Skatteverket

PROMEMORIA

Datum
2024-01-29

Bilaga till
Dnr 8-2717187

Möjlighet att efterbeskatta stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som övergår från att vara oinskränkt skattskyldiga till att vara inskränkt skattskyldiga

Postadress: 205 30 MALMÖ **Telefon**: 0771-567 567
Mejl via "Kontakta oss" på www.skatteverket.se

Innehållsförteckning

Sammanfattning **3**

1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) **4**

2 Bakgrund **6**

3 Gällande rätt **7**
3.1 Allmänt 7
3.1.1 Stiftelser 7
3.1.2 Ideella föreningar 7
3.1.3 Trossamfund 8
3.2 Skattskyldighet för juridiska personer 8
3.3 Undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL 8
3.3.1 Ändamålskravet 9
3.3.2 Verksamhetskravet 9
3.3.3 Fullföljdskravet 9
3.3.4 Öppenhetskravet 10
3.3.5 Skattskyldighetens omfattning 10
3.4 Uttagsbeskattning vid övergång till inskränkt skattskyldighet 11
3.5 Omprövning och efterbeskattning 12

4 Överväganden och förslag **13**
4.1 Omprövning på Skatteverkets initiativ ska kunna beslutas även efter tvåårsfristen 13
4.2 Ikraftträdandebestämmelser 14

5 Konsekvensanalys **15**
5.1 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring 15
5.2 Offentligfinansiella effekter 15
5.3 Effekter för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund 15
5.4 Effekter för Skatteverket 15
5.5 Övriga effekter 16

6 Författningskommentar **17**
Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 17

Sammanfattning

När en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund övergår från att vara oinskränkt skattskyldig till att vara inskränkt skattskyldig enligt reglerna i 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska uttagsbeskattning ske. Uttagsbeskattningen ska ses som den sista händelsen året före det år då organisationen beskattas som inskränkt skattskyldig. Om organisationen är oinskränkt skattskyldig år 1 och övergår till att vara inskränkt skattskyldig år 2 ska den begära omprövning för år 1. Om det inte sker och Skatteverket på eget initiativ vill besluta om omprövning till nackdel för organisationen måste detta ske inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. I praktiken innebär det att Skatteverket har väldigt kort tid för att hinna besluta om en omprövning i de fall en organisation övergår från att vara oinskränkt skattskyldig till att bli inskränkt skattskyldig och uttagsbeskattning ska ske. Detta gäller även för sådana äldre ekonomiska föreningar som behandlas som ideella föreningar vid tillämpningen av IL.

I denna promemoria föreslås att en ny grund för efterbeskattning för ovan nämnda situation införs i 66 kap. 27 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, som innebär att ett beslut om omprövning på Skatteverkets initiativ till nackdel för den som beslutet gäller får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut. Syftet med förslaget är att förbättra Skatteverkets möjligheter att utreda och besluta om omprövning.

Ändringen föreslås träda ikraft den 1 januari 2025 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024.

1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) att 66 kap. 27 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
66 kap.	
27 §[1]	
Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om	
1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige	
a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,	
b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,	
c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller	
d) inte har lämnat begärt varuprov,	
2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,	
3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande eller uppgift om en betalningsmottagare som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,	
4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål	
a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,	
b) om fastighetstaxering,	
c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),	
d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,	
e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,	
f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked, *eller*	f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,
g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4,	g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4, *eller*

[1] Senaste lydelse 2019:954.

h) om undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen,

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, eller

6.det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024.

2 Bakgrund

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är enligt huvudregeln oinskränkt skattskyldiga. Det innebär att de i princip är skattskyldiga för alla sina inkomster. Om vissa förutsättningar är uppfyllda kan sådana organisationer bli undantagna från skattskyldighet vilket innebär att vissa inkomster kan vara undantagna från beskattning (inskränkt skattskyldighet). I 7 kap. IL finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för vissa andra juridiska personer och vissa situationer. Dessa subjekt och situationer behandlas inte i denna promemoria.

När en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund övergår från att ha varit oinskränkt skattskyldig till att bli inskränkt skattskyldig ska uttagsbeskattning ske. Uttagsbeskattningen ska i dessa fall ses som den sista händelsen det år som föregår det år då organisationen beskattas som inskränkt skattskyldig. Bedömningen av om en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund helt eller delvis ska undantas från beskattning avser hela beskattningsår.

Om en stiftelse, en ideell förening, eller ett registrerat trossamfund är oinskränkt skattskyldig beskattningsår 1 och övergår till att vara inskränkt skattskyldig beskattningsår 2 ska uttagsbeskattning ske för år 1. I praktiken innebär det att stiftelsen, den ideella föreningen eller trossamfundet, när det är klarlagt att den är inskränkt skattskyldig år 2, ska begära omprövning för år 1. Tiden för att besluta om omprövning på Skatteverkets initiativ till nackdel för den som beslutet gäller är två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (66 kap. 21 § SFL). I praktiken innebär det att Skatteverket i dessa fall har en mycket kort tid på sig att fatta beslut, ofta fem-sex månader. Stiftelsen, den ideella föreningen eller trossamfundet kan inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration för år 1 eftersom det då inte stod klart att organisationen skulle bli inskränkt skattskyldig år 2. Eftersom stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet inte lämnat någon oriktig uppgift finns inte någon grund för efterbeskattning (66 kap. 27 § 1 SFL). Det finns inte heller någon annan grund för att efterbeskatta i dessa situationer. Det medför i de flesta fall att stiftelsen, den ideella föreningen eller trossamfundet kan undgå beskattning.

När en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund efter beslut har blivit inskränkt skattskyldig och det sedan visar sig att förutsättningarna för undantag inte är uppfyllda och organisationen istället ska beskattas fullt ut, kan efterbeskattning ske enligt nuvarande regler i 66 kap. 27 § 1 SFL om organisationen anses ha lämnat en oriktig uppgift. Någon regeländring behövs därför inte för denna situation.

Mellan 50 och 100 stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund byter skattestatus årligen. Det finns ett exempel där en stiftelse borde ha uttagsbeskattats för ca. 45 miljoner kronor vid ett sådant byte. Detta skedde inte på grund av att tiden för omprövning inte räckte till för utredning och beslut om omprövning. En ny grund för efterbeskattning behöver därför införas för att göra det möjligt att beskatta stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund när dessa övergår från oinskränkt skattskyldighet till inskränkt skattskyldighet.

3 Gällande rätt

3.1 Allmänt

3.1.1 Stiftelser

I stiftelselagen (1994:1220), förkortad SL, finns en reglering av stiftelseinstitutet samt bestämmelser om tillsyn. Det finns huvudsakligen fem olika stiftelseformer; vanliga stiftelser, insamlingsstiftelser, kollektivavtalsstiftelser, pensionsstiftelser och personalstiftelser. Pensions- och personalstiftelser regleras inte i stiftelselagen utan i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., förkortad TrL.
Vanliga stiftelser bildas genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. Stiftelsens egendom ska anses vara avskild när den har tagits om hand av någon som har åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet, 1 kap. 2 § SL.

En insamlingsstiftelse bildas genom att en eller flera stiftare upprättar ett förordnande som anger att pengar ska samlas in och att någon åtar sig att förvalta de insamlade medlen i enlighet med förordnandet, 11 kap. 1 § SL. De insamlade pengarna utgör stiftelsens förmögenhet som stiftelsen ska använda för ett bestämt och varaktigt ändamål. En kollektivavtalsstiftelse bildas genom att en arbetsgivarorganisation och en central arbetstagarorganisation i kollektivavtal förordnar att pengar som arbetsgivare enligt kollektivavtal eller annat avtal tillskjuter, ska som en självständig förmögenhet främja ett bestämt och varaktigt ändamål och att någon åtar sig att ta emot pengarna för förvaltning i enlighet med förordnandet, 11 kap. 3 § SL.

De flesta stiftelser ska registreras, 10 kap. 1 § SL. Undantaget är stiftelser där tillgångarna bara får användas till förmån för bestämda fysiska personer, 1 kap. 7 § SL. Registreringen har dock inte någon konstituerande effekt. En stiftelse får rättskapacitet vid bildandet och inte genom registreringen.

3.1.2 Ideella föreningar

Det saknas rättslig reglering för ideella föreningar. Det finns inte heller någon legaldefinition av begreppet ideell förening. De krav som ställs för att en ideell förening ska anses ha bildats och blivit en juridisk person grundar sig på praxis. För att en ideell förening ska anses föreligga krävs att sammanslutningen har antagit stadgar av viss fullständighet. Stadgarna ska innehålla föreningens namn och ändamål samt bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter ska åstadkommas (NJA 1987 s. 394).

För att en förening ska vara en ideell förening ställs också vissa krav när det gäller föreningens ändamål och verksamhet. En förening är ideell när den inte kombinerar ekonomisk verksamhet med syftet att främja sina medlemmars ekonomiska intressen. Det innebär att en förening som har ett ideellt ändamål kan vara en ideell förening även om den bedriver ekonomisk verksamhet. Det är inte fråga om ett ideellt ändamål om föreningens syfte är att gynna medlemmarna ekonomiskt. En förening vars ändamål är att gynna medlemmarnas ekonomiska intresse kan ändå vara en ideell förening, under förutsättning att den inte bedriver ekonomisk verksamhet (NJA 2022 s. 592).

3.1.3 Trossamfund

Lagen (1998:1593) om trossamfund innehåller allmänna föreskrifter som tar sikte på alla trossamfund oavsett associationsform. Religionsfriheten utgör grunden för lagens bestämmelser. Genom lagen om trossamfund infördes en ny associationsform – registrerat trossamfund. Ett trossamfund som har registrerats får förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter samt föra talan vid domstol och andra myndigheter, 9 § lagen om trossamfund. Av förarbetena framgår att associationsformen registrerat trossamfund har stora likheter med ideella föreningar (prop. 1997/98:116 s. 22).

Trossamfund kan bedrivas antingen som registrerade trossamfund eller i någon annan associationsform. Aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser kan inte vara registrerade trossamfund, 7 § lagen om trossamfund. Ett stort antal trossamfund bedrivs dock fortfarande i annan associationsform än registrerat trossamfund, t.ex. som ideella föreningar

3.2 Skattskyldighet för juridiska personer

Alla svenska juridiska personer är enligt huvudregeln i 6 kap. 3 och 4 §§ IL obegränsat skattskyldiga i Sverige och därmed skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. I 7 kap. IL finns särskilda bestämmelser om undantag från skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer.

Juridiska personer beskattas för inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 13 kap. 1 och 2 §§ IL framgår att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet menas förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Innehav av näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet. En fastighet som ägs av en juridisk person är alltid en näringsfastighet. Kapitalinkomster som t.ex. ränteintäkter räknas till inkomstslaget näringsverksamhet även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL.

Organisationer med ideell verksamhet har ofta också inkomster som inte är skattepliktiga. Typiska inkomster i den ideella verksamheten är medlemsavgifter, bidrag och gåvor. Det kan också vara inkomster från en verksamhet som bedrivs på ett sådant sätt att den inte uppfyller kriterierna för att vara näringsverksamhet. Kostnader som hör till den ideella verksamheten är inte avdragsgilla.

Beskattningsåret för en juridisk person är enligt 1 kap. 15 § IL räkenskapsåret. För sådan näringsverksamhet som bokföringslagen (1999:1078) inte tillämpas på är dock kalenderåret beskattningsår.

3.3 Undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL

I 7 kap. IL finns bestämmelser om undantag från den allmänna skattskyldigheten för juridiska personer, s.k. inskränkt skattskyldighet. En stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan enligt 7 kap. 3 § IL bli inskränkt skattskyldig om vissa krav är uppfyllda. Dessa krav är ändamålskravet, verksamhetskravet och fullföljdskravet. För ideella föreningar och registrerade trossamfund ska även öppenhetskravet vara uppfyllt. I lagtexten återfinns dessa krav i 7 kap. 4–11 §§ IL. Dessa bestämmelser kan även tillämpas på vissa äldre ekonomiska föreningar. Av 4 kap. 2 § lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att sådana föreningar vid tillämpningen av IL ska behandlas som ideell förening.

Bedömningen om en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund omfattas av undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL görs utifrån hela beskattningsår och varje beskattningsår för sig.

3.3.1 Ändamålskravet

Ändamålskravet innebär att en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ska ha ett eller flera allmännyttiga ändamål. Vad som är ett allmännyttigt ändamål är inte definierat i lagtexten. I stället finns en exemplifierande uppräkning i 7 kap. 4 § IL. De ändamål som är uppräknade i lagtexten är ändamål som främjar idrott, kultur, miljövård, omsorg om barn och ungdom, religiös verksamhet, politisk verksamhet, sjukvård, social hjälpverksamhet, Sveriges försvar och krisberedskap, utbildning, vetenskaplig forskning eller en annan likvärdig verksamhet. Uppräkningen i lagtexten är inte uttömmande. Ändamålen kan främjas direkt genom egen verksamhet eller indirekt genom att lämna bidrag till verksamhet som bedrivs av någon annan ideell organisation (prop. 2013/14:1 s. 289-290).

För att ändamålskravet ska vara uppfyllt krävs också att ändamålen inte är begränsade till en alltför snäv krets av personer (destinatärskravet). För stiftelser innebär destinatärskravet att stiftelsens ändamål inte får vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer. Exempel på stiftelser med ett sådant begränsat ändamål är familjestiftelser. För ideella föreningar och registrerade trossamfund innebär kravet att ändamålet inte får vara begränsat till vissa familjers, medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Exempel på ideella föreningar med ändamål som är begränsade till medlemmarnas ekonomiska intressen är arbetsgivarföreningar, fackföreningar och branschföreningar.

3.3.2 Verksamhetskravet

Det räcker inte att det ändamål som anges i stadgarna är allmännyttigt. Enligt 7 kap. 5 § IL ska stiftelsen, den ideella föreningen, eller det registrerade trossamfundet i den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret uteslutande eller så gott som uteslutande främja allmännyttiga ändamål. Med uteslutande eller så gott som uteslutande menas ca. 90–95 procent upp till 100 procent, (prop. 1999/00:2, del 1 s. 504). Om verksamhetskravet inte är uppfyllt under beskattningsåret får hänsyn tas till hur kravet sammantaget har uppfyllts året före beskattningsåret, under beskattningsåret samt det närmast följande beskattningsåret.

3.3.3 Fullföljdskravet

För inskränkt skattskyldighet krävs även att intäkterna används i viss omfattning. Av 7 kap. 6 § första stycket IL framgår att stiftelsen, den ideella föreningen, eller det registrerade trossamfundet under beskattningsåret, i skälig omfattning, ska använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål. Hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts under en period av flera beskattningsår. Med skälig omfattning avses enligt förarbeten och praxis minst 75–80 procent (prop. 2013/14:1 s. 316 och RÅ 2001 ref. 17).

Av förarbetena framgår att bedömningen som huvudregel ska göras om fullföljdskravet är uppfyllt för det aktuella beskattningsåret. Om fullföljdskravet inte är uppfyllt det aktuella beskattningsåret får hänsyn även tas till hur intäkterna sammantaget har använts under en period av flera beskattningsår, normalt för innevarande beskattningsår och de fyra föregående beskattningsåren. Bristen måste

ha läkts vid en sådan sammantagen bedömning av flera beskattningsår (prop. 2013/14 s. 317).

Av 7 kap. 6 § andra stycket IL framgår att fullföljdskravet är uppfyllt även om stiftelsen, föreningen eller trossamfundet under beskattningsåret inte har använt sina intäkter i tillräcklig omfattning, om detta förhållande kan antas vara tillfälligt. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till om kravet har uppfyllts de föregående beskattningsåren samt förutsättningarna för att det kommer att uppfyllas under det närmast följande beskattningsåret. Även skälen till att användningsgraden inte har uppfyllts under beskattningsåret ska beaktas (prop. 2013/14:1 s. 317).

Fullföljdskravet är, liksom verksamhetskravet, ett rekvisit som ska uppfyllas för att en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ska erhålla sin skatteprivilegierade ställning (prop. 2013/14:1 s. 314).

3.3.4 Öppenhetskravet

För ideella föreningar och registrerade trossamfund finns även ett krav på öppenhet i 7 kap. 10 § IL. Öppenhetskravet innebär att en ideell förening eller ett registrerat trossamfund inte får vägra någon inträde som medlem om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten, omfattningen av dess verksamhet, syfte eller annat. Som exempel på godtagbara inträdeskrav anges i förarbetena fysiskt handikapp i en handikappförening, musikalitet i en musikförening eller allmän omdömesgillhet som t.ex. viss minimiålder i en skytteförening. Villkoren får dock inte vara utformade så att en mycket begränsad krets av personer kan bli medlemmar. Medlemsantagningen får inte heller baseras på godtyckliga eller diskriminerande grunder (prop. 2013/14:1 s. 323).

Ideella föreningars central-, distrikts- eller samarbetsorganisationer anses enligt 7 kap. 11 § IL som öppna om deras medlemmar utgörs av föreningar som uppfyller kravet i 10 §. Ett registrerat trossamfund anses som öppet om den del av trossamfundet där medlemsantagning sker uppfyller kravet i 10 §.

3.3.5 Skattskyldighetens omfattning

Om kraven för inskränkt skattskyldighet i 7 kap. 4–6 §§ och 10 § IL är uppfyllda är stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL.

En ideell förening och ett registrerat trossamfund är enligt 7 kap. 3 § andra stycket 1 IL inte skattskyldigt för sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller särskild förvaltningsenhet som avser fastighet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från vissa i lagtexten angivna verksamheter. Det handlar om inkomst från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens eller trossamfundets allmännyttiga verksamhet, verksamhet som avser rättighetsupplåtelse, second hand, vissa spelinkomster och verksamhet som har karaktär av hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. Med huvudsaklig del menas ca. 75 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 498).

För att avgöra om en inkomst från en självständig näringsverksamhet är skattefri måste man först ta ställning till vad som är hänförligt till en och samma självständiga näringsverksamhet. Därefter ska man ta ställning till om inkomsterna i varje sådan näringsverksamhet till huvudsaklig del, ca. 75 procent, kommer från verksamhet som omfattas av undantagen i 7 kap. 3 § IL. Om så är fallet blir all inkomst i den näringsverksamheten skattefri. Om den skattefria delen är lägre än ca. 75 procent blir all inkomst i näringsverksamheten skattepliktig. Avgörande för

den skattemässiga bedömningen är alltså varje självständig näringsverksamhets huvudsakliga inriktning, en huvudsaklighetsbedömning. Bedriver föreningen flera näringsverksamheter görs bedömningen för varje självständig näringsverksamhet för sig. Det innebär att en ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan vara skattskyldigt för inkomst från vissa näringsverksamheter och undantagen från skattskyldighet för andra. Motsvarande gäller även för fastighetsinkomster. En huvudsaklighetsbedömning görs då av inkomsterna från varje särskild förvaltningsenhet för sig (prop. 1976/77:134 s. 85-86, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 84-86, RÅ 2000 ref. 14).

För fastighetsinkomster finns ytterligare undantag från beskattning enligt 7 kap. 3 § andra stycket 2 IL. En ideell förening eller ett registrerat trossamfund är inte skattskyldigt för inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen eller trossamfundet och som används i verksamheten på ett sådant sätt som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Bestämmelserna innebär att inkomst av en fastighet är undantagen från beskattning om en ideell förening eller ett registrerat trossamfund till övervägande del, mer än 50 procent, använder fastigheten i sin allmännyttiga verksamhet (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 85).

3.4 Uttagsbeskattning vid övergång till inskränkt skattskyldighet

I 22 kap. IL finns bestämmelser om beskattning av uttag av en tillgång eller en tjänst ur näringsverksamheten (uttagsbeskattning). Med uttag avses bland annat att en näringsverksamhet upphör, att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör eller att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra men inte för inkomst från senare delen (22 kap. 5 § IL). Ett uttag ska enligt 22 kap. 7 § IL behandlas som om tillgången eller tjänsten avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses enligt 61 kap. 2 § tredje stycket IL det pris som den skattskyldige skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Bestämmelserna om uttagsbeskattning gäller inkomstslaget näringsverksamhet och är därmed tillämpliga på alla juridiska personer oavsett vilken verksamhet som bedrivs. Det innebär att bestämmelserna om uttagsbeskattning även omfattar bland annat stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (prop. 2013/14:1 s. 320). Uttagsbeskattning ska bland annat ske när tillgångar förs över från en skattepliktig del av en näringsverksamhet till en annan skattebefriad del av verksamheten. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål prövat frågan om uttagsbeskattning för en oinskränkt skattskyldig stiftelse som avsåg att ändra inriktning på sin verksamhet så att förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL åter skulle vara uppfyllda. Stiftelsen sökte förhandsbesked och frågade om ett sådant karaktärsbyte skulle leda till uttagsbeskattning. Högsta förvaltningsdomstolen fann i likhet med Skatterättsnämnden att en sådan förändring innebär att den skattskyldighet som gäller för stiftelsens näringsverksamhet upphör. Det innebär i sin tur att stiftelsen ska uttagsbeskattas (RÅ 2004 ref. 93).

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat mål prövat frågan om uttagsbeskattning när en verksamhet skulle överföras från en stiftelse till ett registrerat trossamfund. Högsta förvaltningsdomstolen fann att överföringen i

skatterättsligt hänseende utgjorde en avyttring som skulle uttagsbeskattas (RÅ 2004 ref. 94).

Av förarbetena framgår att uttagsbeskattning i aktuella fall ska ske vid utgången av det beskattningsår som föregår det år då den skattskyldige beskattas som inskränkt skattskyldig. Det innebär att uttagsbeskattningen ska ses som det årets sista händelse (prop. 2013/14:1 s. 321). Vid denna tidpunkt är det dock inte klarlagt att organisationen kommer att bli inskränkt skattskyldig för kommande beskattningsår. Det klarläggs först senare.

3.5 Omprövning och efterbeskattning

Huvudregeln för omprövning till nackdel på Skatteverkets initiativ är att Skatteverket ska meddela beslut inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, 66 kap. 21 § SFL.

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om vissa förutsättningar är uppfyllda, 66 kap. 27 § SFL. Efterbeskattning får ske bland annat om ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § SFL, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person.

4 Överväganden och förslag

4.1 Omprövning på Skatteverkets initiativ ska kunna beslutas även efter tvåårsfristen

Förslag: Beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen.

Skälen för förslaget: Om en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund är oinskränkt skattskyldig beskattningsår 1 och sedan övergår till att vara inskränkt skattskyldig beskattningsår 2, ska uttagsbeskattning ske för beskattningsår 1. Det betyder att stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet när det står klart att den är inskränkt skattskyldig år 2 – ska begära omprövning för år 1. Omprövning kan även ske på Skatteverkets initiativ. När omprövning sker på Skatteverkets initiativ är tiden för omprövning i praktiken kort, ofta fem till sex månader. Det kan vara frågan om komplicerade utredningar och fem till sex månader är därför en alltför kort tid.

Om förutsättning för efterbeskattning finns, får Skatteverket meddela ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller inom sex år från utgången av beskattningsåret, 66 kap. 27 § SFL. Efterbeskattning kan bland annat bli aktuellt om ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Vad som menas med oriktig uppgift framgår av 49 kap. 5 § SFL.

Organisationen kan inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration för beskattningsår 1 eftersom det då inte stod klart att den skulle uppfylla kraven för inskränkt skattskyldighet år 2. Eftersom den inte har lämnat någon oriktig uppgift finns det inte någon möjlighet att på den grunden efterbeskatta organisationen. Efterbeskattning kan inte heller ske på grund av att det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om en annan skatt eller avgift eller samma skatt eller avgift, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person. Inte heller någon annan grund för efterbeskattning föreligger i dessa situationer.

Av förarbetena framgår att bestämmelserna om uttagsbeskattning syftar till att upprätthålla en symmetri i den skattemässiga behandlingen av uttag av en tillgång eller av en tjänst ur näringsverksamheten jämfört med en avyttring av tillgången eller tjänsten till marknadsmässigt pris. I båda fallen ska de ekonomiska värden som hänförs till tillgången eller tjänsten beskattas i näringsverksamheten. Bestämmelserna syftar också till att neutralisera de kostnadsavdrag som gjorts i näringsverksamheten om en vara eller tjänst skulle tas ut utan marknadsmässig ersättning. Uttagsbeskattningen skapar neutralitet i den skattemässiga behandlingen av olika typer av avkastning på kapitaltillgångar, dvs. mellan kapitalinkomster och kapitalvinster. Om skatteplikt föreligger för löpande avkastning på en kapitaltillgång bör även skatteplikt föreligga för vinst på samma tillgång. Detsamma gäller också vid det omvända förhållandet. Om skattefrihet föreligger för löpande avkastning bör därför skattefrihet även föreligga – vilket det också gör – på kapitalvinster. Att en skattemässig neutralitet upprätthålls är särskilt

viktigt i de fall då föreskrifterna för en stiftelse ger utrymme för att främja inte bara kvalificerade utan också okvalificerade ändamål (prop. 2013/14:1 s. 319 och 321).

Att det inte är möjligt att efterbeskatta en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund när dessa organisationer övergår från att vara oinskränkt skattskyldiga till att bli inskränkt skattskyldiga är en brist som medför att dessa organisationer kan undgå beskattning. Att efterbeskattning inte kan ske får också till följd att neutraliteten i den skattemässiga behandlingen rubbas. Skatteverket föreslår därför att en ny grund för efterbeskattning införs. Efterbeskattning ska även kunna ske om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § första stycket IL.

Lagförslag

Förslaget medför införande av en ny punkt i 66 kap. 27 § SFL.

4.2 Ikraftträdandebestämmelser

Förslag: Den föreslagna bestämmelsen ska träda i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024.

Skälen för förslaget: Syftet med förslaget är att förbättra Skatteverkets möjligheter att utreda och besluta om omprövning, och därigenom möjliggöra uttagsbeskattning av fler av de organisationer som ska uttagsbeskattas efter att ha övergått från oinskränkt till inskränkt skattskyldig. När bestämmelsen ska tillämpas första gången beror på vilket beskattningsår organisationen har. Vad som avses med beskattningsår framgår av 3 kap. 5 § SFL. Med hänsyn till syftet med förslaget är det viktigt att den föreslagna bestämmelsen träder i kraft och kan börja tillämpas så snart som möjligt. Skatteverket föreslår att bestämmelsen ska träda i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024.

5 Konsekvensanalys

Skatteverket har vid upprättandet av konsekvensanalysen beaktat de krav som ställs i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

5.1 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Syftet med förslaget är att förbättra Skatteverkets möjligheter att utreda och efterbeskatta de organisationer som inte på eget initiativ begär omprövning efter att ha övergått från att vara oinskränkt till inskränkt skattskyldiga.

Skatteverket har inte identifierat någon annan lösning på situationen.

Utan den föreslagna ändringen har Skatteverket fortsatt kort tid på sig för att utreda och fatta beslut om uttagsbeskattning. Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som ska uttagsbeskattas vid övergång från oinskränkt till inskränkt skattskyldighet kan även fortsättningsvis undgå uttagsbeskattning.

5.2 Offentligfinansiella effekter

Förslaget bedöms inte medföra några direkta offentligfinansiella effekter då skattebaser, skattesatser eller avgifter inte påverkas. Emellertid utökas Skatteverkets utrednings- och kontrollmöjligheter till följd av förslaget vilket förväntas leda till bättre regelefterlevnad. De kvantitativa effekterna av detta går inte att med säkerhet beräkna men får antas medföra positiva effekter för skatteintäkterna.

5.3 Effekter för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Förslaget innebär inte någon ny börda för organisationerna. De ska redan utifrån nuvarande regler själva begära omprövning och uttagsbeskattas. De som redan gör det kommer inte att påverkas av förslaget, men av dem som inte själva begär omprövning kan det bli fler som fångas upp av Skatteverket.

5.4 Effekter för Skatteverket

Förslaget kommer att ge Skatteverket möjligheter att utreda och besluta om omprövning och efterbeskatta dem som övergår från oinskränkt till inskränkt skattskyldighet men som inte själva begär omprövning.

Det bedöms vara mellan 50 och 100 ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som byter skattestatus årligen.

Skatteverket har inte information om hur många fall det årligen handlar om där uttagsbeskattning ska ske, men där organisationen i fråga inte begär omprövning på eget initiativ.

Ökar antalet utredningar och omprövningsbeslut kan det bli en ökad arbetsbörda för verksamheten. Något som bedöms kunna hanteras inom befintliga ramar men som samtidigt kan komma att medföra behov av omprioriteringar.

5.5 Övriga effekter

Förslaget antas inte ha några effekter för enskilda, kommuner och regioner, miljön, sysselsättning, jämställdhet eller integration. Förslaget bedöms inte medföra några fördelningseffekter eller påverka möjligheterna att tillhandahålla offentlig service i olika delar av landet. Förslaget bedöms inte heller ge effekter på det brottsförebyggande arbetet eller för andra myndigheter eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

6 Författningskommentar

Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

66 kap.
27 §

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige
   a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
   b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,
   c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller
   d) inte har lämnat begärt varuprov,
2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,
3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande eller uppgift om en betalningsmottagare som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,
4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål
   a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,
   b) om fastighetstaxering,
   c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),
   d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund,
   e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
   f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked,
   g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4, eller
   h) *om undantag från skattskyldighetenligt 7 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen,*
5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, eller
6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

I paragrafen anges i vilka fall Skatteverket får ompröva ett beslut till nackdel för den som beslutet gäller även efter tvåårsfristen som regleras i 66 kap. 21 § SFL.

Punkten 4 h) är ny. Här framgår att ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § första stycket IL. Om en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL ska uttagsbeskattning ske året innan organisationen undantogs från skattskyldighet. Ett exempel är att Skatteverket år 5 i samband med en granskning upptäcker att en stiftelse beskattningsår 3 undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL. Uttagsbeskattning ska då ske avseende året dessförinnan, år 2. Stiftelsen har inte själv begärt omprövning av beskattningsår 2. Stiftelsen ska då uttagsbeskattas för

beskattningsår 2, dvs. Skatteverket ska göra en omprövning av beslut om slutlig skatt avseende år 2.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.1.

Ikraftträdandebestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2024.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 4.2.