

5 Stiftelser – skatterättsliga bestämmelser

5.1 Inledning

Den inskränkta skattskyldigheten för vissa stiftelser m.fl. juridiska personer har djupa rötter i vår skattelagstiftning. Redan i 1810 års bevillningsförordning blev vissa rättssubjekt skattebefriade t.ex. allmänna bolag, allmänna undervisningsverk, skolinrättningar, stipendier, hospitals- och fattigförsörjningsanstalter samt alla fromma stiftelser. Skattefriheten omfattade även gåvor och testamenten till sådana rättssubjekt. Syftet med skattebegränsningen var att gynna verksamheter som var till allmän nytta.

Med fromma stiftelser avsågs vid denna tidpunkt huvudsakligen privata sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar, dvs. sådana stiftelser som hade till ändamål att hjälpa behövande personer. Begreppet innebär har i sak inte förändrats genom tidens gång. Däremot har betydelsen av de fromma stiftelsernas verksamhet minskat till följd av den sociala utvecklingen i samhället. Trots denna utveckling finns många äldre s.k. fromma stiftelser kvar än idag.

På 1860-talet blev de rättssubjekt som var frikallade från inkomstskatt även undantagna från fastighetsskatt. En förutsättning för detta var att berörda fastigheter inte hade medfört någon inkomst för ägaren. Vid denna tidpunkt hade även kretsen som var frikallad från att erlägga skatt på inkomst utökats i förhållande till 1810-talet. Nya bland dem som frikallades från inkomstskatt var kyrkor, akademier, vetenskapliga samfund, stipendiefonder samt vissa hypotekskassor och föreningar.

Genom en skattereform 1910 infördes förordningarna om inkomst- och förmögenhetsskatt samt bevillning av fast egendom och av inkomst. Däremot ändrades inte de ovan angivna juridiska personernas skattskyldighet. Enligt 1910 års skatteförfattningar var dessa frikallade från inkomst- och förmögenhetsskatt.

År 1920 företogs vissa ändringar i bevillningsförordningen och förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt. Dessa ändringar var i huvudsak av formell karaktär och avsåg omredigeringar av bestämmelserna om skattefrihet.

42 Stiftelser – skatterättsliga bestämmelser *avsnitt 5*

Efter 1920 års provisoriska skattelagstiftning och till dess att 1928 års skattelagar utfärdades (bl.a. kommunalskattelagen) skedde ett omfattande utredningsarbete på beskattningsområdet. Ideella föreningars och stiftelsers ställning i beskattningshänseende utredes. Beslutade ändringar inskränkte sig till en mindre utvidgning av området för skattefriheten.

I 1928 års skatteförfattningar fanns bestämmelserna om skattefrihet för juridiska personers inkomst intagna i 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen (KL) och 7 § e) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Innebörden av dessa bestämmelser var i huvudsak att samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer var skattskyldiga i den mån de ej undantagits. Den mest betydelsefulla nyheten i 1928 års skattelagar var annars att för ideella föreningar och stiftelser infördes proportionell statsbeskattning.

Sedan år 1928 har lagändringar gjorts vid några tillfällen. Enligt dessa utsträcktes skattefriheten till vissa angivna stiftelser, samfund och organisationer. I nuvarande lagstiftning återfinns dessa rättssubjekt i huvudsak i 7 kap. 16–17 §§ IL. Det kan nämnas att skattebefrielsen för Aktiebolaget Svenska Spel och AB Trav och Galopp sammanhänger med att dessa bolag är monopolföretag och att monopolvinst inte skulle bli beskattad.

Efter år 1928 kom vid upprepade tillfällen förslag om ändringar av bestämmelserna om beskattningen av ideella föreningar och stiftelser. Dessa förslag ledde inte till lagstiftning. Att förslagen avvisades berodde på de pågående utredningarna, främst 1936 års skattekommitté rörande såväl den statliga som den kommunala beskattningen. Man ville avvakta kommitténs utredningar och förslag. Dessa utredningar ledde så småningom till 1942 års lagstiftning för ideella föreningar och stiftelser.

Frågan om dessa rättssubjekts skattefrihet reglerades främst i 53 § 1 mom. d) och e) KL. För stiftelser m.fl. angivna juridiska personer är reglerna i stort sett oförändrade medan reglerna för ideella föreningar ändrades från och med 1979 års taxering. Vid detta års taxering tillkom anvisningspunkten 9 till nämnda lagrum. Denna anvisningspunkt gällde dock enbart ideella föreningar.

Lagen om statlig inkomstskatt ändrades i samband med att den kommunala beskattningen av juridiska personer upphörde 1984. De särskilda beskattningsreglerna för här aktuella rättssubjekt överflyttades till 7 § SIL.

Med inkomstskattelagens (1999:1229) införande år 2000 har beskattningsreglerna för stiftelser och vissa andra juridiska personer som helt eller delvis är undantagna från skattskyldighet placerats i kapitel 7. Syftet med inkomstskattelagen är att lagstiftningen ska

bli överskådlig och språkligt moderniserad. Avsikten har inte varit att genomföra några materiella förändringar. Ändringarna som har gjorts syftar i stället till att tydliggöra tidigare lagstiftning.

Reglerna i 7 kap. IL är i allt väsentligt, med undantag för ideella föreningar, de överväganden och förslag som 1936 års skattekommitté framförde.

De problem och oklarheter som sammanhänger med beskattningen av främst stiftelser är i många fall desamma sedan 1800-talets början. Trots ett flertal utredningar under årens lopp har vissa frågor aldrig lösts på ett tillfredsställande sätt. Till detta bidrog fram till 1996 avsaknaden av en civilrättslig lagstiftning.

Vid 1990 års skattereform företogs inga ändringar i fråga om skattskyldighetens omfattning för stiftelser och ideella föreningar. Sammanslagningen av förvärvskällorna ska varken medföra en utökad eller minskad beskattning av subjektens verksamheter (prop. 1989/90:110 s. 579). Avsikten var att avvakta stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag. Kommittén, som tillsattes 1988, hade fått i uppdrag att se över reglerna om inkomst- och förmögenhetsbeskattning av stiftelser och ideella föreningar och att undersöka vilka ändringar som behövdes för att anpassa skattebestämmelserna till eventuell ny civilrättslig stiftelselagstiftning och för att i övrigt åstadkomma en modern och ändamålsenlig beskattning av stiftelser och ideella föreningar. Kommittén redovisade i SOU 1995:63 ett förslag till ny skatte- lagstiftning. Förslaget ledde inte till någon ny lagstiftning. Det innehöll vissa kontroversiella förändringsförslag. Detta innebär att frågeställningar som lämnades till kommittén för utredning fortfarande inte fått någon lagreglering.

Många av de rättsfall som finns på området är av gammalt datum. Trots detta har de i vissa fall fortfarande aktualitet. Detta beror bl.a. på att lagstiftningen i stort sett varit oförändrad sedan 1942 och i flera avseenden ännu längre tillbaka i tiden.

Den rättspraxis som finns på området är inte helt fast och entydig. Detta kan bero på den sociala utvecklingen och på de lagstiftningsändringar som trots allt har skett i begränsad omfattning. Vissa beskattningsfrågor har behandlats olika från tid till annan.