

Stiftelsernas skattskyldighet
Kari Engberg

Juridiska institutionen, Handelshögskolan
Göteborgs universitet
Uppsats för tillämpade studier 20 p
Programmet för Jur.kand.examen
Handledare: Robert Pålsson

Stiftelsernas skattskyldighet

Kari Engberg

Innehåll

1. Inledning	5
2. Disposition	6
3. Allmänt om stiftelser	7
3.1. Historik	7
3.2. Stiftelse som skattesubjekt	8
4. Olika typer av stiftelser	9
4.1. Allmännyttiga stiftelser	9
4.2. Näringsdrivande stiftelser	9
4.3. Företagsanknutna stiftelser	9
4.4. Familjestiftelser	9
4.5. Anslagsstiftelser	10
5. Stiftelsebegrepp	11
5.1. Det civilrättsliga stiftelsebegreppet	11
5.2. Skatterättslig stiftelsebegrepp	11
6. Allmänt om skattebefrielse	13
6.1. Skälen för och emot skattebefrielse	13
6.2. Metoden för skattebefrielse	14
6.3. Kopplingen mellan stiftelsernas och ideella föreningarnas skattebefrielse	15
7. Helt eller delvis skattebefriade stiftelser	16
7.1. Helt skattebefriade stiftelser	16
7.1.1. Kommunala stiftelser (donationsfonder)	16
7.1.2. Stiftelser förvaltade av andra än kommuner	18

7.2. Begränsat skattskyldiga stiftelser	19
7.2.1. I lagen särskilt angivna stiftelser	19
7.2.2. Kvalificerat allmännyttiga stiftelser	21
8. De kvalificerade ändamålen	22
8.1. Stärka rikets försvar	22
8.2. vård och uppfostran av barn	22
8.3. Undervisning eller utbildning	23
8.4. Hjälpverksamhet bland behövande	25
8.5. Vetenskaplig forskning	26
8.6. Barmhärtighets- och sjukvårdsinrättningar	27
8.7. Nordiskt samarbete	28
9. Allmänna villkor för begränsad skattskyldighet	30
9.1. Faktisk verksamhet	30
9.2. Huvudsaklighetsrekvisitet	30
9.3. Ej gynnande av viss eller vissa familjer eller personer	30
10. Fullföljdsrekvisitet	32
10.1. Skälig omfattning och bedömningsperiod	32
10.1.1. Tillåten fonderingsgrad	33
10.2. Beräkning av avkastningen	35
10.3. Kostnader	37
10.3.1. Förvaltningskostnader	37
10.3.2. Kostnader för fullföljd	40
10.4. Periodiseringsfrågor	40
10.4.1. Periodisering av intäkter	40

10.4.2. Periodisering av kostnader	40
11. Avslutande synpunkter	41
12. Källförteckning	43

1. Inledning

Syftet med uppsatsen är att redogöra för de skattereglerna som gäller för stiftelser. Enligt huvudregeln är stiftelser skattskyldiga till statlig inkomstskatt för all sin inkomst. Genom ett system av undantagsregler har vissa stiftelser helt eller delvis befriats från denna skattskyldighet. Det är huvudsakligen detta system som kommer att behandlas i uppsatsen. Jag kommer inte att ge någon heltäckande redogörelse för alla skatteregler som berör stiftelser då uppsatsen begränsas i två olika hänseenden. Alla typer av stiftelser kommer inte att behandlas. Utöver en kortfattad redogörelse för de olika typer av stiftelser kommer uppsatsen huvudsakligen behandla allmännyttiga stiftelser. Redogörelsen kommer inte heller att omfatta alla skatter och avgifter som kan vara aktuella för en stiftelse. Trots att det finns vissa skillnader t e x avseende fastighetsskatt och arvs- och gåvoskatt som medger förmånsbehandling av stiftelser kommer jag att behandla endast inkomstskatt. Även här sker en begränsning då jag i stället för att ge en exakt beskrivning av de skattereglerna som berör stiftelser kommer att koncentrera mig på de olika grunderna för att en stiftelse kan bli helt eller delvis skattebefriad.

För att kunna redogöra för gällande rätt har jag studerat förarbeten, propositioner och statliga utredningar, samt praxis och doktrin som finns på området.

Det som verkar vara mest problematiskt vid bedömningen av om en stiftelse kan bli begränsat skattskyldig tycks vara fullföljdsrekvisitet, d v s om en stiftelse använder en tillräckligt stor del av avkastningen till det kvalificerade ändamålet. Svårigheterna uppstår p g a bristande ledning i lagstiftningen angående t e x vad som avses med avkastning, vilka inkomster som skall medräknas och vilka utgifter som skall göras avdrag för. Även vid bedömningen av hur stor andel av avkastningen som skall användas till fullföljd, vilka utgifter som skall räknas som en kostnad för fullföljd samt vilka utgifter som anses vara administrationskostnader, kan problem uppstå. Då det inte finns praxis som belyser rättsläget i alla avseenden och det inte heller finns någon ledning att hitta i förarbetena kan man hamna i svåra situationer när man skall avgöra hur mycket en stiftelse måste använda till det kvalificerade ändamålet. Då felaktiga beslut kan få stora konsekvenser i form av obegränsad skattskyldighet torde rättsläget behöva utredas.

2. Disposition

I kapitel 3 ges en kortfattad redogörelse för den historiska utvecklingen av stiftelser och deras skattskyldighet. I kapitel 4 redogörs över de olika typer av stiftelser. I kapitel 5 behandlas stiftelsebegreppet både från civilrättslig och skatterättslig synvinkel. De här kapitlen skall ge läsaren bakgrund till behandlingen av skattefriheten.

I kapitel 6 redogörs för allmän bakgrund för skattebefrielse. I kapitel 7 behandlas ges en redogörelse över helt eller delvis skattebefriade stiftelser. I kapitel 8 behandlas de kvalificerade ändamålen mera ingående. De allmänna villkor för begränsad skattskyldighet behandlas i kapitel 9. Fullföljdsrekvisitet, som egentligen hör ihop med de övriga allmänna villkoren behandlas på sin omfattning i ett eget kapitel, kapitel 10. Slutligen kommer jag med avslutande synpunkter i kapitel 11.

3. Allmänt om stiftelser

Stiftelselagen (1994:1220) trädde i kraft den 1 januari 1996. Innan dess fanns det inte någon allmän lagstiftning om stiftelser utan endast bestämmelser om en viss statlig kontroll över stiftelseväsendet. Bestämmelserna var intagna i lagen (1929:116) om tillsyn över stiftelser, den så kallade tillsynslagen. Det fanns inte heller någon annan legaldefinition av begreppet stiftelse än den kortfattade bestämning som gavs i tillsynslagen. Enligt denna föreligger det en stiftelse om någon anslagit egendom att såsom självständig förmögenhet fortfarande tjäna ett bestämt ändamål. Stiftelsens uppkomst konstituerades därmed genom två olika rättshandlingar: ett förordnande samt en förmögenhetsdisposition. Den nya lagen innehåller en civilrättslig reglering av stiftelseinstitutet samt bestämmelser om bl a förvaltning, bokföringsskyldighet och revision, ändring av föreskrifter i ett stiftelseförordnande samt tillsyn och registrering.

3.1. Historik

Stiftelsen som juridisk företeelse har gamla anor i Sverige. Redan under den allra första kristna tiden infördes till vårt land bruket att för framtiden anslå egendom för olika ändamål. Före reformationen avsattes betydande förmögenheter framför allt till förmån för syften med anknytning till kyrkan eller till den sjuk- och fattigvård, som bedrevs i kyrkans regi. Efter reformationen var donationsviljan till en början främst inriktad på undervisningsområdet för att under 1700-talet även omfatta omsorgen om landets fattiga. Mot slutet av 1800-talet växte det fram ett alltjämt bestående intresse för donationer till förmån för högre utbildning och vetenskaplig forskning.¹

Trots att bruket, att för framtiden avsätta egendom för olika ändamål, har urgamla anor i Sverige är lagstiftning inte stakat ut de civilrättsliga gränserna för den här typen av förmögenhetsbildning. I slutet av 1800 blev frågan om en allmän lagstiftning aktuell vilket resulterade i en begränsad lagstiftning om tillsyn av stiftelser 1929. Bristen av allmän lagstiftning om stiftelser har gjort att det inte har funnits någon legal definition av begreppet stiftelse i Svensk rätt utöver tillsynslagens definition, nämligen ”om någon anslagit egendom att såsom självständig förmögenhet fortfarande tjäna ett bestämt ändamål”.

Stiftelselagen som trädde i kraft den 1 januari 1996 har för första gången kommit med en mera exakt definition av stiftelser och ger en i det

¹ Prop. 1993/94:9 s. 40.

närmaste fullständig reglering av stiftelseinstitutet.² Stiftelselagen är tillämplig på den vanliga stiftelsen, insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser. Lagen gäller dock inte för pensions- eller personalstiftelser, och knappast heller på vissa stiftelser med kyrklig anknytning. Även familjestiftelser hamnar utanför lagens tillämpningsområde. För att lagen överhuvudtaget blir tillämplig måste det vara fråga om en svensk stiftelse.³

3.2. Stiftelse som skattesubjekt⁴

Stiftelsen har länge utgjort ett skattesubjekt i den svenska skattelagstiftningen. I 1810 års bevillningsförordning framgick skattskyldighet indirekt av att allmänna bolag, kassor och penningverk, allmänna undervisnings- och skolinrättningar, stipendier, arbetshus, hospitals- och fattigförsörjningsanstalter samt i övrigt alla fromma stiftelser var befriade från all beskattning av lös och fast egendom, kapital och fordringar.

I 1861 års bevillningsförordning var skattskyldigheten fortfarande bara indirekt. Enligt bevillningsförordningen fritogs akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk och barmhärtighetsinrättningar från fastighetsbeskattning för fastigheter under förutsättningen att fastigheterna inte gav någon avkastning. Enligt samma förordning befriades kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, allmänna skolor och undervisningsverk, stipendiefonder, pensionsanstalter, sjuk- och fattigvårdsinrättningar och andra fromma stiftelser från inkomstskatt.

I 1883 års bevillningsförordning stadgades, för första gången, direkt i lagtexten om den subjektiva skattskyldigheten för stiftelser i allmänhet. Det är från bestämmelsen i 9 §, där det stadgas skattskyldighet för menigheter, samfund, verk och inrättningar samt andra juridiska personer, som man har utgått från när man i senare sammanhang sökt finna en principiell grund för stiftelsernas beskattning.

I nuvarande lagstiftning anges stiftelser uttryckligen bland andra juridiska personer som skattskyldiga.

² Gunne m fl, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, s. 15.

³ Isoz, Stiftelselagen s. 19.

⁴ Redogörelse enligt SOU 1939:47 s. 14 ff.

4. Olika typer av stiftelser⁵

4.1. Allmännyttiga stiftelser

Allmännyttiga stiftelser kan klassificeras med utgångspunkt från hur stiftelsen erhåller medlen för att kunna fullgöra det avsedda ändamålet. Ett vanligt sätt att bilda en stiftelse är att någon ger bort som en gåva eller en testamentarisk förordnande, viss egendom som tas om hand av en stiftelse. Stiftelsen bildas då för detta ändamål. Sådana här stiftelser tillgodoser sitt ändamål genom att utge kontanta bidrag ur avkastningen av stiftelsens förmögenhet eller i undantagsfall också ur stiftelsens förmögenhet. Destinatärerna är oftast fysiska personer. Förmögenheten är ofta placerad i värdepapper eller banktillgodohavanden. Den här typen av stiftelse kallas avkastningsstiftelse.⁶ En insamlingsstiftelse bildas genom att en eller flera personer bestämmer att få in pengar för att främja ett bestämt och varaktigt ändamål. Medelsanskaffningen kan vara blandad, t ex kan en del av medlen erhållas genom avkastning av tillskjutet kapital och en del kan erhållas genom att viss ekonomisk verksamhet bedrivs inom stiftelsen

4.2. Näringsdrivande stiftelser

Den här typen av stiftelse tillgodoser sitt ändamål genom att driva någon form av verksamhet, ofta näringsverksamhet dvs yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur, i eget namn. Sådana här stiftelser kallas verksamhetsstiftelse. Antalet verksamhetsstiftelser i landet är mycket lågt i jämförelse mellan andra företagsformer.⁷

4.3. Företagsanknutna stiftelser

Pensionsstiftelser, personalstiftelser, vinstandelsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser, benämns som företagsanknutna stiftelser. De bildas av företag för att främja arbetarnas trygghet i form av sociala förmåner. Pensions- och personalstiftelser regleras i tryggandelagen. Tryggandelagen tillämpas även på vinstandelsstiftelse även om de inte bildas enligt denna lag. Kollektivavtalsstiftelser regleras i 11 kapitel i stiftelselagen.

4.4. Familjestiftelser

Med familjestiftelse avser man en stiftelse vars förordnanden innebär att tillhörighet till viss släkt är en, men inte den enda, kvalifikation för att man skall komma i fråga som destinatär.⁸ En familjestiftelses primära

⁵ Redogörelse enligt Gunne med fl. Andra källor uppges separat.

⁶ SOU 1995:63 s.56.

⁷ SOU 1995:63 s. 56.

⁸ Prop. 1993/94:9 s. 113.

syfte är således att tillgodose intressen inom en viss eller vissa släkt/er. Ett förordnande kan dock strida mot förbudet mot fideikommiss och vara ogiltig om enbart släkttillhörigheten skulle ge någon rätt att vara destinatar. Destinatären måste ha åtminstone någon annan kvalifikation, t ex vara i behov av pengar eller vara lämpad för studier.

4.5. Anslagsstiftelser

En anslagsstiftelse bildas genom att någon, oftast staten, inrättar en stiftelse för att främja ett visst ändamål under en längre tid. Stiftelsen är för sin fortlevnad beroende av löpande anslag. En anslagsstiftelse är inte en stiftelse i stiftelselagens mening. Stiftelselagens allmänna stiftelsebegrepp har inte ansetts lämpligt att kompletteras med denna särskilda stiftelseform.

5. Stiftelsebegrepp

5.1. Det civilrättsliga stiftelsebegreppet

Det mest utmärkande för en stiftelse är att den saknar ägare. En stiftelse bildas enligt stiftelselagen genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål.⁹ Stiftelsens egendom skall anses vara avskild när den har tagits om hand av någon som åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet.¹⁰ Förordnandet skall vara skriftligt och undertecknat av stiftaren eller stiftarna.¹¹ När alla dessa krav är uppfyllda föreligger en stiftelse. Den registrering som stiftelselagen föreskriver för många stiftelser saknar konstitutiv betydelse.

Kravet på avskiljande är avsett att innebära ändring i förhållande till vad som tidigare gällt. Det är således inte längre tillräckligt att stiftaren har lämnat en utfästelse om gåva även om utfästelsen har lämnats under sådana former att den är bindande för stiftaren. För att egendomen anses avskild krävs det att den har överförts till förvaltaren på ett sådant sätt att överlåtelsen har verkan för stiftarens borgenärer d v s man har erhållit en sakrättslig skydd. Den anslagna egendomen skall också vara avsedd att förvaltas som en självständig förmögenhet och den skall ha överlämnats till den som åtagit sig att förvalta egendomen.¹²

I stiftelselagen regleras inte vad som skall bli följderna av ett förordnande som inte uppfyller samtliga krav för stiftelsebildning. Att stiftelselagen inte är tillämplig behöver inte betyda att förordnandet saknar rättsverkningar. Avgörandet har överlämnats till rättstillämpningen. Det är möjligt att rättsbildningar som inte är kvalificerade som stiftelser ändå skall tillerkännas fulla sakrättsliga verkningar och därmed rättskapacitet.¹³ Gränsdragningsproblem kan uppkomma inte bara angående rättsbildningar som inte fyller alla krav för stiftelse utan även vid avgörandet om en rättsbildning skall betraktas som en stiftelse eller en ideell förening.

5.2. Skatterättslig stiftelsebegrepp

I förarbetena till 1942 års lagstiftning om skattebefrielse för stiftelse förutsattes att det civilrättsliga stiftelsebegreppet skulle följas vid inkomstbeskattningen. Samtidigt underströks att bristen på klar ledning i den civilrättsliga lagstiftningen kunde medföra problem t e x vid

⁹ 1 kap. 2 § första stycket, Stiftelselagen.

¹⁰ 1 kap. 2 § andra stycket, Stiftelselagen.

¹¹ 1 kap. 3 §, Stiftelselagen.

¹² SOU 1995:63 s. 58.

¹³ SOU 1995:63 s. 121.

behandlingen av kommunala donationsfonder.¹⁴ Avsaknaden av en civilrättslig reglering har gjort att taxeringsmyndigheter och skattemyndigheter har fått ett inte obetydligt utrymme för en egen tolkning av stiftelsebegreppet vilket har medfört att stiftelsebegreppet har tolkats extensivt vid inkomstbeskattningen och att stiftelseliknande rättsbildningar har behandlats som skattesubjekt trots att varken stiftelserekvisiten eller ens kraven för rättssubjektivitet tycks ha varit uppfyllda.¹⁵ Som ett exempel kan nämnas RÅ 1932:26 där fonderna som stod under förvaltning av hushållningssällskap taxerades särskilt trots att en av fonderna uttryckligen överlämnats som gåva till mottagaren. Genom Stiftelselagen infördes ett generellt tillämpligt stiftelsebegrepp. Lagstiftningen innebär att avgränsningen blir klarare och samtidigt något snävare än i tidigare tillämpning. Många av de tidigare problemen med avgränsa vilka kategorier av egendomsbindningar som utgör skattesubjekt och vilka som inte gör det har därmed försvunnit.

¹⁴ SOU 1939:47 s. 47 f.

¹⁵ SOU 1995:63 s. 120.

6. Allmänt om skattebefrielse

6.1. Skälen för och emot skattebefrielse

Det är inte helt obestriddigt att skattelättnader är det bästa sättet för staten att stödja stiftelser i deras allmännyttiga verksamhet. Enligt SOU 1939:47 har man ansett det nära nog självklart att stiftelser med en allmännyttig ändamål skulle befrias från beskattning vilket anses kunna bero på att skattefriheten för vissa slag av stiftelser har funnits så länge i skattelagstiftningen. Enligt kommittén finns det dock inte några principiella skäl för skattefrihet. Kommittén ansåg även det principiellt riktigt att alla rättssubjekt lämnar sitt bidrag till samhällets utgifters täckande. Detta särskilt med tanke på att om vissa är befriade från skatt ökar andras skattebörd. Man medger dock att starka billighetsskäl talar för att institutioner med allmännyttig ändamål av högt kvalificerat art borde medgivas en viss särställning i skattehänseende, särskilt om ändamålet annars skulle tillgodoses av skattemedel.¹⁶ Departementschefen som godtog kommitténs resonemang ansåg sig inte av praktiska skäl kunna helt slopa den hävdvunna skattefriheten för stiftelser. Han anförde dock att en generell skattelindring teoretiskt sett inte utgör det mest rationella sättet för staten att stödja en allmännyttig verksamhet då staten saknar kontroll över verksamhetens inriktning och omfattning och att även mindre betjänt ändamål kan komma i åtnjutandet av förmånen.¹⁷ I prop. 1976/77:135 anfördes som skäl mot skattebefrielse bl a att en skatteförmån har den konsekvensen att bidraget från det allmännas sida blir större ju högre den skattskyldiges inkomst och förmögenhet är. En ideell förening eller annan skattskyldig som saknar inkomst och förmögenhet har ingen nytta av skattefrihet och en skattskyldig med stora inkomster behöver inte vara den som är förtjänt av det största stödet från den allmännas sida. Det skulle därför vara mera ändamålsenligt att stödja en önskvärd verksamhet med direkta bidrag.¹⁸

Ingen tycks ifrågasätta om allmännyttig verksamhet i viss mån skall stödjas av staten. Meningsskiljaktigheten ligger i frågan om stödet skall vara i form av skattelättnader eller bidrag. Som skäl för skattefrihet anfördes i prop. 1942:134 att det inte är samhällsintresse att beskära sådana medel som ställs till förfogande för ett i betydande grad allmännyttigt ändamål. Även det att donationsviljan hos de enskilda medborgarna skulle kunna minska om skattefriheten slopades godtogs som en argument även om departementschefen ansåg att betydelsen av detta ofta övervärderats.¹⁹

¹⁶ S. 50 ff.

¹⁷ Prop 1942:134 s. 46.

¹⁸ S. 70.

¹⁹ S. 46.

Som den viktigaste argument för att behålla skattefriheten framstår dock att om skattefrihet slopades och bidragssystem infördes skulle staten få ökade utgifter för administrationen av taxering och uppbörd för de allmännyttiga subjekten och att en administration måste byggas upp för att dela ut bidragen.²⁰

Enligt SOU 1995:63 har skälen för skattebefrielse som anförts i förarbetena till nuvarande regler fortfarande aktualitet såvitt avser stiftelser med ändamål som t e x vetenskaplig forskning, utbildning, främjande av vård och uppfostran av barn och hjälpverksamhet bland behövande. Enligt utredningen svarar stiftelserna även idag med sina insatser på det sociala området för en värdefull pluralism och möjliggör alternativ till den offentliga verksamheten och kompletteringar av denna. Angående stiftelser med ändamål att främja vetenskaplig forskning och utbildning gör man bedömningen att stiftelsernas betydelse har snarast förstärkts sedan nuvarande regler infördes. Man gör alltså bedömningen att det fortfarande är motiverat att ha ett system för skattebefrielse. Utredningen anser att även argumentet om en minskad donationsvilja vid slopandet av skattefriheten har betydelse.²¹

6.2. Metoden för skattebefrielse

Den metod som används för skattefrihet bygger på att en stiftelse som uppfyller vissa krav befrias från skattskyldighet för vissa slags inkomster. En nackdel med systemet är att det uppkommer påtagliga tröskeleffekt. Skattebefrielse uppnås om en viss del, i genomsnitt minst 80 procent, av avkastningen används för ett kvalificerat ändamål. Om en stiftelse inte uppfyller kraven får den skatta för alla sina inkomster även om den ligger nära 80-procentgränsen.

En alternativ metod för skattelättnader som diskuterades i SOU 1939:47²² är avdragsmetoden. Den bygger på en principiell skattskyldighet med rätt till avdrag för kvalificerad användning av inkomsterna. Metoden ansågs dock medföra skattemyndigheterna ett besvärligt och tidsödande kontrollarbete som i många fall inte skulle leda till någon taxering. En annan nackdel med metoden ansågs vara att en stiftelse som reserverar avkastningen för användning under ett följande år får betala skatt för hela inkomsten.

²⁰ T e x Dir. 1988:6 s. 6 f.

²¹ S.70.

²² S. 52.

6.3. Kopplingen mellan stiftelsernas och ideella föreningarnas skattebefrielse

Ideella föreningar kan bli skattebefriade på ungefär samma grunder som allmännyttiga stiftelser. Den viktigaste skillnaden mellan en stiftelse och en ideell förening är att en ideell förening kan under vissa förutsättningar bedriva näringsverksamhet i form av innehav av en rörelse och ändå förbli skattebefriad. Förutsättningarna är enligt 7 § 5 mom. 1 st SIL att verksamheten har en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Det finns skillnader även i t ex arvs- och gåvoskatt och mervärdesskatt.

7. Helt eller delvis skattebefriade stiftelser

Enligt huvudregeln är svenska juridiska personer, däribland stiftelser, skattskyldiga till statlig inkomstskatt för all sin inkomst enligt 6 § 1 mom. 1 st b lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Stiftelser beskattas enbart i inkomstslaget näringsverksamhet. De skattepliktiga inkomsterna beräknas enligt huvudregeln i 24 § kommunalskattelag (1928:370). Genom ett system av undantagsregler har vissa stiftelser helt eller delvis befriats från denna skattskyldighet.

Ur inkomstskattemässig synvinkel kan stiftelserna delas in i tre grupper:

1. Helt skattebefriade stiftelser (7 § 3 mom SIL)
2. Begränsat skattskyldiga stiftelser (7 § 4 mom och 6 mom SIL)
3. Obegränsat skattskyldiga stiftelser (6 § 1 mom SIL)

7.1. Helt skattebefriade stiftelser

De skattebefriade stiftelserna är enligt 7 § 3 mom SIL allmänna pensionsfonder och pensionsstiftelser enligt tryggandelagen. Sådana stiftelser betalar avkastningsskatt i stället för inkomst- och förmögenhetsskatt. Denna skattskyldighet regleras i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Kommuner och staten är frikallade från skattskyldighet enligt samma lagrum. Detta används som grund för skattefrihet för en del av kommunala och statliga stiftelser samt stiftelser som förvaltas av andra skattebefriade stiftelser.

7.1.1. Kommunala stiftelser (donationsfonder)

Med en kommunal donationsfond avser man en fond som anknutits till kommunal myndighet. Det är fullt möjligt att en sådan fond har ett kvalificerat ändamål som i sig leder till begränsad skattskyldighet men det vanligaste är att den tillgodoser ett kommunalt ändamål, vare sig det är obligatoriskt eller frivilligt. T.ex. bostadsstiftelser, kulturstiftelser, stiftelser för främjande av det lokala näringslivet eller stiftelser för drift av fritidsanläggningar, hotell och restauranger.²³ En donationsfond kan även vara en fond som har så brett ändamål att den förvaltande kommunen fritt får avgöra vad avkastningen skall användas till. Det finns två anledningar att behandla de kommunala donationsfonderna förmånligt i skattehänseendet. Den ena är att de kommunala donationsfonderna främjar ändamål som tillgodoses av skattebefriade subjekt och därför borde befrielsen omfatta även fonderna. Den andra är att det kan vara oklart om en kommunal donationsfond utgör ett särskilt rättssubjekt. Detta skulle

²³ Lunden, Stiftelser s. 42.

enligt departementchefen vara en anledning att skatterättsligt behandla donationsfonderna på mest förmånligt sätt, dvs. som kommunens egendom.²⁴

Det finns inte något uttryckligt lagstöd för att medge befrielse från inkomstskatt för kommunala donationsfonder om deras syfte inte är främja ändamål som ligger inom de i lagen särskilt angivna ändamålen, t.ex. vård och uppfostran av unga. I praxis har de här stiftelserna fått skattebefrielse om de har varit nära anknutna till en kommun och står under kommunal förvaltning.²⁵ Utvidgningen av skattefriheten har gjorts med hänvisning till grunderna för de regler som gäller för kommunerna.²⁶

Det finns tre grupper av fall där stiftelser som förvaltats av en kommun har medgetts skattebefrielse:²⁷ Stiftelsens syfte har i dessa fall varit att främja

- ett eller flera obligatoriska kommunala ändamål²⁸
- en eller flera bestämda fakultativa verksamheter som redan bedrivs av kommunen²⁹
- kommunens intressen på ett sätt som ger kommunen stor frihet att själv avgöra hur stiftelsens avkastning kan användas.

Kravet på kommunal förvaltning är inte ovillkorlig. I RÅ 1975 ref. 74 var det fråga om en stiftelse som hade egen förvaltning. Ordföranden i kommunfullmäktigen var styrelsemedlem likaså kyrkoherden i en angiven församling samt en nämndeman bosatt inom samma församling. Revisorer utsågs av kommun- och kyrkofullmäktige. Avkastningen skulle lämnas till kommunen och församlingen i lika stora andelar. Med hänsyn till stiftelsens ändamål, de kommunala myndigheternas dispositionsrätt över avkastningen och stadgarnas föreskrifter om förvaltning och revision, medgavs stiftelse skattebefrielse enligt grunderna som fritog kommunen och församlingen från beskattningen. I RÅ 1990 not. 436, där stiftelsen hade egen förvaltning, utsågs styrelsen av kommunen och beslutade därefter om avkastningens användning för det i stiftelseurkunden angivna ändamålet. Eftersom det var styrelsen och inte kommunen som hade

²⁴ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 231.

²⁵ T.ex. RÅ 1939 fi 171, 1947:8.

²⁶ RÅ 1938:52, 1939:15 I och III, 1939 fi 164.

²⁷ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 231-244.

²⁸ Som icke obligatoriska uppgifter har ansetts vara främjande av musik (RÅ 1938:2 I och II), uppförande av biblioteksbyggnad (RÅ 1939:15 II), utsmyckande och förskönande av samhället och liknande (T.ex. RÅ 1939 fi 140), uppförande av utställningshall (RÅ 1944 fi 778) osv.

²⁹ I RÅ 1953 fi 1865 beskattades en fond då verksamheten inte hade bedrivits redan tidigare av kommunen utan startades och vidmakthölls med fondens medel.

dispositionsrätten över stiftelsens avkastning ansågs stiftelsen inte ha rätt till den skattebefrielse som gällde för kommunen. Kommunen måste därmed ha dispositionsrätten över stiftelsens avkastning även om stiftelsen har en egen förvaltning. Eventuellt krävs också att kommunen har befogenhet att utse styrelseledamöter och revisorer och att den därmed indirekt kan utöva tillsyn över och kontroll av stiftelseförvaltningen.³⁰ Om kommunens valfrihet angående användningen av avkastningen har begränsats, t.ex. genom olika föreskrifter, har skattefrihet vägrats.³¹ Avgörande för frågan om skattebefrielse blir hur stiftelseförordnandet är utformat då den faktiska användningen av medlen påverkar inte bedömningen.³²

7.1.2. Stiftelser förvaltade av andra än kommuner³³

Stiftelser som är förvaltade av andra skattefria subjekt än kommuner, t.ex. staten, akademier eller andra stiftelser kan enligt praxis komma i åtnjutande av skattefrihet. Enligt proposition 1951:175 s. 47 ger den praxis som har utvecklats beträffande de kommunala donationsfonderna uttryck för en princip som har generell tillämplighet.

En förutsättning för skattebefrielse för stiftelser förvaltade av staten har varit att stiftelsens ändamål har legat inom ramen för ändamål som staten själv främjar. En verksamhet som typiskt bedrivs i statlig regi är att lämna understöd åt personer i den diplomatiska karriären, lämna löneutfyllnad åt vissa akademiska lärare och underhålla ett monument.³⁴ Skattefrihet kan även medges för de statliga fonderna om ändamålet är så brett att förvaltaren själv får bestämma användningen av medlen t.ex. sjuk- och fattigvård, folkundervisning, vetenskap, konst och upphjälpande av den svenska valutan.³⁵ Om fondens ändamål har varit att starta ett nytt statlig verksamhetsområde har skattefrihet dock nekats.³⁶

Stiftelser förvaltade av akademier har nästan undantagslöst befriats från skattskyldighet med hänvisning till grunderna för akademiernas skattefrihet. En förutsättning för att en fond skall jämföras med akademiens tillgångar är att fonden tillgodoser ett ändamål som ligger inom ramen för vad akademien själv skall främja. I enlighet med detta blev t e x den Letterstedtska donationsfondens delfond beskattad då dess

³⁰ SOU 1995:63 s. 153.

³¹ T.ex. RÅ 1938 fi 83, 84, 1939 fi 235, 236, 1953 fi 665, 1967 fi 641.

³² Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 239.

³³ SOU 1995:63 s 151 f.

³⁴ RÅ 1948 fi 838, 1963 fi 1573, 1963 fi 979.

³⁵ RÅ 1946 fi 910, 911, 912, 1961 fi 1140, 1141, 1142, 1143.

³⁶ RÅ 1962 fi 936, 1965 fi 2017.

ändamål låg utanför förvaltarens ändamål.³⁷ Det krävs inte att fonden direkt främjar akademiens syfte. Det är tillräckligt om den på något sätt bidrar till verksamheten t e x genom att betala sammanträdesarvoden åt akademiens ledamöter.³⁸

Även stiftelser som är förvaltade av begränsat skattskyldiga stiftelser kan komma i åtnjutandet av samma förmånliga skatterättslig behandling som förvaltaren har. Detta enligt samma princip som fonder förvaltade av kommuner, staten m fl. Det ställs dock följande villkor: Fondens verksamhet måste ligga inom ramen för förvaltarens verksamhetsområde och förvaltaren ska ha dispositionsrätt över avkastningen.³⁹ Då kan fonder medges skattefrihet jämlikt grunderna för förvaltarens skattefrihet. Det krävs således inte i det här fallet att fondens egen verksamhet i sig kvalificerar till begränsad skattskyldighet. Alternativt kan en fond naturligtvis bli skattebefriad direkt på grund av sitt egna ändamål utan hänsyn till några formella omständigheter som en eventuell anknytning till något annat subjekt.⁴⁰

7.2. Begränsat skattskyldiga stiftelser

Vissa stiftelser har ansetts ha så kvalificerat ändamål att de ges en särskilt förmånligt skatterättslig behandling. Dessa stiftelser kan delas i tre grupper

1. I lagen (7§ 4 mom SIL) särskilt angivna stiftelser
2. Kvalificerat allmännyttiga stiftelser
3. Vissa personalstiftelser

7.2.1. I lagen särskilt angivna stiftelser

Begränsat skattskyldiga stiftelser är de som namnges i den så kallade katalogen i 7 § 4 mom 4 st SIL. I katalogen kan urskiljas två olika typer av regler. Den ena fastställer vissa kategorier av subjekt som omfattas av skattebefrielsen. Den andra räknar upp vissa namngivna stiftelser.

De kategorier av stiftelser som räknas upp i katalogen, totalt fjorton stycken, bedriver verksamhet som hänför sig till någon av följande fyra sektorer:⁴¹

- socialförsäkringsområdet

³⁷ RÅ 1946 fi 505

³⁸ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 247.

³⁹ RÅ 1944:45 och RÅ 1963 fi 1288.

⁴⁰ RÅ 1946 fi 281-310.

⁴¹ Uppdelningen enligt SOU 1995:63 s 221 f

- trygghetsanordningar på arbetsmarknaden
- näringspolitisk stöd
- kultur- och utbildningsverksamhet

De namngivna stiftelserna i katalogen, totalt 45 stycken, bedriver verksamhet på vitt skilda områden. Därför varierar skälen för deras skattebefrielse i hög grad. Det är just på grund av de olika ändamål och verksamhetsområden som har gjort det nödvändigt att namnge stiftelserna. Detta för att då det inte är möjligt att utforma en lagregel som är både generell och samtidigt tillräckligt snäv och preciserad, för att hindra att ett stort antal andra stiftelser med likartad verksamhet skulle komma att omfattas.

Eftersom det är fråga om fördelslagstiftning är uppräkningsen uttömmande. Dessa stiftelser har ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att deras skattskyldighet inskränkts i mycket hög grad och omfattar endast skattskyldighet för sådan inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till inkomst av fastighet. Om en sådan här stiftelse inte äger en fastighet är den därmed helt skattebefriad.⁴²

Regeringsformens (1974:152 RF) reglering av normgivningsmakten bygger på att en distinktion görs mellan generellt tillämpliga regler och beslut i enskilda fall. Enligt 1 kap. 4 § RF skall föreskrifter i form av lag meddelas av riksdagen medan andra föreskrifter kan beslutas av regeringen, kommuner eller förvaltningsmyndigheter. För föreskrifter som rör skatt är lagformen obligatorisk enligt 8 kap. 3, 5 och 7 §§. För utformningen av de bestämmelser som skall reglera skattefriheten för namngivna subjekt är kravet på att en lagregel skall vara generellt tillämplig av särskilt intresse. I förarbetena till RF berördes frågan om innebörden av detta krav. I SOU 1972:15⁴³ ansåg grundlagsberedningen att riksdagen skulle förbli oförhindrad att använda lagformen för ett beslut som uttryckligen avsåg endast ett visst konkret fall. I Prop. 1973:90⁴⁴ tog föredraganden avstånd från denna uppfattning och hävdade att även om en lagregel skulle bli tillämplig endast i fråga om ett enskilt fall skulle den vara generellt utformad. Enligt föredraganden fylls kravet ”om den exempelvis avser situationer av ett visst slag eller vissa typer av handlingssätt eller om den riktar sig till eller på annat sätt berör en i allmänna termer bestämd krets av personer”. Katalogen kan inte anses fylla kravet i den mening som angetts i förarbetena till RF även om

⁴² Johansson, Raabe, Det svenska skattesystemet s. 282.

⁴³ s.100-101.

⁴⁴ S.204.

lagregeln är generell i det avseendet att den inte är begränsad i tiden eller till vissa bestämda intäkter. Detta innebär dock inte att det skulle vara grundlagsstridigt att meddela ett sådant här beslut i form av lag. Lagform har vid flertal tillfällen, även efter det att RF trädde i kraft, använts för att ge skattebefrielse eller avdragsrätt åt vissa namngivna subjekt.⁴⁵ Då lagformen har använts för sådana här syften tillräckligt många gånger tidigare kan man hävda att det har skapats en konstitutionell praxis som tillåter detta undantag från generalitetskravet.⁴⁶ I praxis har man kommit till samma slutsats i RÅ 1980 1:92.

7.2.2. Kvalificerat allmännyttiga stiftelser

Enligt 7 § 6 mom 1 st SIL är stiftelser som enligt sina stadgar har som sitt ändamål att

1. stärka rikets försvar
2. främja vård och uppfostran av barn
3. lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning
4. utöva hjälpverksamhet bland behövande
5. främja vetenskaplig forskning
6. barmhärtighets- och sjukvårdsinrättningar som bedrivs utan vinstintresse
7. främja nordiskt samarbete

befriade från skatt för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller rörelse.

För att stiftelsen skall vara begränsat skattskyldig måste dock även vissa allmänna villkor vara uppfyllda. Stiftelsens faktiska verksamhet måste främja något av de ovannämnda kvalificerade ändamålen. Det kvalificerade ändamålet skall vara huvudsakligt och stiftelsen får endast i ringa omfattning främja okvalificerade ändamål. Stiftelsen skall bedriva verksamhet med det kvalificerade ändamålet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar. Stiftelsens ändamål får inte heller vara begränsat till viss eller vissa familjer eller bestämda personer.⁴⁷

⁴⁵ Textlagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet m.m. som ändrades 1993 (SFS 1993:1552) och 2 § 8 mom. 6. st. SIL som ger Sveriges allmänna hypoteksbank rätt till avdrag för vissa avsättningar till reservfond samt lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. där bl a Statens Bostadsfinansieringsaktiebolag namnges.

⁴⁶ SOU 1995:63 s. 225.

⁴⁷ SOU 1995:63 s. 98 f.

8. De kvalificerade ändamålen

8.1. Stärka rikets försvar

Med rikets försvar åsyftas i sammanhanget totalförsvaret. Utöver de olika försvarsgrenarna godtas även hemvärns-, sjövärns- och luftskyddsverksamhet samt indirekt verksamhet som understöd i form av sjukvård, vård av djur och liknande eller ställande av personal eller material till förfogande för detta ändamål.⁴⁸

Verksamheten skall enligt 7 § 6 mom. 1 st. ske i samverkan med myndighet, en militär myndighet eller en civil myndighet som har någon uppgift inom totalförsvaret. Samarbetet kan ske t.ex. genom att representanter för myndighet medverkar i styrelsen, att stiftelsen ställer personal eller material till försvarets förfogande, eller att medlemmar och personal är underställda myndighets beslut. Kravet ställs för att möjliggöra en viss kontroll på att verksamheten bedrivs på rätt sätt och kanalisering av olika typer av frivilliga försvarssträvanden bland allmänheten, så att eventuella bieffekter förebyggs.⁴⁹ Stiftelsens verksamhet skall gå ut på att direkt stärka försvaret. Detta krav kan utläsas i proposition 1942:134 s 49. Med detta torde menas att stiftelsens verksamhet skall vara sådan att den innebär en direkt konkret förstärkning av försvaret, medan mer indirekta former lämnas utanför.⁵⁰ Vid tolkningen om verksamheten stärker försvaret tillämpas en förhållandevis stor restriktivitet⁵¹, även om det inte föreligger ett absolut krav på att stiftelsen måste aktivt bedriva en försvarsstärkande verksamhet. Ändamålet kan t.ex. vara att stödja försvaret ekonomiskt i samverkan med myndighet genom att lämna över den årliga avkastningen.⁵² Skytteförbund eller liknande har dock inte ansetts fylla kravet och har därmed nekats begränsad skattskyldighet.⁵³

8.2. Vård och uppfostran av barn

För att en stiftelse skall kunna nå begränsad skattskyldighet på den här grunden måste två rekvisit vara uppfyllda: Det skall vara fråga om barn och verksamheten skall gå ut på vård eller uppfostran. Det finns inga krav på att de barn som på detta sätt tillgodoses verkligen är i ekonomiskt behov. Eventuellt kan detta bero på att barn som regel kan betraktas som behövande ur ekonomisk synpunkt samt svårigheterna att bedöma

⁴⁸ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 255.

⁴⁹ SOU 1939:18 s. 124 f.

⁵⁰ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 256.

⁵¹ T e x RÅ 1961 fi 996 och RÅ 1955 fi 548.

⁵² Jfr RÅ 1913:84.

⁵³ RÅ 1945 fi 431 och RÅ 1949 fi 865

behovsgraden om hänsyn skall tas till föräldrarnas ekonomiska förhållanden.⁵⁴

Vård och uppfostran av barn kan innebära t.ex. drivande av barnhem, kolonier och liknande men även stiftelser som ger stipendier och understöd för dessa ändamål utan att bedriva verksamheten på egen anstalt, anses fylla kravet för begränsad skattskyldighet. Det räcker att stiftelsens verksamhet indirekt främjar ändamålet.⁵⁵

Syftet ska vara vård och uppfostran av barn och inte vård och uppfostran av unga. Med barn avser man i detta sammanhang den som inte fyllt 18 i enlighet med 6 kap 2 § och 7 kap. 1§ föräldrabalken.⁵⁶ Det kan dock finnas viss spelrum uppåt.⁵⁷ Vid bedömningen om verksamheten fyller kravet bör avseende sannolikt fästas vid om verksamhetens art har mycket typiskt koppling till barns behov: En något högre ålder hos destinatärerna kan godtas om det är fråga om en renodlad vårdverksamhet.⁵⁸

Ändamålet skall innefatta sådant som typiskt sett hänför sig till barns behov. Med vård av barn avser man t.ex. tillhandahållande av bostad, mat och rekreation i normal omfattning men även att det utövas tillsyn och kontroll över barnet. Med uppfostran avser man i första hand sådan utveckling av barnet som normalt handhas av föräldrarna då barnet under sina uppväxtår får grundläggande kunskaper och färdigheter.⁵⁹ Med uppfostran menas också utöver en andlig fostran även en fysisk fostran: T e x har Regeringsrätt medgivit begränsad skattefrihet till Sveriges Scoutförbund.⁶⁰ Utanför lagens begrepp har dock fallit verksamhet som har övervägande politisk, religiös eller idrottslig inriktning. Som exempel kan nämnas att Föreningen Västerås Unga Örnas vägrades begränsad skattskyldighet på grund av föreningens nära samarbete med ett politisk parti.⁶¹ I praxis, t.ex. RÅ 1975 Aa 407-409, RÅ 1979 1:75 och RÅ 1982 1:12, verkar man ha lagt in ett krav på allsidighet i verksamheten.⁶²

8.3. Undervisning eller utbildning

Av förarbetena framgår att avsikten var att skattefriheten skulle omfatta endast understöd till sådan undervisning eller utbildning som var jämförlig

⁵⁴ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s.259.

⁵⁵ Norin, Wessman, Stiftelser s. 56 f, Hagstedt, Om beskattning av stiftelsers. 258.

⁵⁶ SOU 1995:63 s. 131.

⁵⁷ Norin, Wessman, Stiftelser s. 57, Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 260

⁵⁸ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 260.

⁵⁹ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 261.

⁶⁰ RÅ 1946 fi 118.

⁶¹ RÅ 1960 fi 1504.

⁶² SOU 1995:63 s 132.

med den som meddelades vid allmänt undervisningsverk.⁶³ Tidigare har regeringsrätten varit restriktiv i fråga om att godta begränsad skattskyldighet för stiftelser med detta ändamål.⁶⁴ Senare har denna hållning övergivits. Genom en serie avgöranden ändrade Regeringsrätt sin tidigare praxis och godtog en utvidgad tolkning av begreppet undervisning eller utbildning.⁶⁵ I rättsfallen blev ett antal stiftelser befriade från skattskyldighet. Stiftelserna hade till ändamål att dela ut stipendier till bl a journalister, forskare, lärare, regissörer och skådespelare för studieresor till utlandet, befriade från skattskyldighet. I ett senare avgörande⁶⁶ var det fråga om en stiftelse som hade till syfte att främja en stark och sund utveckling av ungdomsidrotten. Detta genom att betala ut stipendier för t ex studieresor, kurser och all annan utbildning till förtjänta och kvalificerade ungdomsledare. Regeringsrätten medgav begränsad skattskyldighet med motiveringen att de stipendier stiftelsen delade ut huvudsakligen varit avsedda för och använts för utbildning och att stiftelsen därför uppfyllde kraven för begränsad skattskyldighet.

Att undervisningen eller utbildningen skulle ha skett i institutionella former krävs inte. Enligt regeringsrätten är det inte möjligt att avgränsa begreppet undervisning eller utbildning med hjälp av kriterier som ämnesurval eller studieformer. Däremot skulle man ta fasta på graden av konkretisering när det gällde studiernas omfattning och förfarandet vid lämnande av understöd. För begränsning av skattskyldigheten krävs att en närmare precisering lämnas angående vad undervisningen eller utbildningen avsett och att det kunnat kontrolleras att utgivna stipendier använts för uppgivna ändamål. Det var också av en stor vikt att utbildningen kom bidragstagaren själv till nytta och således inte något enskilt vinstintresse.⁶⁷

Gällande rätt tycks vara den att understöd till i princip alla slags verksamheter som kan rubriceras som undervisning eller utbildning kan medföra skattefrihet för den understödjande stiftelsen under förutsättningen att utdelning av bidrag sker under betryggande former.⁶⁸

⁶³ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s 264 f.

⁶⁴ T ex RÅ 1934 fi 488 och RÅ 1913:46.

⁶⁵ RÅ 1978 Aa 253-266 och RÅ 1979 1:1.

⁶⁶ RÅ 1992 ref. 77.

⁶⁷ RÅ 1979 1:1

⁶⁸ SOU 1995:63 s 133.

8.4. Hjälpverksamhet bland behövande

För skattebefrielse uppställs i lagen två krav: det skall vara fråga om hjälpverksamhet, ekonomiska bidrag eller hjälp i annan form, och denna skall rikta sig till behövande.⁶⁹

Hjälpverksamhet bland behövande innebär oftast att stiftelse eller fond med sådant ändamål lämnar direkt ekonomiskt bidrag till den behövande i form av antingen engångsbidrag eller livränta. Hjälpverksamhet kan omfatta även bidrag i form av fri bostad, beredande av vila och rekreation, sjukvård, konvalescentvård eller annan liknande tillsyn. Det finns inget hinder för att destinatären får betala viss ersättning för den hjälpinsats som han får. För att verksamheten anses utgöra hjälpverksamhet måste prestationen dock ha ett inte obetydligt benefikt moment från stiftelsens sida.⁷⁰ Tidigare godtogs inte indirekta bidrag. I RÅ 1955 fi 968 beskattades Axel Hirschs fond som hade till syfte att främja Svenska Socialvårdsförbundets i dess uppgifter och verksamhet inom socialvården. Numera kan även ett indirekt bidrag godtas. I RÅ 81 1:28 ansågs stiftelsens verksamhet vara begränsat skattskyldig då en donationsfond hade överlämnats till statskyrkoförsamling med ändamål att avlöna en sjukvårdsutbildad församlingssystem eller diakonissa, med uppgift att ge vård och hjälp till fattiga och sjuka i församlingen. En utbetalning av bidrag har dock ansetts utgöra hjälpverksamhet endast om bidraget är avsett att höja mottagarens ekonomiska standard från den nivå där han betraktas som behövande upp till drägliga ekonomiska förhållanden, eller är avsett att bestrida en för mottagaren uppkommen nödvändig kostnad av tillfällig natur. Om bidraget används för att tillgodose andra mindre primära behov kan en hjälpverksamhet inte anses föreligga.⁷¹ Det finns inga krav på att verksamheten skall rikta sig till behövande som är bosatta i Sverige. En sådan omständighet att destinatärerna varit bosatta utomlands har inte medfört någon förändring i skatterättsligt hänseendet.⁷²

Något direkt nödlidande hos destinatären behöver inte föreligga. I RÅ 1981 1:28 sammanfattades innebörden av begrepp behövande så att det krävs att den som är föremål för verksamheten är mindre bemedlad och i ett angeläget hjälpbehov. Regeringsrätten har lagt den ekonomiska gränsen hos mottagaren en bit över existensminimum.⁷³ Någon klar gräns går dock inte att fastställa. Även personer med väsentligt högre inkomst

⁶⁹ SOU 1995:63 s 134.

⁷⁰ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 274 f.

⁷¹ SOU 1995:63 s.134.

⁷² Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 280.

⁷³ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1987 s278f.

har kunnat betraktas som behövande om de har kommit i ekonomiska svårigheter t ex p g a sjukdom eller andra extraordinära förhållanden.⁷⁴ Någon klar gräns går dock inte att fastställa. Den omständigheten att den behövande tillförsäkras en livränta medför heller inte att han därefter inte längre betraktas som behövande.⁷⁵

8.5. Vetenskaplig forskning

För att främjande av forskning skulle kunna medföra begränsad skattskyldighet måste det vara fråga om vetenskaplig forskning. I förarbetena förklaras inte närmare vad man avser med begreppet vetenskaplig forskning. Troligtvis avser man i första hand sådan forskning som i princip finns företrädd vid akademier, universitet eller högskolor. Vid bedömningen av om verksamhet skall anses vara vetenskaplig forskning av godkänt slag kan eventuellt hänsyn tas till sådana omständigheter som i vad mån samarbete med statliga institutioner eller liknande ägt rum samt i vilken mån verksamheten kan anses sanktionerad genom att den åtnjuter bidrag från det allmänna eller från andra håll. Sådana verksamheter som inte fått allmänt erkännande som vetenskap, t ex astrologi, spiritism och liknande, har inte godtagits som vetenskap. Som gränsfall kan nämnas gastronomisk verksamhet⁷⁶ och numismatik⁷⁷ som bedömdes som vetenskap i KL:s mening medan filateli⁷⁸ inte fick skattebefrielse.⁷⁹ För skattefriheten saknar det betydelse om det är fråga om en ren grundforskning eller specialiserad forskning.⁸⁰ Om forskning däremot är nära förknippad med eller utgör ett led i ett visst företags eller en viss branschs verksamhet anses stiftelsen som regel inte som begränsat skattskyldig.⁸¹ I RÅ 1965 fi 1100 fanns stiftelsen Svensk Pälsdjursforskning skattskyldig då den av stiftelsen främjade försöksverksamheten i enlighet med stiftelsen ändamål särskilt inriktats på produktionens lönsamhet och kvalitet.⁸² Främjande av vetenskaplig forskning ansågs föreligga beträffande

- en fond som skulle bekosta utgivande av såväl vetenskapliga som populära skrifter ägnade att sprida kunskap om det material till odlingshistoria som finns samlad inom Nordiska museet⁸³

⁷⁴ Se t ex RÅ 1961 fi 1507 och RÅ 1967 fi 380.

⁷⁵ Förhandsbesked från RR dem 20 april 1956.

⁷⁶ RÅ 1966 fi 430.

⁷⁷ RÅ 1944:45.

⁷⁸ RÅ 1967 fi 934.

⁷⁹ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 281 f.

⁸⁰ SOU 1995:63 s 136.

⁸¹ Norin, Wessman, Stiftelser s 59 f.

⁸² Se även förhandsbeskeden från 20.1.1956 och 26.2.1957

⁸³ RÅ 1946 fi 283.

- en fond med ändamål att inköpa konstindustriella föremål som tjänar till att belysa det svenska konsthantverket⁸⁴
- en fond med ändamål att inrätta en professur i nordisk och jämförande folklivsforskning⁸⁵
- ett antal fonder som utdelat medaljer eller andra belöningar till förtjänta forskare.⁸⁶

Stiftelsen kan främja vetenskaplig forskning antingen genom att stiftelsen själv utövar vetenskaplig forskning eller genom att den lämnar ekonomisk eller annan direkt bidrag till sådan verksamhet.⁸⁷ Mer indirekt främjande av forskning har inte godtagits, såsom då bidrag getts till någon som förvisso kan tänkas främja ändamålet men inte är inriktat på det i första hand.⁸⁸ I RÅ 1952 fi 202 ansågs en fond som hade till syfte att ge understöd åt medellösa svenska uppfinnare inom mekanikens område skattskyldig.

8.6. Barmhärtighets- och sjukvårdsinrättningar

Barmhärtighets- och sjukvårdsinrättningar hör till de subjekt som är förmånsbehandlade vid beskattningen. Verksamheten i barmhärtighets- och sjukvårdsinrättningar skall bedrivas av ett särskilt subjekt men det finns inga formella krav beträffande associationsformen. Eventuellt skall verksamheten bedrivas under sådana former att den konstituerar en anstalt och präglas av offentlighetsrättsliga inslag.⁸⁹

För sjukvårdsinrättningar begränsas möjligheterna till begränsad skattskyldighet genom det uttryckliga kravet att verksamheten skall bedrivas utan vinstsyfte. Det presumerade vinstsyftet för ett aktiebolag kan vara anledningen till att verksamhet som bedrivits i aktiebolagsform inte har medgetts skattefrihet.⁹⁰ För att en sjukvårdsinrättning kan erhålla skattefrihet skall verksamheten omfatta vad som normalt bör hänföras till begreppet sjukvård. Destinatärernas personliga förhållanden har inte någon betydelse för skattefrihet då vård av sjuka betraktas som en så grundläggande och angelägen samhällslig uppgift att den kan tillhandahållas utan att avseende behöver fästas vid om destinatären kan själv betala sin vård eller inte.⁹¹

⁸⁴ RÅ 1946 fi 285.

⁸⁵ RÅ 1946 fi 288.

⁸⁶ RÅ 1946 fi 289 - 291, 293, 297, 300, 301, 305, 306, 309.

⁸⁷ SOU 1995:63 s.135.

⁸⁸ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 282.

⁸⁹ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 252.

⁹⁰ RÅ 1937 fi 687

⁹¹ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 252 f.

För barmhärtighetsinrättningar är det inte tillräckligt med att ändamålet är höggradigt välgörande. För att barmhärtighet skall anses vara för handen tycks även krävas att destinatärerna också är i behov av detta.⁹² Ellen Keys stiftelse som tillhandahöll vilohem gratis åt kroppsarbetande kvinnor och till självkostnadspris åt intellektuellt arbetande kvinnor fick inte skattebefrielse eftersom destinatärerna inte ansågs vara behövande.⁹³ Efter stadgeändringen då endast behövande kvinnor skulle tillgodoses blev stiftelsen sedermera begränsad skattskyldig.⁹⁴

8.7. Nordiskt samarbete

Nordiskt samarbete saknar större betydelse som skattefrihetsgrund. Det är endast ett fåtal stiftelser som har medgetts skattefrihet på den här grunden enligt RSV och stiftelser med syfte att främja nordiskt samarbete är med all sannolikhet ovanliga. Det framgår inte av förarbetena vad man avser med nordiskt samarbete. Eventuellt kan både samarbete på det kulturella planet och ekonomiskt samarbete godtas.⁹⁵

⁹² Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 253

⁹³ RÅ 1950 fi 16.

⁹⁴ RÅ 1965 fi 1611.

⁹⁵ SOU 1995:63 s 137.

9. Allmänna villkor för begränsad skattskyldighet

Utöver att stiftelsens ändamål skall avse något av i kapitel 8 nämnda ändamål, ställs vissa villkor som alla måste vara fyllda för att stiftelsen i fråga blir begränsat skattskyldig. Villkoren är att den faktiska verksamheten tillgodoser någon av de kvalificerade ändamålen, att verksamheten är huvudsakligt, att verksamheten inte gynnar en viss eller vissa familjer eller personer samt att stiftelsen har verksamhet i omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar, det så kallade fullföljdsrekvisitet. Fullföljdsrekvisitet, vilket i sig hör ihop med de övriga villkoren, redovisas separat i följande kapitel p g a sitt omfång.

9.1. Faktisk verksamhet

Enligt 7 § 6 mom 3 st skall frågan om skattskyldighet för stiftelse bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Detta innebär att det krävs att den faktiska verksamheten måste tillgodose något av de kvalificerade ändamålen. Att stadgarna i sig föreskriver att stiftelsens verksamhet har ett kvalificerat ändamål räcker inte för att stiftelsen skall kunna få fördelar i beskattningshänseendet.

I nuvarande lagtext finns det inga krav på att den verksamhet som främjar kvalificerade ändamål och därmed medför begränsad skattskyldighet måste ske i enlighet med stiftelsens stadgar. Förarbetena⁹⁶ bekräftar att en stiftelse kan bedriva verksamhet i strid med sina stadgar och ändå bli begränsat skattskyldig om den faktiska verksamheten fyller alla villkoren som lagen ställer. I några av regeringsrättens fall har det funnits en diskrepans mellan stadgar och den faktiska verksamheten. Vid avgörandet har den senare varit avgörande så att skattefrihet medgivits om verksamheten varit av kvalificerat slag.⁹⁷ I samtliga mål med en sådan här utgång har verksamheten dock i och för sig legat inom ramen för det i stadgarna föreskrivna. Skillnaden har varit att verksamheten har varit mera begränsad än ändamålsbeskrivningen. En stiftelse som i strid med stadgarnas innehåll främjar ett kvalificerat ändamål kan knappast förväntas fortsätta med detta. Därmed kan de inte medges skattefrihet.⁹⁸

9.2. Huvudsaklighetsrekvisitet

Enligt 7 § 6 mom 4 st skall verksamheten huvudsakligen avse att tillgodose något eller några av de tidigare omnämnda ändamålen. Detta

⁹⁶ SOU 1937:47 s 54 och prop. 1942:134 s 51.

⁹⁷ RÅ 1967 fi 390, 1961 fi 1507 och 1965 fi 1611.

⁹⁸ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 295 f.

anses vara fallet om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art.

Av förarbetena till 1942 års lagstiftning framgår att bestämmelsen inte är avsedd att ge mer än ett mycket obetydligt utrymme för verksamhet som främjar okvalificerade ändamål. Av 1936 års skattekommitté uttrycktes detta så att det kvalificerade ändamålet skulle vara ”så dominerande i jämförelse med verksamheten i övrigt, att sistnämnda del av verksamheten ter sig som en oväsentlig bisak”⁹⁹. Samma uppfattning framgår i propositionerna 1942:134¹⁰⁰ och 1941:192¹⁰¹. Som högsta gräns för vad som för användas för okvalificerade ändamål antas vara 5-10 % av avkastningen.¹⁰² I praxis har användningen av 17 % till okvalificerade ändamål medfört att stiftelsen inte medgetts skattefrihet.¹⁰³ Vid bedömningen om huvudsaklighetsrekvisitet är uppfyllt, skall man enligt förarbetena ta hänsyn inte bara till verksamheten under beskattningsåret, utan också till förhållandena under tidigare år.¹⁰⁴ I praktiken torde man även i viss utsträckning tillåta s.k. eftersyn.¹⁰⁵

9.3. Ej gynnande av viss eller vissa familjer eller personer

Enligt 7 § 6 mom 1 st är en förutsättning för den inskränkta skattskyldigheten är att stiftelsens ändamål inte är att gynna viss eller vissa familjer eller bestämda personer. Bestämmelsen innebär att skattebefrielsen förloras om destinatärerna är individuellt bestämda eller om destinatärkretsen är generiskt bestämd men begränsad till viss eller vissa familjer. Det räcker även att destinatärerna har angetts indirekt t.ex. som samtliga anställda vid ett visst företag vid en given tidpunkt.

I förarbetena till 1942 års lagstiftning konstaterades att det inte finns anledning att ge en stiftelse en förmånsställning i skattehänseende om stiftelsen oavsett dess kvalificerade ändamål endast tillgodoser personer inom en viss trängre krets.¹⁰⁶ Detta betyder inte att alla utbetalningarna till en sådan här trängre krets skulle medföra att skattebefrielsen går förlorad. Utrymmet för sådana här utbetalningar är dock obetydlig; Om utbetalningarna vid en helhetsbedömning framstår som mer än en oväsentlig bisak förloras skattebefrielsen.

⁹⁹ SOU 1939:47 s. 61.

¹⁰⁰ s 50.

¹⁰¹ s 146-148.

¹⁰² Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s 305.

¹⁰³ RÅ 1971 fi 1.

¹⁰⁴ SOU 1939:47 s 61-62.

¹⁰⁵ SOU 1995:63 s 99.

¹⁰⁶ SOU 1939:47 s 59.

Utbetalning av livräntor utgör ett undantag i regeln. I SOU 1939:47 s. 62 uttalades att en utbetalning av sådana livräntor inte kan anses ingå i stiftelsens ändamål och inte borde betraktas som ett led i stiftelsens verksamhet. Enligt detta betänkande skall man bortse från livränteutbetalningarna vid bedömningen av vilka ändamål en stiftelse främjar. I propositionen¹⁰⁷ stöds samma uppfattning och hänvisas till gällande rättspraxis. En förutsättning för att man vid ändamålsbedömningen skall kunna bortse från utgående livränta är dock att förpliktelsen verkligen ålagts ifrågavarande stiftelse.¹⁰⁸ Livränteutbetalningar som en stiftelse enligt stiftelseförordnandet skall göra har således inte tagits i beaktande i regeringsrättens praxis vid bedömningen av vad som varit det huvudsakliga ändamålet eller om stiftelsen har varit att betrakta som en familjestiftelse.¹⁰⁹ I Riksskatteverkets förhandsbesked Dt 1985:21 ansågs att utbetalningarna till stiftarnas släktingar, vilka omfattade cirka 30 % av avkastningen, inte skulle beaktas vid bedömningen om fullföljanderekvisitet är uppfyllt. Kraven på fullföljd och verksamhetsinriktning skall således prövas med bortseende av livränteutbetalningarna. Följden blir att en stiftelse kan bli begränsat skattskyldig även om en stor del av dess avkastning tas i anspråk för utbetalningar som är förbehållna bestämda personer. Resterande avkastning skall dock i sådant fall användas i den utsträckning, och på sätt som fordras för skattebefrielse. Det krävs även att stiftelseförordnandet är utformat så att det anses föreligga en och inte två separata stiftelser.¹¹⁰

Möjligheten att en stiftelse främjar intressen hos en viss bestämd krets destinatärer på något annat sätt än genom ekonomiska bidrag är inte reglerat i lag. Det kan vara fråga om ett gynnande av rent personliga intressen eller gynnande av både personliga och ekonomiska intressen. Stiftelsens egentliga syfte kan vara att göra det möjligt för en släkt eller en familj att behålla kontrollen över en rörelse eller en fastighet och dra nytta av detta. Det är svårt att upptäcka sådana här bakomliggande syften men ett indicium på förekomsten av de kan vara att verksamhet bedrivs vidare år efter år trots att den inte ger en avkastning som står i rimlig proportion till det nedlagda kapitalet.¹¹¹

¹⁰⁷ Prop. 1942:134 s 51.

¹⁰⁸ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 297.

¹⁰⁹ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s 296 ff.

¹¹⁰ SOU 1995:63 s 146.

¹¹¹ SOU 1995:63 s 148.

10. Fullföljdsrekvisitet

Enligt 7 § 6 mom 5 st skall en stiftelse för att anses uppfylla kraven för begränsad skattskyldighet bedriva verksamhet med kvalificerat ändamål, i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar. Om stiftelsen under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar är stiftelsen skattskyldig för all inkomst.

Enligt förarbetena borde skattefrihet inte medges om en stiftelsens medel under en längre tidsperiod inte kommer till användning för det med stiftelsen avsedda ändamålet. Anledningen till detta är att skattefriheten endast borde omfatta stiftelser som faktiskt bedriver allmännyttig verksamhet och om stiftelsen inte gjorde det fanns det ingen anledning att medge skattefrihet. Det betonades dock att varken tillfälligt reserverande av avkastningen eller sedvanliga avsättningar för ökande av stiftelsens kapital borde inverka på skattefriheten.¹¹² Några närmare anvisningar till ledning för skälighetsbedömningen lämnades dock inte. Rättspraxis har haft som sin uppgift att försöka precisera innebörden av bestämmelserna.

10.1. Skälig omfattning och bedömningsperiod

Enligt nuvarande praxis skall en stiftelse för att kunna utnyttja den förmånliga beskattningen ta cirka 80 procent av avkastningen i anspråk för kvalificerade ändamål under en längre tidsperiod.¹¹³ För enstaka år får användningsgraden vara lägre. I RÅ 1980 1:15 konstaterade Regeringsrätten att en användningsgrad på 75-78 procent för åren 1971-1973 var skälig. För åren 1974-1976 var användningsgraden, 56-69 procent, inte tillräcklig. Det förelåg dock en ökad tendens som hade fortsatt även de närmast följande två åren, 118 och 181 procent för åren 1977 och 1978. Sett över en längre period ansågs användningsgraden tillräcklig för att fullföljdskravet skulle vara uppfyllt även för åren 1974-1976. I RÅ 1990 not 437 ansågs en fond oinskränkt skattskyldig för åren 1980-1984 (fonden hade under åren 1980-1985 delat ut 2,5 procent) trots att den hade under åren 1987 och 1988 lämnat så mycket utdelning att det utgjorde 92 procent av avkastningen för perioden 1980-1988. Beskattningsåren 1985 och 1986 var inte föremål för prövning i rättsfallet. Att fullföljdsrekvisitet inte ansågs uppfyllt kan bero på att avkastningen hade fullständigt fonderats under en lång period. Om verksamhetens omfattning är för liten tycks det sakna betydelse om detta beror på

¹¹² SOU 1939:47 s 62 och prop. 1942:134 s51.

¹¹³ T e x RÅ 1971 ref 53 och RÅ 1980 1:15.

förvaltarens åtgärder eller omständigheter över vilka denne inte kan råda, t e x att erforderliga tillstånd från myndigheter saknas.¹¹⁴

Enligt doktrin är bedömningsperioden ungefär fem år.¹¹⁵ I vissa fall har regeringsrätten utöver femårsperioden tagit hänsyn även till följande åren, d v s använt eftersyn. I RÅ 1980 1:15 (Se ovan) togs hänsyn till användningen av avkastningen från 1971 till 1978. Perioden kom således att omfatta åtta år. Att bedömningsperioden är ”en längre tid” medför också att en stiftelse inte medges skattefrihet för ett enstaka år då verksamhet bedrivs i skälig omfattning om fondering sker i en för stor omfattning både under åren före och efter året i fråga. I RÅ 1974 A 37 var det fråga om en stiftelse som från sin tillkomst 1961 fram till åtminstone 1969 hållit utdelning av avkastningen nere för att senare få ökade möjligheter att lämna större bidrag för stiftelsens syften. Trots att stiftelsen under beskattningsåret 1965 hade lämnat bidrag motsvarande nästan hela avkastningen samma år ansågs stiftelsen inte ha bedrivit verksamhet av sådan omfattning att den kunde komma i åtnjutande av skattebefrielse. Skattefrihet kan vägras även stiftelser som inte kan förväntas att bedriva verksamhet i en tillräcklig omfattning. För nybildade stiftelser är detta aktuellt om det står klart redan från början att verksamheten inte kommer att bedrivas i skälig omfattning t e x på grund av stiftarens förordning om en otillåten stor fondering av avkastningen.¹¹⁶ Kravet gäller även stiftelser som har tidigare medgetts begränsad skattskyldighet. Om en stiftelse av någon anledning inte kan förväntas att kunna bedriva sin verksamhet i framtiden i skälig omfattning blir den oinskränkt skattskyldig trots att den under tidigare åren har uppfyllt kravet på 80-procentig utdelning av avkastningen om inte en annan grund för begränsad skattskyldighet kan uppnås genom permutation.¹¹⁷

10.1.1. Tillåten fonderingsgrad

En viss fondering kan tillåtas utan att stiftelsen förlorar i skattehänseendet. I praktiken har stiftelser med kvalificerat ändamål fått fondera, d.v.s. lägga till kapitalet, upp till 20 procent av avkastningen utan att behöva betala skatt.¹¹⁸ I RN 1958 5:5 var det fråga om en stiftelse som enligt stadgarna skulle fondera 40 procent. Styrelsen ämnade att ändra stadgarna genom permutation och begärde förhandsbesked om stiftelsen skulle vara skattebefriad om 20 respektive 30 procent av avkastningen fonderades.

¹¹⁴ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 316. Se även RÅ 1970 fi 183.

¹¹⁵ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 315 och SOU 1995:63 s. 99.

¹¹⁶ T e x RÅ 1958:28, RÅ 1963 fi 1331, 1964 fi 2066 och 1965 fi 2028.

¹¹⁷ Norin, Wessman, Stiftelser s. 61.

¹¹⁸ RÅ 1971 ref 53 och RÅ 1980 1:15.

Enligt riksskattenämnden medför inte det förhållande att högst 20 procent av den årliga avkastningen på stiftelsens tillgångar fonderas inte att stiftelsen skall anses skattskyldig. Om 30 procent av avkastningen fonderades skulle det dock medföra att stiftelsen skulle vara obegränsat skattskyldig. Regeringsrätten konstaterade angående det överklagade förhandsbeskedet att ”förhandsbeskedet icke bör så förstås att den omständigheten, att stiftelsen under särskilda förhållanden visst år fonderar mer än tjugo procent av avkastningen, ovillkorligen skall inverka på frågan om skattskyldigheten”.

Enligt Hagstedt kan det finnas skäl att inte medge skattefrihet om stadgarna föreskriver en fondering över 20 procent av avkastningen även om förvaltaren inte fonderar mer än 20 procent. Enligt honom borde sänkning av fonderingsprocenten ske genom permutation för att stiftelsen skulle kunna medges skattebefrielse.¹¹⁹ I RÅ 1967 fi 136-137 godtogs dock en stadgeenlig fondering på 25 procent. Stiftelsens förhållandevis blygsamma kapital kan dock ha påverkat utgången.¹²⁰ I övriga liknande avgöranden har skattefrihet inte medgetts.¹²¹

Som tidigare anförts kan en stiftelse reservera ett visst års avkastning för att sedan disponera denna under senare år. I SOU 1939:47 s. 62 och Prop. 1942:134 s. 51 framhölls det uttryckligen att man ej önskar tvinga stiftelser genom en förlorad skattefrihet att dela ut till mindre lämpliga destinatärer eller att dela ut årliga småbelopp genom att förvägra skattefrihet vid en tillfällig fondering. Längden av den tillåtna reserveringstiden torde bero på omständigheterna, t e x storleken av den årliga avkastningen och eventuella större bidrag till mer kostnadskrävande projekt.

Det är motiverat att tillåta viss fondering för att stiftelsen kan skydda kapitalet mot inflation och bibehålla samma realkapital.¹²² Eftersom stiftelser kan ha mycket lång eller evig varaktighet kan även viss konsolidering vara motiverad då stiftelser i princip saknar möjlighet att erhålla kapitaltillskott från någon ägare vid händelse av en värdenedgång av kapitalet.¹²³ Syftet med att fondering begränsas till 20 procent, är att hindra att obeskattad kapitalavkastning som fonderats vid en senare tidpunkt, då möjlighet till beskattning inte längre föreligger, används till

¹¹⁹ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 315.

¹²⁰ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 313.

¹²¹ T e x RÅ 64 fi 2066, 1967 fi 149 och 1967 fi 944.

¹²² Hagstedt, Om beskattning av Stiftelser s. 312.

¹²³ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 179.

ett icke allmännyttigt ändamål.¹²⁴ Detta skulle kunna ske om stiftelsen genom permutation ges möjlighet att främja ett icke allmännyttigt ändamål eller om stiftelsen har flera ändamål varav alla inte är allmännyttiga eller om stiftelsens kvarvarande medel vid likvidation skall utbetalas till verksamhet som inte är allmännyttig.

10.2. Beräkning av avkastningen

För att kunna avgöra om en stiftelse har fyllt kraven för fullföljandet måste avkastningen beräknas. I förarbetena till bestämmelsen i 7 § 6 mom. ges inte någon närmare precisering angående de olika intäktstyper som termen avkastning i detta sammanhang avses omfatta. Beräkningen bör ske med utgångspunkt ske genom tillämpning av relevanta bestämmelser i KL och SIL om beräkning av löpande kapitalavkastning. Det finns dock vissa skillnader vid beräkningen av avkastningen vid beskattningen och beräkningen vid bedömandet av fullföljdskravet. Enligt Hagstedt är det väsentliga för samhället att huvudparten av den avkastning som stiftelsen uppbär skattefritt kommer samhället till godo genom att det disponeras för ett kvalificerat ändamål. Till vilka ändamål de beskattade inkomsterna används är av mindre vikt.¹²⁵ Enligt honom borde man vid bedömningen om fullföljdsrekvisitet är uppfyllt anse, att den ej beskattade delen av avkastningen i första hand kommit till användning för det kvalificerade ändamålet och i andra hand den beskattade avkastningen, om en stiftelse har haft inkomster av båda slag.¹²⁶

Med begreppet avkastning avser man därmed i detta sammanhang endast sådana intäkter som undantas från beskattning om fullföljdskravet och andra villkor i 7 § 6 mom. är uppfyllda; I avkastningen räknas inte intäkter som under alla omständigheter oberoende av stiftelsens skattemässiga status är skattepliktiga eller skattefria.¹²⁷ I praxis har detta bestyrkts genom att inkomster från en rörelse som inte omfattas av undantaget från skattskyldigheten inte beaktats vid bedömningen av fullföljdskravet.¹²⁸ Som ett exempel på en intäkt som alltid är skattefri och därför inte bör medräknas är utdelning av dotterbolagsaktier vid fission.¹²⁹

Här utgör en realisationsvinst ett undantag: Trots att realisationsvinster kan bli skattefria om fullföljdskravet fylls räknas de inte med i

¹²⁴ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 157 f.

¹²⁵ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 309. Åsikten stöds av SOU 1995:63 s.103.

¹²⁶ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 310 f.

¹²⁷ SOU 1995:63 s. 99.

¹²⁸ RÅ 1971 ref. 53.

¹²⁹ Skattefria enligt 3 § 7 a mom. 1 st. SIL.

avkastningen. Vid tiden för lagstiftning användes termen avkastning nästan enbart som beteckning för det som i dag kallas löpande avkastning, främst räntor och utdelningar. I skatterättsliga sammanhang ansågs realisationsvinster inte vara egentliga inkomster utan beskattades endast undantagsvis. Därför fanns det inte heller någon anledning att inkludera realisationsvinster i den avkastningen som avses i fullföljdskravet. Enligt Melz finns det inte något uttryckligt ställningstagande för att utesluta realisationsvinster från avkastningen i rättspraxis. Enligt honom är det dock sannolikt att det i åtminstone vissa av de många fall regeringsrätten har prövat har funnits realisationsvinster. Att realisationsvinsterna inte har tagits upp vid bedömningen fullföljdskravet kan bero på att det har ansetts vara så självklart att det inte särskilt anmärkts.¹³⁰ I doktrin stöds uppfattningen att realisationsvinster inte skall medräknas till avkastningen bl a av Hagstedt¹³¹ och SOU 1995:63¹³² samt av Gunne m fl.¹³³ Ingen av dessa ger dock exempel på något rättsfall till stöd för sin uppfattning. I avkastningen räknas inte heller bidrag, gåvor och liknande.¹³⁴

Avgränsningsproblem kan uppstå mellan löpande avkastning, främst ränta, och realisationsvinster. Enligt doktrin skall vissa fall, där det som formellt är realisationsvinst, behandlas som ränta. Enligt Norin m fl skall vinsten vid avyttring av andelar i avkastningsfonder behandlas som ränta trots att den formellt är realisationsvinst¹³⁵ Enligt Melz skall man dock i vissa fall av förutsebarhetsskäl inte frångå från den formella gränsdragningen som exkluderar realisationsvinster ur avkastningen. Som exempel kan nämnas när obligationens värde stiger i värde på grund att räntenivån sjunker. Om stiftelsen säljer obligationen och förvärvar en ny obligation erhåller stiftelsen en lägre ränta men får i gengäld en realisationsvinst. Samma borde enligt honom gälla även vid försäljningen av andelar i värdepappersfonder. En vinst borde enligt honom behandlas i sin helhet som en realisationsvinst även om en viss del av vinsten hänför sig till räntor och utdelningar. Han framhåller dock att frågan inte har prövats i praxis.¹³⁶ Den skatterättsliga gränsdragningen mellan aktieutdelning och realisationsvinst på aktier torde följa den bolagsrättsliga benämningen om inte annat anges i särskilda skatterättsliga regler. Isoz anser dock att vid sådan försäljning av aktier som sker sedan styrelsen för bolaget offentliggjort sitt förslag till utdelning ur årets nettovinst, bör av

¹³⁰ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 160 f.

¹³¹ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 310.

¹³² SOU 1995:63 s. 99.

¹³³ Gunne m fl, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, s. 56.

¹³⁴ Lunden, Stiftelser s.159 och Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s.310.

¹³⁵ Norin, Wessman, Stiftelser s. 61.

¹³⁶ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 164 f.

köpeskillingen ett belopp motsvarande den föreslagna utdelningen, också kunna ses som löpande avkastning.¹³⁷

Sammanfattningsvis kan man säga att realisationsvinster inte skall inräknas i avkastningen. Vad som anses utgöra realisationsvinst följer i stort sett den formella beteckningen. I vissa fall skall realisationsvinster dock behandlas som ränta, t ex sådana realisationsvinster som enligt 29 § 2 mom SIL skall behandlas som ränteintäkt. Samma torde gälla realisationsvinster där en del av vinsten uppenbarligen hänför sig till räntor eller utdelningar. För att rättstillämpningen skall vara förutsebart borde man dock i de flesta fall följa den civilrättsliga benämningen och behandla det som kallas realisationsvinst som sådan.

10.3. Kostnader

För att kunna avgöra om en stiftelse har bedrivit verksamhet i en sådan omfattning som skäligen svarar mot avkastningen, måste man utöver de intäkterna som skall medräknas i avkastningen även kunna fastställa vilka utgifter som anses vara kostnader för förvaltningen och därmed avdragsgilla. Det finns inte några specifika bestämmelser om kapitalförvaltningskostnader i de tillämpliga bestämmelserna för inkomstslaget näringsverksamhet. Tillämpningen får enligt Melz grundas på de allmänna bestämmelserna om avdragsrätt för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande i 20 § KL och kostnader i verksamheten i 23 § KL.¹³⁸

10.3.1. Förvaltningskostnader

Enligt Hagstedt kan det vara tveksamhet om förvaltningskostnader, skatter och dylikt skall avräknas vid beräkningen av avkastningen så att det är nettoavkastningen som är avgörande vid bedömningen om stiftelsen har bedrivit verksamhet i en skälig omfattning. Om kostnaderna inte är avdragsgilla finns det enligt honom möjlighet att de här kostnaderna jämställs med användning för ändamålet eller inrangeras under den passiva sektorn alternativt lämnas helt utanför bedömningen. Detta för att endast vad som använts för främjande av ändamål eller för passiva sektorn sätts i relation till bruttoavkastningen. Han drar dock slutsatsen, med hänsyn till ändamålsöverväganden som legat bakom fullföljanderekvisitens uppställande, att endast den delen av avkastningen som stiftelse har haft till förfogande, d v s nettoavkastningen, bör utgöra bedömningsgrunden.¹³⁹

¹³⁷ Isoz, Stiftelselagen s. 61. Resonemanget avser dock civilrätt och det är inte säkert att det har relevans i skatterättsligt hänseende.

¹³⁸ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 170.

¹³⁹ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 309.

Enligt Hagstedt bör endast sådana förvaltningskostnader som i sig är avdragsgilla beaktas medan eventuella överskjutande kostnader får betraktas som ett ianspråktagande av den disponibla sektorn. Vid beräkningen av nettoavkastningen skall därmed verkliga förvaltningskostnader som bankfackshyra, depåavgifter, styrelsearvoden och dylikt avdras. Om den verkliga kostnaden inte kan styrkas kan avdrag medges med 5 % av bruttointäkten. I fråga om stiftelser med stor förmögenhet med en relativt enkel förmögenhetsförvaltning kan avdrag dock medges med en mindre procentsats ändå ner till 1 %.¹⁴⁰ I praxis¹⁴¹ har Regeringsrätten medgivit avdrag dels för vissa faktiska kostnader och dels schablonmässigt beräknade kostnader med 1 promille av avkastningen för bankplaceringar e t c och 2 procent av avkastningen för obligationer och aktier. Enligt Melz är schablonerna mycket snåla men han anser att detta kan bero på att de skattskyldiga inte hade förebringat någon utredning som visade de faktiska kostnaderna. Att det inte hade varit alltför svårt att förebringa en sådan utredning kan enligt honom själv, vara ett underförstått skäl till en snål schablonnivå.¹⁴²

Enligt Melz borde avdrag göras utöver för de direkta kostnaderna för intäkternas förvärvande t ex depåavgifter, förvaltningsavgifter och placeringsråd även för härtill anknutna kostnader för telefon, porto, möten och lokaler. En bankgarantiavgift anser han vara avdragsgill om den utgör en kostnad för intäkternas förvärvande.¹⁴³

10.3.2. Kostnader för fullföljd

Kostnaderna för fullföljden kan vara mer eller mindre direkta. Som exempel på direkta kostnader är anslag, kostnader för sjukvården, forskningsseminarier etc. Verksamheten medför även mer eller mindre indirekta kostnader. Som exempel på indirekta kostnader kan nämnas kostnader för förvaltning, bokföring, revision etc. I praxis¹⁴⁴ har sådana kostnader som inte har ansetts vara kostnader för intäkternas förvärvande i stället ansetts vara kostnader för fullföljande av stiftelsens ändamål. Som Melz påpekar är tankesättet logiskt då en stiftelse kan lovligen bara ha kostnader för att förvärva intäkter eller för att fullfölja sitt syfte.¹⁴⁵

¹⁴⁰ Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 310.

¹⁴¹ RÅ 84 1:93 I och II. Trots att det var fråga om ideella föreningar torde samma princip gälla för stiftelser.

¹⁴² Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 169.

¹⁴³ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 171 f.

¹⁴⁴ T ex RÅ 1990 ref. 35.

¹⁴⁵ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 174.

Enligt Melz måste administrationskostnaderna, t ex kostnader för styrelsearvoden, bokföring, revision samt härtill anknutna kostnader för telefon, porto, möten och lokaler, normalt huvudsakligen eller till övervägande del anses uppkomma på grund av fullföljdsverksamheten. Han motiverar detta med att fullföljdsverksamheten är normalt den klart väsentligaste delen av en stiftelses verksamhet. Enligt honom borde administrationskostnaderna dock anses som kostnad för intäkternas förvärvande till den del som de har ökat på grund av att stiftelsen har en beaktansvärd kapitalförvaltning. Detta särskilt om stiftelsen har en egen kapitalförvaltning eller anlitar särskild förvaltare. Enligt honom skulle det innebära en bristande neutralitet mellan olika förvaltningsalternativ om avdrag inte medgavs för ökade kostnaderna, t ex kostnader för bokföring, årsredovisning och revision. En stor del av dessa kostnader kan undvikas om man väljer att göra placeringarna i t ex en värdepappersfond där sådana kostnader ingår i förvaltningsavgiften.¹⁴⁶

Enligt Melz skall i fullföljdsverksamheten inräknas utöver de direkta kostnaderna för exempelvis stipendier och andra anslag och kostnader för direkt bedriven allmännyttig verksamhet, även kostnader för verksamhet som har anknytning till dessa ändamål och ingår som ett led i stiftelsens verksamhet att främja ändamålen. Som sådana kostnader anser han t ex till anslagsgivningen direkt anknutna kostnader för arbetet att utvälja mottagare samt kostnader för arbetet för utbetalningen och eventuell uppföljning av medlens användning.¹⁴⁷

I en dom från Kammarrätten i Stockholm¹⁴⁸ har administrationskostnader inte ansetts vara varken förvaltningskostnader eller kostnader för fullföljden. Enligt Kammarrättens bedömning är de berörda administrationskostnaderna sådana som skall rymmas inom de ca 20 % som stiftelsen kan disponera för fondering mm. Enligt Melz finns det dock inget stöd för en sådan slutsats i lagtext, förarbeten eller praxis. Enligt honom ger de nämnda rättskällor stöd för en annan uppfattning. Han betonar dock att frågan inte explicit har berörts i förarbetena eller explicit prövats i praxis.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 172 f

¹⁴⁷ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 175.

¹⁴⁸ (2085-1996).

¹⁴⁹ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 177.

10.4 Periodiseringsfrågor

10.4.1. Periodisering av intäkter

Löpande intäkter av kapitalförvaltningen skall skattemässigt redovisas enligt bokföringsmässiga grunder om en stiftelse är skattskyldig. Då fullföljdskravet normalt tar sikte på den potentiellt skattepliktiga avkastningen, är det enligt Melz rimligt att den skattemässiga periodiseringen normalt följs även vid bedömningen av fullföljdskravet för en allmännyttig stiftelse. Avkastningen, räntor och utdelningar, skall därmed hänföras till rätt år enligt bokföringslagen och god redovisningssed.¹⁵⁰

Räntor skall enligt bokföringsmässig inkomstberäkning redovisas på de år de belöper, även om de uppbärs i förskott eller efterskott. Angående nollkupongarna, skuldebrev som köps till ett diskonterat värde, d v s med rabatt, men som löper utan ränta har Regeringsrätten slagit fast att underkursen skall periodiseras så att den fördelas över skuldebrevets löptid som om den utgjorde ränta, om nollkupongaren utgör omsättnings-tillgångar. Om nollkupongaren utgör kapitalplacerings-tillgångar är rättsläget mera oklart. Angående aktieindexobligationer, som har haft inslag av underkurs, skall periodisering inte ske om de inte utgör omsättningstillgångar då periodisering av en del av vinsten inte är förenligt med den genomsnittsmetod som gäller för beräkning av anskaffningsvärdet vid en avyttring. Enligt Gunne m fl kan resonemanget gälla även för vanliga nollkupongare som inte är omsättningstillgångar. Enligt dem torde samma gälla även för räntefonder då genomsnittsmetoden är tillämplig vid reavinstberäkningen för sådana fonder. Så kallad räntekompensation, upplupen men ännu inte förfallen ränta som säljaren av ett skuldebrev får från köparen, skall enligt dem troligen periodiseras.¹⁵¹

Aktieutdelning redovisas normalt på det år då bolagsstämman fattar beslut om utdelning.¹⁵²

10.4.2. Periodisering av kostnader¹⁵³

I likhet med intäkterna skall även kostnaderna periodiseras. Förvaltningskostnaderna etc bör anknytas till de intäkter som förvaltningsarbetet har genererat. Till exempel bör avgifter till kapitalförvaltare hänföras till de perioder denna förvaltning avser och

¹⁵⁰ Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 166.

¹⁵¹ Gunne m fl, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar s. 40 f.

¹⁵² Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s. 166.

¹⁵³ Redovisning enligt Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser s 173 och s. 179 f.

bokförings- och revisionskostnader bör hänföras till det år bokföringen och revisionen avser

Vid bedömningen av periodanknytningen av kostnader för fullföljden bör en bokföringsmässig bedömning ske. I vissa fall bör dock avvikelser ske från de reglerna som gäller för näringsidkare normalt. Utgifter för verksamhet som skall utföras under följande år, t ex en konferens som skall genomföras nästa år, skall inte aktiveras utan de bör kunna kostnadsföras omedelbart. Om stiftelsen har beslutat om verksamhet under kommande åren och beslutet medför oåterkalleliga kostnader torde sådana här kostnader kunna skuldföras. Det saknas dock någon etablerad redovisningssed i denna fråga.

Administrationskostnader bör periodanknytas enligt vanliga redovisningsnormer. T ex hyror och löner som har betalats i förskott är anknytna till fullföljdsverksamhet under kommande år och sådana här förskott bör således aktiveras och kostnadsföras kommande år.

Bokföring av anslag skall enligt Bokföringsnämndens uttalande 95:3 6 st. ske när beslut om anslag fattats. Anslag som har beslutats men inte utbetalats skall redovisas som skuld under särskild rubrik. Om utfästelsen om anslag är bindande, redovisas hela det beslutade anslaget som skuld. Om hela eller delar av utfästelsen har gjorts beroende av att anslag skall utgå ur framtida avkastning, bokförs anslagen i takt med att villkoret uppfylls. Anslag som återbetalas bör bokföras det år då återbetalning erhålls. Har anslaget reserverats men helt eller delvis inte utbetalats, bör avbokning ske när det står klart att det reserverade anslaget helt eller delvis inte kommer att tas i anspråk. Detta kan lämpligen göras som en avgående post vid redovisningen av det aktuella årets anslag.

11. Avslutande synpunkter

Som det har framkommit i min redogörelse finns det flera aspekter vid beskattningen av stiftelser som är oklara. Detta kan leda till att stiftelser som anser sig ha agerat på ett sätt som medför begränsad skattskyldighet riskerar att bli obegränsat skattskyldiga om de har tolkat reglerna på ett annat sätt än domstolen gör. Om en stiftelse har förbrukat en stor del av avkastningen men ändå inte lyckas nå skattefrihet kan detta leda till att stiftelsen måste ta mer än årets avkastning i anspråk vilket på en längre sikt kan leda till att stiftelsens kapital förbrukas. Eftersom konsekvenserna av ett eventuellt misslyckande att fylla alla krav för en begränsad skattskyldighet har en stor effekt för de allmännyttiga stiftelserna är det

önskvärt med lagstiftning eller praxis som klargör rättsläget i flera avseenden.

Den största betydelsen för stiftelserna har oklarheterna vid bedömningen av fullföljdsrekvisitet. Rättsläget borde klargöras särskilt angående följande punkter.

Vid beräkning av bruttoavkastningen finns det inga otvetydiga bestämmelser om realisationsvinster skall inkluderas. Trots att en stor del av doktrin pekar på att de inte skall medräknas och detta inte motsägs av rättspraxis är det motiverat med en klargörande lagstiftning eller ett domstolsavgörande som uttryckligen avgör saken. Även frågan om man med bruttoavkastning i detta sammanhang avser enbart den potentiellt skattebefriade inkomsten eller om all inkomst skall medräknas, borde regleras.

Vid beräkningen av nettoavkastningen är det inte klarlagt vilka kostnader som är avdragsgilla. I synnerhet kan administrationskostnaderna orsaka problem då det inte är klarlagt vilka kostnader som skall räknas som sådana och om dessa skall räknas som förvaltningskostnader, som kostnader för fullföljd eller inte räknas varken som förvaltningskostnader eller som kostnader för fullföljd som i kammarrättsdomen (2085-1996). Då detta kan ha avgörande betydelse för om en stiftelse kan bli obegränsat skattskyldig borde även den här saken regleras, antingen genom lagstiftning eller en domstolsavgörande i regeringsrätten.

Eventuellt skulle stiftelsernas situation förbättras om man istället för att kräva att stiftelsen använder 80 % av avkastningen till det kvalificerade ändamålet, skulle medge avdrag i beskattning för de utgifter som har uppstått på det kvalificerade ändamålet. Dagens skattefrihets-metod innebär beaktasvärda tröskeeffekter om en stiftelse misslyckas att fylla kraven för skattebefrielse. Avdragsmetoden skulle eliminera sådana här effekter. Avdragsmetoden skulle även förbättra situationen för sådana stiftelser som med den nuvarande skattefrihets-metoden inte har någon realistisk möjlighet att uppnå skattefrihet på grund av kravet på en hög användningsgrad. Tyvärr verkar avdragsmetoden inte vara något realistisk alternativ med hänsyn till det arbetet som detta skulle komma att innebära för skattemyndigheterna.

12. Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop 1941:192

Prop. 1942:134

Prop. 1951:175

Prop 1976/77:135

Prop 1993/94:9

Betänkanden

SOU 1939:18

SOU 1939:47

SOU 1995:63

Direktiv
Dir. 1988:6

Litteratur

Gunne, Cecilia, Löfgren, Jerker, Thuresson, Urban: Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, Norstedts 1995

Hagstedt, Jan Anders: Om beskattning av stiftelser, P A Norstedt & Söner 1972

Isoz, Henning: Stiftelselagen, Norstedts Juridik AB 1997.

Johansson, Gunnar, Raabe, Gunnar: Det svenska skattesystemet.
Lundén, Björn: Stiftelser - Juridik och beskattning, Björn Lundén information AB 1998.

Melz, Peter: Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser, SvSkT 1998 s.155-186.

Norin, Magnus, Wessman, Lars: Stiftelser: den nya lagstiftningen, redovisning, beskattning, Stockholm Ernst & Young 1994.

Rättsfall

Regeringrätten

RÅ 1913:46

RÅ 1913:84

RÅ 1916:28

RÅ 1932:26

RÅ 1934 fi 488

RÅ 1937 fi 687

RÅ 1938:2 I, II

RÅ 1938:52

RÅ 1938 fi 83, 84

RÅ 1939:15 I-III

RÅ 1939 fi 140, 164, 171, 235, 236

RÅ 1944:45

RÅ 1944 fi 778

RÅ 1945 fi 431
RÅ 1946 fi 118, 283, 285, 281-310
RÅ 1946 fi 505, 910-912
RÅ 1947:8
RÅ 1948 fi 838
RÅ 1949 fi 865
RÅ 1950 fi 16
RÅ 1952 fi 202
RÅ 1953 fi 665, 1865
RÅ 1955 fi 548, 968
RÅ 1958:28
RÅ 1960 fi 1504
RÅ 1961 fi 996, 1140-1143, 1507
RÅ 1962 fi 936
RÅ 1963 fi 979, 1288, 1331, 1573
RÅ 1964 fi 2066
RÅ 1965 fi 1100, 1611. 2017, 2028
RÅ 1966 fi 430
RÅ 1967 fi 136, 137, 149, 380, 390, 641, 934, 944
RÅ 1970 fi 183
RÅ 1971 fi 1
RÅ 1971 ref 53
RÅ 1974 A 37
RÅ 1975 ref 74
RÅ 1975 Aa 407-409
RÅ 1978 Aa 253-266
RÅ 1979 1:1, 1:75
RÅ 1980 1:15, 1:92
RÅ 1981 1:28
RÅ 1982 1:12
RÅ 1984 1:93 I, II
RÅ 1990 not 436
RÅ 1990 ref 35
RÅ 1992 ref 77

Kammarrätten i Stockholm
(2085-1996)

Förhandsbesked

Stiftelsernas skattskyldighet
Kari Engberg

RN 1958 5:5
RSV/FB Dt 1985:21

Övrigt

Bokföringsnämndens rekommendation 95:3