

7 Allmännyttiga stiftelser m.fl. enligt 7 kap. 3–6 §§ IL

7 kap. 3–6 §§ IL

Det viktigaste lagrummet när det gäller skattebefrielse för stiftelser är 7 kap. 3–6 §§ IL. Genom sin generella utformning omfattar det ett mycket stort antal stiftelser.

I 3 § anges vilka inkomster en stiftelse är skattskyldig för om stadgade krav uppfylls. Kraven är placerade i 4–6 §§.

Ändamålskrav Destinatärskrav

I 4 § uppräknas de kvalificerade ändamål som kan inskränka en stiftelses beskattning (ändamålskravet). Uppräkningen är uttömmande. I denna paragraf anges även att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer (destinatärskravet).

Verksamhetskrav

I 5 § stadgas att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs så gott som uteslutande ska tillgodose sådant ändamål som anges i 4 § (verksamhetskravet). För en stiftelse som främjar flera ändamål måste det kvalificerade vara helt dominerande.

Fullföljdskrav

I 6 § regleras att en stiftelse måste använda den löpande avkastningen på sina tillgångar för att fullfölja ändamålet (fullföljdskravet).

Skattebestämmelserna har än idag i stort sett samma lydelse de fick genom 1942 års lagstiftning.

Den närmare innebörden i de olika ändamål, som kan medföra skattebegränsning, har inte förklarats i förarbetena till lagstiftningen. Det har överlämnats åt praxis att bestämma vad som ska avses med ”hjälpverksamhet bland behövande” och de andra kvalificerade ändamålen. Den ledning man har haft är att med ändamålen vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning och hjälpverksamhet bland behövande, möjligen med en viss skärpning, avsett samma subjekt som tidigare omfattades av begreppen ”stipendiefonder” och ”fromma stiftelser”. Med ändamålet vetenskaplig forskning avsågs en utvidgning i förhållande till tidigare begrepp ”vetenskapliga samfund”. Ändamålet att stärka rikets försvar tillkom. Det uttalades även att ”urvalet av de rättssubjekt, som skola erhålla skattefrihet, bör ske med ganska stor stränghet”. Kommittén hade den uppfattningen att skattefriheten inte borde omfatta andra institutioner än sådana som

främjade ändamål, som annars måste tillgodoses av det allmänna. Departementschefen förtydligade detta till att skattefriheten inte borde omfatta andra rättssubjekt än sådana som verkar på områden, inom vilka positiva insatser från det allmännas sida anses ofrånkomliga i den mån de inte tack vare enskildas initiativ befinner sig överflödiga (SOU 1939:47 s. 54, prop. 1942:134 s. 46). I RÅ 2004 ref 131 prövades om en stiftelse som stöder utbildning i andra länder än Sverige kan vara inskränkt skattskyldig. Skatteverket anförde i målet att bestämmelserna innefattar ett krav på att utbetalda medel ska gagna det svenska samhället. RR ansåg inte att lagtexten lämnar utrymme för en sådan begränsning även om förarbetena skulle kunna tyda på det. Stiftelsen bedömdes sålunda vara inskränkt skattskyldig.

Om en stiftelse uppfyller kraven i lagrummet 7 kap. 3–6 §§, är den skattskyldig för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster. Innehav av fastighet hänförs alltid till inkomstslaget näringsverksamhet för en stiftelse.

En stiftelse som äger fastighet är skattskyldig till fastighetsskatt om inte fastigheten är skattefri enligt fastighetstaxeringslagen.

För en stiftelse kan det vara problem att skilja den typiskt ideella verksamheten, som inte ska beskattas, från den skattemässiga som ska beskattas.

Närings- verksamhet

Det skatterättsliga begreppet näringsverksamhet är enligt 13 kap. 1 § IL en yrkesmässigt självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Innebörden i kravet på yrkesmässighet är att verksamheten ska bedrivas regelbundet och med en viss varaktighet. I begreppet förvärvsverksamhet ligger ett krav på vinstsyfte med verksamheten. Till näringsverksamhet räknas också innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog.

Många stiftelser uppfyller sitt ändamål genom att bedriva verksamhet av ekonomisk karaktär, t.ex. hjälpverksamhet bland behövande (t.ex. genom att tillhandahålla billiga bostäder). En sådan verksamhet bedrivs normalt inte i syfte att ge vinst. Den bedrivs utifrån stiftelseförordnandets ändamålsbeskrivning och styrs primärt inte utav förvärvssyfte. Verksamheten ska kunna fullgöras på ett varaktigt sätt med av stiftaren tillskjutet stiftelskapital. Prissättningen medför kanske att bara en mindre del av stiftelsens kostnader täcks. En sådan verksamhet anses i regel inte som näringsverksamhet i skattelagens mening. Underskott av sådan verksamhet är inte skattemässigt avdragsgill. Jfr RÅ 1981 1:28 Stiftelsen Sällskapet Vänner till Pauvres Hontoux.

Det är inte heller självklart att en vinstgivande verksamhet, t.ex. försäljning av varor, som en stiftelse bedriver, ska anses som skattepliktig näringsverksamhet. Försäljningen kan vara att jämföra med en insamling på det sättet att värdet på den vara som säljs är mycket lågt i förhållande till det pris som betalas för den. Vad givaren erhåller ska snarare ses som ett kvitto på insättningen av gåvan. Hagstedt (s. 166) menar att en sådan verksamhet, t.ex. försäljning av majblommor, inte ska beskattas som rörelse. Jfr dom från Kammarrätten i Göteborg angående Stiftelsen Barnhjälpen (ej prövningstillstånd), se avsnitt 7.6.

Underskott

Rättsläget för verksamhetsstiftelser kan sammanfattas så att om verksamheten mer stadigvarande ger underskott anses den inte som rörelse (skattepliktig näringsverksamhet). Underskottet kan därmed inte kvittas mot annan inkomst. Verksamhet som regelmässigt ger överskott anses som rörelse, för vilken stiftelsen är skattskyldig.

7.1 Kyrkor

Enligt 7 kap. 15 § IL är sådana domkyrkor, lokalkyrkor eller dylikt som hör till Svenska kyrkan, i deras egenskap av ägare till vissa tillgångar som är avsedda för Svenska kyrkans verksamhet skattskyldiga endast för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster.

I samband med den s.k. relationsändringen år 2000 överfördes äganderätten till nämnt slag av specialreglerad egendom, vilken tidigare närmast var av stiftelsekaraktär, till Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar (9 § lag, 1998:1592, om införande av lagen, 1998:1591, om Svenska kyrkan). Undantag gjordes för Lunds domkyrka och dess fastigheter och fastighetsfond, som alltså fortfarande utgör ett särskilt rättssubjekt (10 § nämnda lag).

Bestämmelsen i 7 kap. 15 § 1 st. 1 strecksatsen IL är sålunda aktuell endast i fråga om Lunds domkyrka. För fastighetsskatt, avkastningsskatt, särskild löneskatt och mervärdesskatt är den skattskyldig enligt vanliga regler.

7.2 Sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar

Utan vinstsyfte

Sjukvårdsinrättningar som inte drivs i vinstsyfte och barmhärtighetsinrättningar är inskränkt skattskyldiga. Skattskyldigheten omfattar inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 §. De är dock inte skattskyldiga för kapitalvinster och kapitalförluster (7 kap. 15 § IL).

Med dessa benämningar avses privata institutioner, som främjar viktiga samhällsfunktioner, som annars skulle ha tagits om hand av staten eller kommunerna. Institutionen kan betecknas som *anstalt* för sjukvård eller annan verksamhet. Dess ägare får inte ha något vinstsyfte med verksamheten (SOU 1939:47 s. 49).

Begreppet anstalt förklaras som ett enskilt subjekt som tillhandahåller allmänheten nyttigheter eller tjänster. Anstalten anses inte utgöra ett rättssubjekt i sig utan verksamheten bedrivs genom en juridisk eller fysisk person (Hagstedt s. 250). En sjukvårdsinrättning som bedrivits i aktiebolagsform har inte skattebefriats (RÅ 1937 fi 687, Aktiebolaget Sanatorievård, Hagstedt s. 252), förmodligen på grund av att vinstsyfte presumerats. I RÅ 1996 not 118, Tranås Kuranstalt AB, fann dock RR att bolaget skulle vara frikallat från skatt för de inkomster som härrörde från sjukvårdsverksamheten. Utgångspunkten vid bedömningen var att aktiebolaget i enlighet med bolagsordningen bedrev verksamheten utan vinstsyfte. Verksamheten uppfyllde därmed inte kriterierna för att klassificeras som näringsverksamhet.

Sjukvårdsinrättningar, som inte drivs i vinstsyfte, befrias från skatt om verksamheten är normal sjukvård. För barmhärtingsinrättningar ska den destinatärskrets som tillgodoses i verksamheten också vara i behov av hjälpen.

7.3 Ändamålskravet

För att stiftelser ska kunna bli förmånligt skattebehandlade i enlighet med 7 kap. 3 § IL krävs att de enligt kapitlets 4 § huvudsakligen ska ha till ändamål att;

1. främja vård och uppfostran av barn,
2. lämna bidrag för undervisning eller utbildning,
3. bedriva hjälpverksamhet bland behövande,
4. främja vetenskaplig forskning,
5. främja nordiskt samarbete eller,
6. stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet.

7.3.1 Vård och uppfostran av barn

Stiftelser med ändamål att främja vård och uppfostran av barn tillhör de skattebefriade subjekten. Typiska exempel på verksamhet som är vård och uppfostran av barn är att driva barnhem och kolonier. Sådana institutioner är i och för sig skattebefriade som barmhärtingsanstalter. Lagrummet omfattar närmast stiftelser

som betalar ut stipendier eller understöd eller driver sådan verksamhet som inte kan anses som ”anstalt”.

För att ett subjekt ska befrias från skatt krävs att verksamheten riktar sig till barn och går ut på vård och uppfostran. Det är inget krav på att verksamheten direkt ska stödja ändamålet utan det är tillräckligt att detta främjas indirekt (Hagstedt s. 258–259).

Vad som menas med barn har inte förklarats. Det är den övre åldersgränsen som har diskuterats. Enligt civilrätten menar man med barn den som inte fyllt 18 år (se t.ex. 6 kap. 2 § och 7 kap. 1 § föräldrabalken). Man har samma åldersgräns i skattelagstiftningen (se t.ex. 21 § SFL). Ett barn anses alltid ha behov av hjälp och därför vara behövande mottagare.

Med vård menas tillhandahållande av husrum, föda och rekreation i normal omfattning och utövande av tillsyn och kontroll över barnet.

Begreppet uppfostran är mer oklart. Till uppfostran hänförs sådan utveckling av barnet som normalt tas hand om av föräldrarna då barnet under sina uppväxtår får grundläggande kunskaper och färdigheter (Hagstedt s. 261). Uttrycket avser både andlig och fysisk fostran. Skattefriheten är inte så vidsträckt att den omfattar all slags verksamhet med barn. En renodlad kamratverksamhet kan inte medges skattefrihet. Inte heller en stiftelse, som har en övervägande religiös eller politisk inriktning, kan få befrielse.

Stiftelsen Waerlandsfonden, som stödde verksamhet som bestod i att ställa i ordning och driva en ungdomsgård, har befriats från skattskyldighet (RÅ 1975 Aa 407). Att bidraget till verksamheten lämnats under villkor att ungdomsverksamheten inriktades på att främja en vegetarisk livsföring ansågs inte ta ifrån stödet dess karaktär av verksamhet för barns vård och fostran. Även nykterhetsverksamhet bland barn har ansetts främja deras uppfostran. (RÅ 1979 1:75). Målet rörde IOGT-NTO:s i Sandviken Ungdomsstiftelse, som betalat ut bidrag för barns fostran till en alkohol- och drogfri livsform.

En stiftelse med ändamål att genom stöd åt idrott främja vård och uppfostran av barn har däremot inte ansetts vara inskränkt skattskyldig (RÅ 1982 1:12). Det rörde Stiftelsen x Bollklubbs ungdomsfond, som skulle understödja klubbens idrottsverksamhet för barn.

Jämför dock RÅ 1992 ref. 77 som berörs närmare i avsnitt 7.3.2.

7.3.2 Undervisning eller utbildning

Stiftelser som lämnar bidrag för undervisning eller utbildning enligt 7 kap. 4 § p.2 IL tillhör de skattebefriade subjekten. Skattefriheten motsvarar, med en viss skärpning, den som före 1942 gällde för stipendiefonder. Till de gynnade subjekten hör sedan länge också ”allmänna undervisningsverk” (7 kap. 16 § IL). Se avsnitt 8.1.2 “Allmänt undervisningsverk”

I lagtexten har inte angetts vad för slags undervisning eller utbildning som avses. Det har överlämnats åt rättstillämpningen att i det särskilda fallet pröva om förutsättningarna för begränsning av skattskyldigheten finns. Ett stort antal mål där denna fråga prövats har också avgjorts av Regeringsrätten efter bestämmelsernas tillkomst 1942. Begreppen undervisning och utbildning tolkades i tidigare praxis relativt snävt. Skattebefrielse skulle endast kunna medges för sådan undervisning och utbildning som kunde jämföras med undervisning och utbildning vid allmänt undervisningsverk. Under senare tid har begreppet fått en mer generös tolkning av praxis. I SOU 1995:63, s. 133, beskrivs detta på följande sätt: ”Innebörden av nu gällande rätt på området tycks närmast 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 förutsättning att utdelningen av bidrag sker under betryggande former.” Rättspraxis är restriktiv i den meningen att det för inskränkt skattskyldighet krävs en närmare precisering om vad undervisningen eller utbildningen avser. Det ska kunna kontrolleras att utgivna stipendier använts för rätt ändamål. Något krav på att undervisningen eller utbildningen skett i institutionella former har inte ställts i praxis.

Typ av utbildning

För att skattebefrielse ska medges får ämnet inte vara av mer speciell karaktär, t.ex. kurs i bridge, körkortsutbildning eller liknande. En verksamhet som går ut på propaganda för ett visst ändamål eller är av allmän informations- eller upplysningskaraktär kan inte heller anses som undervisning eller utbildning i denna mening. En stiftelse med ändamål att främja religiös tro och levnadsätt faller därför utanför kretsen av de skattebefriade subjekten (Hagstedt s. 266–267).

Det finns få fall i praxis som belyser vad som nu sagts. En stiftelse med ändamål att främja ”de yngre skolbarnens sångutbildning” befriades från skatt (RÅ 1971 Fi 629). Den främjade verksamhet inom den vanliga skolan. Att det är just undervisningen och utbildningen som ska främjas och att detta inte får ske hur indirekt som helst visas av utgången i RÅ 1984 Aa 30. Stiftelsen Stockholms Studentservice hade till ändamål att främja studierna,

speciellt den studiesociala miljön, vid universitetet. Verksamheten skulle bestå bl.a. i studentservice som studiemedelsrådgivning, studentrestaurang och bokhandel. Stiftelsen ansågs inte ha till huvudsakligt ändamål att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning.

Studieresor

Studieresor av olika slag utgör gränsvfall av undervisning. Frågan om stiftelser, som betalar ut stipendier till studieresor, ska anses höra till de skattebefriade subjekten har prövats i flera fall. Ofta är det inte fråga om renodlad undervisning eller utbildning utan inslaget av rekreation är mer eller mindre dominerande. Innebörden i äldre praxis är (Hagstedt s. 269) att endast resestipendium avsett för yrkesutbildning eller vidmakthållande av en sådan i teoretiskt eller praktiskt avseende (sådan praktisk utbildning som förekommer vid allmänt undervisningsverk), medför att den utbetalande stiftelsen blir skattebefriad.

Utgången i RÅ 1973:44, Tor Wiboms fond, tyder på en mycket restriktiv inställning till stiftelser, som delar ut resestipendier. Stiftelsen hade delat ut bidrag för studieresor för studier av utvecklingstendenser inom hyresrätten i vissa länder i Västeuropa. Den blev inte befriad från skatt. I ett antal senare avgöranden har emellertid godtagits att stiftelser stött undervisning eller utbildning genom att dela ut resestipendier. De har rört anställda inom försäkringsbranschen (RÅ 1978 Aa 253 och 256) skådespelare och andra teateranställda (RÅ 1978 Aa 258 och RÅ 1979 1:1) samt journalister (RÅ 1978 Aa 259, 262, 264 och 266). Enligt dessa fall ska den utbetalande stiftelsen göra en noggrann prövning vid urvalet av stipendiater.

Karl Fritiofssons Stiftelse (RÅ 1992 ref. 77), ansågs dock uppfylla kraven för inskränkt skattskyldighet. Stiftelsen har till ändamål att främja en stark och sund utveckling av barn- och ungdomsidrotten i Skaraborgs län, främst genom stipendier till utbildning och utveckling av ungdomsledare. Av domen framgår att stiftelsen efter ansökan och noggrann prövning utbetalade bidrag till kvalificerade och förtjänta ungdomsledare för t.ex. studieresor, kurser eller annan utbildning. Stipendiaten skulle avlämna en redogörelse över hur medlen använts. Stiftelsen befriades från skattskyldighet då man visat att medlen till huvudsaklig del varit avsedda för och använts för utbildning.

Begränsad destinatärskrets

Om en stiftelse, med ändamål att främja undervisning eller utbildning, har sin destinatärskrets begränsad till anställda inom ett visst företag, medför detta särskilda komplikationer. Att destinatärskretsen är begränsad på angivet sätt diskvalificerar i sig inte stiftelsen från skattebegränsning (i RÅ 1978–1979 var i flera fall

destinatärskretsen begränsad på detta sätt). Är det fråga om understöd till traditionell undervisning eller utbildning och faller denna utanför företagets verksamhet, blir stiftelsen skattebefriad om övriga rekvisit är uppfyllda. Ofta delas bidrag ut till sådan utbildning för den anställde att den kommer arbetsgivaren till godo i mer kvalificerad arbetskraft. För betalningar till en sådan personalstiftelse har arbetsgivaren avdragsrätt. Det kan också förhålla sig så att nyttan med utbildningen inte kommer företaget direkt till godo utan den bransch det tillhör. En stiftelse som tillgodoser ett företag eller en bransch på detta sätt kan inte bli skattebefriad (framgår av motiveringen i RÅ 1979 1:1).

Ett bidrag från en stiftelse med destinatärskretsen begränsad till de anställda vid visst företag kan i realiteten vara en belöning för ett väl utfört arbete, dvs. en löneförmån. Ett stipendium för t.ex. språkstudier utomlands kan vara en betald utlandssemester även om den kombineras med vissa studiebesök eller förbättring av språkkunskaper. I sådana fall är stiftelsen oinskränkt skattskyldig.

7.3.3 Hjälperksamhet bland behövande

Stiftelser med ändamål att utöva hjälperksamhet bland behövande infördes bland de skattefria subjekten i samband med 1942 års lagstiftning. Detta innebar ingen faktisk ändring av vad som gällt tidigare. En sådan stiftelse var redan skattebefriad som ”from stiftelse”. Den ekonomiska utvecklingen, utbyggnaden av socialförsäkringar och sociallagstiftningen har medfört att innebörden i begreppet behövande är en annan nu än tidigare. Det föreligger således en viss inkomst- och förmögenhetsmässig osäkerhet om när en person kan anses vara behövande. Äldre praxis måste därför användas med försiktighet.

Hjälperksamheten kan vara utformad på olika sätt. Den kan bestå i ekonomiskt bidrag i form av engångsbidrag eller livränta. Hjälpen kan ges även som en förmån, t.ex. fri bostad, beredande av vila eller rekreation, sjukvård, konvalescentvård eller liknande. Det är inget som hindrar att mottagaren betalar en viss ersättning för den hjälpinsats han får, t.ex. bostad för en låg hyra.

Hjälperksamhet

Ett bidrag utgör hjälperksamhet endast om avsikten med bidraget är att höja mottagarens ekonomiska standard från den nivå där han betraktas som behövande upp till drägliga ekonomiska förhållanden. Hjälperksamhet är också att lämna bidrag för att betala en för mottagaren uppkommen nödvändig kostnad av tillfällig natur (t.ex. inköp av glasögon). Om bidragen tillgodoser annat anses inte hjälperksamhet föreligga (Hagstedt s. 275). Inte heller förmånliga lån till hantverkare, bidrag till bildande av nytt hem eller startande av rörelseverksamhet har ansetts som en primär hjälpinsats.

Behövande

Innebörden av begreppet behövande har inte berörts i förarbetena. I äldre avgöranden om fromma stiftelser har Regeringsrätten hänfört även stiftelser som hjälpt mindre bemedlade till de skattefria subjekten. Även i senare praxis har hjälpverksamhet till förmån för andra än de som är direkt nödlidande godtagits. Det föreligger således en viss förmögenhetsmässig osäkerhet om när en person ska anses vara behövande. Däremot visar praxis att det ska vara fråga om just ett ekonomiskt behov.

Det existensminimum som tillämpas i skattesammanhang utgör inte någon övre gräns. Även personer med högre inkomst har kunnat betraktas som behövande. En pensionär med enbart folkpension kan anses vara behövande. Om en sådan person vid sidan av pensionen har kapitaltillgångar och mer betydande inkomster av dessa, anses han inte som behövande. I RÅ 1971 Fi 1423 och 1981 1:28, hänvisar man i skälen bl.a. till mottagarens kapitalinkomster och kapitaltillgångar. Av samma avgöranden kan utläsas att det bör ske en individuell prövning av hjälpbehovet hos mottagarna. I det senare avgörandet (Sällskapet Vänner till Pauvres Honteux) hade de flesta mottagarna pension med högre belopp än existensminimum. Dessutom hade många betydande kapitalinkomster. Verksamheten utövades genom att stiftelsen tillhandahöll pensionärsbostäder. Sällskapet ansågs inte bedriva hjälpverksamhet bland behövande.

I ett senare rättsfall, RÅ 1988 ref. 20, bedömdes Sällskapet Vänner till Pauvres Honteux utgöra en ideell förening. RR framhöll att förmånsbehandlingen vid beskattning av ideella föreningar inte som beträffande stiftelser är begränsad till rättssubjekt med s.k. kvalificerat allmännyttigt ändamål utan gäller även dem som tillgodoser andra ändamål som enligt utbredd uppfattning anses som allmännyttiga. Till allmännyttigt ändamål av social art torde enligt sådan uppfattning räknas beredande av bostad, vård och kost åt personer som uppnått pensionsåldern. Sällskapet har ett sådant ändamål. Den omständigheten att verksamheten främst gäller personer som inte är nödlidande och som förutsätts i betydande mån med egna medel bidra till bekostandet av de förmåner som sällskapet bereder dem kan inte betaga verksamheten karaktären av allmännyttig. Sällskapet ansågs inte bedriva rörelse och befriades från skattskyldighet.

I RÅ 2004 not 137 som avsåg fastighetstaxering prövades huruvida stiftelsen bedrev hjälpverksamhet bland behövande genom att upplåta lägenheter till äldre kvinnor. Regeringsrätten angav som skäl till att stiftelsen inte ansågs ha bedrivit hjälpverksamhet med att ”sökandenas ekonomiska villkor inte har någon mer framträdande betydelse vid antagningen av nya hyresgäster”. Även

hyresgästernas inkomst- och förmögenhetsförhållanden pekade på att de inte kunde anses som behövande i lagrummets mening.

U-landsbistånd

Det är inget krav på att mottagarna av hjälpen ska vara bosatta i Sverige. U-landsbistånd kan därför vara att anse som hjälpverksamhet bland behövande. U-landshjälp i form av ett mer oprecist socialt bistånd, hjälp till självhjälp i socialt hänseende som ekonomiskt bistånd till startande av yrkesskolor, småindustrier o.d., har inte ansetts befria bidragsgivaren från skattskyldighet (RÅ 1973 Fi 861; Stiftelsen Svenska Pingstmissionens u-landshjälp).

7.3.4 Vetenskaplig forskning

Till de skattebefriade subjekten hör sedan 1942 stiftelser, som har till ändamål att främja vetenskaplig forskning. Skattefriheten omfattade tidigare endast vetenskapliga samfund och sådana stiftelser som kunde anses som stipendiefonder. Ändringen var därför (enligt 1936 års skattekommitté) ”en betydande utvidgning av området för skattefriheten”. Det blev utan betydelse om en stiftelse främjade vetenskaplig forskning genom att driva den i egen regi eller genom att lämna bidrag till annans forskning.

Vad som menas med vetenskaplig forskning har inte förklarats närmare i lagförarbetena. Skattekommittén tycks ha menat att ett främjande av konst och litteratur inte kunnat hänföras dit. Däremot kan sådant i en del fall anses som understödjande av undervisning och utbildning (SOU 1939:47 s. 57). Departementschefen uttalade i frågan endast att kulturminnesvården i regel var att hänföra till vetenskaplig forskning (prop. 1942:134 s. 48).

Som vetenskaplig forskning anses i första hand sådant som utövas vid akademier, högskolor och motsvarande institutioner. Sådana verksamheter som inte fått allmänt erkännande som vetenskap, t.ex. astrologi, spiritism och liknande, godtas däremot inte (Hagstedt s. 281). Mellan dessa två kategorier finns en rad gränsfall där en del godtagits som vetenskap (t.ex. numismatik; RÅ 1944:45), andra inte (t.ex. forskning om den mänskliga födans sammansättning och vegetarisk livsföring; RÅ 1955 Fi 1396). Av betydelse för bedömningen om en verksamhet ska anses som vetenskaplig forskning är även om samarbete med statliga institutioner eller liknande äger rum. Det har också betydelse om verksamheten är sanktionerad av det allmänna genom bidrag eller på annat sätt.

Egen forskning Bidrag

Främjandet kan ske genom att stiftelsen själv utövar vetenskaplig forskning eller genom att den lämnar direkta bidrag till sådan. Typiska former för främjande av vetenskaplig forskning är forskarstipendier, bidrag till litterär vetenskaplig produktion, vetenskapliga bibliotek och teknisk utrustning som behövs för forskning, belöningar till forskare, finansiering av en professur i ett

vetenskapligt ämne och bidrag till museiverksamhet (SOU 1995:63, s. 135)

**Grundforskning
Målforskning**

Det är utan betydelse för skattebegränsningen om forskningen är inriktad på ren grundforskning eller på mer specialiserad målforskning. Forskning av det senare slaget kan vara nära förknippad med ett visst företags eller en viss branschs verksamhet. En stiftelse som främjar sådan forskning kan vägras skattebefrielse (Hagstedt s. 283).

När forskningen har betydelse för ett företag kan kostnaden för den vara avdragsgill i företagets rörelse (16 kap. 9 § IL). I förarbetena till den lagstiftning där avdragsrätten för forskningskostnad infördes (prop. 1970:135), synes inte ha förutsetts det fall att bidrag betalas till en forskningsstiftelse. Att ett sådant bidrag kan vara avdragsgillt för utgivaren framgår av ett avgörande av Regeringsrätten (RÅ 1988 ref. 88). Ett aktiebolag fick avdrag för ett bidrag till en stiftelse, med ändamål att främja vetenskaplig forskning i den betydelse som angetts ovan.

Det finns inget avgörande från senare tid (efter 1970) ifråga om den bidragsmottagande stiftelsens skattebefrielse i nämnda fall. I RÅ 1978 Aa 267 blev inte Svenska Försäkringsrörelsens fond skattebefriad bl.a. med hänvisning till att dess verksamhet hade nära anknytning till försäkringsbranschen. Avgörandet är dock inte ”rent”. Det förhållandet att gjorda utdelningar uppfattats som belöningar för insatser inom branschen synes också ha bestämt utgången.

En stiftelse som ensidigt gynnar ett visst företag eller en viss bransch, blir oinskränkt skattskyldig. Bidrag till stiftelsen blir då avdragsgillt som kostnad i givarens rörelse. I motsats till detta gäller att avdrag för bidrag till allmännyttig stiftelse i regel inte medges. I förhandsbesked RSV/FB Dt 1984:22 vägrades givaren avdrag för bidrag till forskning om internationellt industriellt företagande. Utgången blev densamma i RSV/FB Dt 1984:27 beträffande avdrag för forskning om nyföretagande. Däremot beviljades i RSV/FB Dt 1977:3 ett skogsbolag avdrag för bidrag till forskning om flora-fauna i modernt skogsbruk.

Kulturminnesvård

Till vetenskaplig forskning räknas även kulturminnesvård. Vad som avses med det får tolkas tämligen inskränkt. Hit räknas (Hagstedt s. 284) endast sådan kulturminnesvård som har till ändamål att bevara och säkerställa föremål för forskning och därmed står museiverksamhet nära. I praxis har den verksamhet som bedrevs av Ovanåkers Hembygds- förening u.p.a. ansetts främja vetenskaplig forskning (RÅ 1972 Fi 856). Föreningen hade inrättat ett museum i sin hembygdsgränd. Dess arkiv och samlingar

ansågs ha betydelse för svensk folklivsforskning. I RÅ 1987 not 14 skattebefriades syskonen Kajsa och Olle Nymans kulturstiftelse. Den hade till ändamål att bevara miljö, byggnadsbestånd, yttre anläggningar, inventarier och konst på vissa fastigheter för forskning. Till motsatt utgång kom man i RÅ 1988 ref. 18 för en stiftelse, som enligt sina stadgar hade till ändamål att bibehålla en lantbruksegendom och vissa kulturhistoriska samlingar och därjämte möjliggöra vetenskaplig forskning i anslutning till stiftelsens egendom. Stiftaren och hans efterkommande hade tillförsäkrats ett långtgående inflytande över förvaltningen och utnyttjandet av lantbruksegendomen.

7.3.5 Främja nordiskt samarbete

Att främja nordiskt samarbete är numera ett kvalificerat allmännyttigt ändamål enligt 7 kap. 4 § p. 5 IL. Enligt SOU 1995:63 s. 137 är uttrycket nordiskt samarbete mycket obestämt och anger ingen begränsning. Det är oklart vilket slags samarbete som ska främjas, samarbete på det kulturella planet eller om även ekonomiskt samarbete kan godtas. Förarbetena till bestämmelsen (närmast prop. 1963:6 s. 19–21) ger föga ledning.

7.3.6 Stärka Sveriges försvar

Stiftelser (och föreningar) med ändamål att stärka rikets försvar infördes bland de skattefria subjekten vid 1942 års skattereform. Sådana organisationer befriades ungefär samtidigt från arvs- och gåvoskatt.

Med Sveriges försvar avses totalförsvaret, dvs. inte enbart de olika försvarsgrenarna utan även t.ex. hemvärdet och det ekonomiska och psykologiska försvaret. Det brukar ställas upp två krav för skattebefrielsen. Verksamheten ska ske i samverkan med myndighet och den sak gå ut på att direkt stärka försvaret.

Samverkan med myndighet kan ske antingen med en militär myndighet eller en civil myndighet, som har någon uppgift inom totalförsvaret. Det kan ske t.ex. genom att någon representant för myndigheten deltar i styrelsens arbete eller att organisationen ställer personal eller materiel till försvarets förfogande.

Vad som menas med att verksamheten ska stärka försvaret är svårare att ange. Departementschefen har uttalat (prop. 1942:134 s. 49) att bestämmelsen inte skulle ”innebära skattebefrielse för sådana stiftelser som endast driva upplysningsverksamhet för främjande av försvaret exempelvis genom tidskrifter och anordnande av föredrag, och ej heller de vanliga skytteföreningarna. Däremot skulle under bestämmelsen falla vissa hemvärns-, sjövärns och andra försvarsföreningar samt luftskyddsföreningar”.

Subjektets ändamål ska vara sådant att det direkt konkret förstärker försvaret. Mer indirekta former av försvarsfrämjande borde lämnas utanför (Hagstedt s. 256). En stiftelse med ändamål att stärka försvaret som överlämnar sin årliga avkastning till en försvarsmyndighet bör bli inskränkt skattskyldig även om den inte själv bedriver någon försvarsstärkande verksamhet.

De nämnda kraven har upprätthållits i praxis. Göteborgs Skyttegilles Jubileumsfond blev inte skattebefriad (RÅ 1961 Fi 996) och inte heller Kvinnoförbundet för Sveriges Sjöförsvar (RÅ 1955 Fi 548). Den senare organisationens verksamhet bestod i utdelning av silverbägare till marinpersonal och bidragsgivning till viss upplysningsverksamhet. I ett senare avgörande blev däremot Svenska Militärläkareföreningen skattebefriad (RÅ 1976:146). Föreningens uppgift var väsentligen att årligen samla sina medlemmar och inbjuda militär personal till en militärmedicinsk vetenskaplig konferens, vilken tillgodoräknades deltagande förbands- och tjänsteläkare som fortbildningskurs. Meddelande om kursen utsändes genom militär myndighets försorg till militärbefälhavare och förbandschefer m.fl. Med statsbidrag utgav föreningen tillsammans med annan Tidskrift i Militär hälsovård.

Rättsfall avseende avsnitten 7–7.3.6:

RÅ 1937 Fi 687	RÅ 1976 ref. 146
RÅ 1944:45	RSV/FB Dt 1977:3
RÅ 1948 ref. 33	RÅ 1978 Aa 253
RÅ 1955 Fi 1396	RÅ 1978 Aa 258–259
RÅ 1965 Fi 1100	RÅ 1978 Aa 262–263
RÅ 1971 Fi 611	RÅ 1978 Aa 264
Rå 1971 Fi 612	RÅ 1978 Aa 267
RÅ 1971 Fi 613	RÅ 1979 1:1
RÅ 1971 Fi 629	RRK 1979 1:50
RÅ 1971 Fi 1215	RÅ 1979 1:75
RÅ 1971 Fi 1224	RRK 1980 1:23
RÅ 1971 Fi 1422	RÅ 1981 1:28
RÅ 1971 Fi 1423	RÅ 1982 1:12
RÅ 1972 Fi 856	RÅ 1984 1:22
RÅ 1972 Fi 1064	RSV/FB Dt 1984:22
RÅ 1972 Fi 1174	RSV/FB Dt 1984:27
RÅ 1973 ref. 44	RÅ 1987 not 14
RÅ 1973 Fi 392	RÅ 1988 ref. 18
RÅ 1973 Fi 861	RÅ 1988 ref. 20
RÅ 1974 A 181	RÅ 1988 ref. 88
RÅ 1974 A 979	RÅ 2004 not 137
RÅ 1975 Aa 407	RÅ 2004 ref. 131
RRK 1975 1:29	

7.4 Hushållningssällskap

Hushållningssällskapen är inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. 15 § IL. Hushållningssällskapen är närmast ett slags föreningar. Bakom de olika hushållningssällskapen, ett i varje län, står ett flertal intressenter, de flesta enskilda. Hushållningssällskapen bedriver bl.a. rådgivning i trädgårds- och jordbruksfrågor. Verksamheten finansieras med medlemsavgifter, taxor, avkastning från fonder och ett begränsat statsunderstöd. Hushållningssällskapen bedriver rörelse i skattelagstiftningens mening.

Som villkor för inskränkt skattskyldighet har ställts det kravet att hushållningssällskapets stadgar ska vara fastställda av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

7.5 Gemensamma krav

Det räcker inte med att en stiftelse har ett kvalificerat ändamål för att den ska bli befriad från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL. Det krävs att den dessutom uppfyller de gemensamma kraven, verksamhets-, fullföljds- och destinatärskravet.

7.5.1 Verksamhetskravet

En stiftelse kan av stiftelseförordnandet ha att tillgodose flera olika ändamål. Om endast ett av dessa är kvalificerat allmännyttigt, uppkommer frågan om en sådan stiftelse kan bli inskränkt skattskyldig. Svaret är att en stiftelse som främjat flera ändamål blir förmånligt beskattad om den ”uteslutande eller så gott som uteslutande” tillgodoser ett kvalificerat ändamål.

7 kap. 5 § IL

Frågan om skattskyldigheten för en stiftelse ska bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Det kan inträffa att en stiftelse i den faktiskt bedrivna verksamheten tillgodoser ett annat ändamål än det som föreskrivs i dess stadgar (SOU 1939:47 s. 54, prop. 1942:134 s. 51). Ett eller flera biändamål kan ha förlorat i betydelse genom tidens gång. Det kan också vara så att man i stiftarens vilja har tolkat in verksamhet som inte uttryckligen angetts av denne. I extremfallet tillgodoses en helt annan verksamhet än den som anges i stadgarna.

Praxis visar (enligt Hagstedt s. 295–296) att man vid fall av avvikelse mellan stadgar och den faktiska verksamheten lagt den senare till grund för bedömningen av skattskyldigheten. Förarbetena till 1942 års lagstiftning tyder också på att det är den faktiska verksamheten som ska ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen (SOU 1995:63 s. 113).

När en stiftelse bedriver verksamhet genom ett annat rättssubjekt kan det vara tveksamt vad som är stiftelsens huvudsakliga ändamål. Det har normalt ingen betydelse hur en stiftelse med ett kvalificerat ändamål har placerat sina tillgångar. En sådan stiftelse kan indirekt ha drivit rörelse genom att äga aktier i ett rörelse-drivande aktiebolag. Detta har normalt ingen betydelse för skattskyldigheten. Om utdelningen på aktierna används för den kvalificerade verksamheten, kan aktieinnehavet ses som vilken penningplacering som helst.

En allmännyttig stiftelse kan driva en vinstgivande verksamhet, som formellt inte ger något överskott. Aktierna i ett fåmansaktiebolag kan ha överlåtits till en stiftelse med kvalificerat ändamål. Om de tidigare ägarna som anställda i bolaget kan ta ut lön från detta uppkommer kanske inte någon redovisad vinst, som kan delas ut till stiftelsen. En stiftelse av sådant slag skulle ha till huvudsakligt ändamål att driva bolagets rörelse och därför bli oinskränkt skattskyldig.

I 5 § stadgas att verksamheten ”uteslutande eller så gott som uteslutande” ska tillgodose ett kvalificerat ändamål. Detta uttryck är en förändring mot det som tidigare användes i 7 § 6 mom. 4 st. SIL. Det har här skett en anpassning till inkomstskattelagens uttryck, men innebär inte någon reell förändring mot det tidigare använda ”huvudsakligen”. I 7 § 6 mom. fjärde stycket SIL stadgades att en stiftelse huvudsakligen skulle tillgodose ett kvalificerat ändamål ”om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art”.

1936 års skattekommitté har i frågan anfört att ”för att ett huvudsakligt ändamål ska kunna anses vara för handen, ska detta till sin omfattning vara så dominerande i jämförelse med verksamheten i övrigt, att sistnämnda del av verksamheten ter sig som en oväsentlig bisak” (SOU 1939:47 s. 61). Det drogs inte upp någon exakt gräns av kommittén utan detta överlämnades i sista hand till dåvarande skattemyndigheter att göra. Det uttalades att man inte bara ska ta hänsyn till förhållandena under tidigare verksamhetsår (SOU 1939:47 s. 61–62). I praxis har skattedomstolarna även gjort s.k. eftersyn, dvs. tagit hänsyn till förhållandena under tiden efter det aktuella beskattningsåret till fördel för den skattskyldige. När verksamhetskravet (tidigare huvudsaklighetsbegreppet) ska tillämpas i praktiken är frågan hur bedömningen ska göras. Den viktigaste bedömningen är hur stiftelsen har använt sin avkastning. Exakt hur bedömningen ska utföras måste dock anses vara rättsligt ovisst. Utgångspunkten bör dock vara den restriktiva grundsyn som präglar förarbetena till lagstiftningen. Det bör således krävas att de kvalificerade ändamålen utgör ”det egentliga föremålet för

stiftelsens eller föreningens verksamhet” (SOU 1939:47 s 60).

Huruvida en kapitalförvaltande avkastningsstiftelse som främjar ett kvalificerat och ett okvalificerat ändamål i samma utsträckning, men där den löpande avkastningen (räntor, utdelningar) helt konsumeras av det kvalificerade ändamålet, uppfyller verksamhetskravet torde vara tveksamt utifrån lagstiftarens restriktiva grundsyn.

En skattegynnad stiftelse kan ha rörelse- och fastighetsinkomster, som den är skattskyldig för. Frågan är om bedömningen av verksamhetskravet ska göras mot stiftelsens hela avkastning eller endast mot den skattefria delen. Enligt Hagstedts uppfattning (s. 302–303) räknar man med endast den skattefria delen av avkastningen.

En stiftelse kan vid sidan av ett kvalificerat ändamål betala livränta till en eller flera personer under en viss tid. Utbetalandet av sådana livräntor har av 1936 års skattekommitté inte ansetts ingå i stiftelsens verksamhet. När man bedömer vilket som är en stiftelses huvudsakliga ändamål kan man bortse från dylika livränteutbetalningar (SOU 1939:47 s. 62). I praxis har man följt denna uppfattning (Hagstedt s. 297). I RSV/FB Dt 1985:21 har dåvarande Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden bortsett från vissa livränteutbetalningar när ändamåls- och fullföljanderekvisiten har tillämpats.

Biändamål

Innebörden i begreppet huvudsaklig har sällan ställts på sin spets i Regeringsrätten. I RÅ 1971 Fi 1 ansågs att bidrag till inte kvalificerade ändamål med 17 procent av utdelade medel, inte kunde betraktas som ett ringa biändamål i verksamheten. Senare avgöranden från högsta instans fanns inte fram till slutet av 1997. Med utgångspunkt från rättsfallet från 1971 har Hagstedt (s. 305) uppskattat den för biändamål disponibla sektorn till 5–10 % av avkastningen.

Rättsfall:

RÅ 1961 Fi 1507–1509	RÅ 1976 Fi 125
RÅ 1965 Fi 1611	RÅ 1978 Fi 861
RÅ 1971 Fi 1	RÅ 1979 Aa 83
RÅ 1972 Fi 431–432	RÅ 1979 Aa 98
RÅ 1972 Fi 578–579	RÅ 1979 Aa 99
RÅ 1972 Fi 724	RÅ 1979 Aa 160
RÅ 1973 Fi 44	RÅ 1979 Aa 161
RÅ 1973 Fi 503–506	RÅ 1979 R79 1:75
RÅ 1974 Fi 43	RÅ 1996 ref. 87
RÅ 1975 1:41C	

7.5.2 Fullföljdskravet

7 kap. 6 § IL

Enligt 7 kap. 6 § IL är en stiftelse, oavsett vilket ändamål den har, skattskyldig för all inkomst, om den sett över en period av flera år inte bedrivit en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen på dess tillgångar. Fullföljdskravet innebär att en skälig del av avkastningen löpande måste användas för kvalificerade ändamål. Endast en viss mindre del får fonderas om stiftelsen ska vara inskränkt skattskyldig.

Om kravet på fullföljande anförde 1936 års skattekommitté att skattefriheten i regel inte bör ”omfatta andra juridiska personer än sådana, som faktiskt utöva en verksamhet av allmännyttig beskaffenhet. Kommitténs förslag bygger på den förutsättningen, att rättssubjekt, som genom sin verksamhet äro i hög grad nyttiga för det allmänna, skola erhålla skattefrihet. Om en stiftelses medel av en eller annan orsak under en följd av år icke komma till användning för det med stiftelsen avsedda ändamålet, kan kommittén för sin del icke se någon anledning att medgiva skattefrihet. Givet är emellertid att det är svårt att här uppställa några bestämda regler. Ett tillfälligt reserverande av avkastningen bör naturligtvis icke inverka på skattefriheten, liksom ej heller sedvanliga avsättningar för ökande av stiftelsens kapital”, (SOU 1939:47 s. 62).

Avkastning

Enligt lagtexten måste avkastningen på en stiftelses tillgångar delas ut i skälig omfattning. Av praxis (RÅ 2001 ref. 17) framgår att det är den löpande avkastningen som avses. Man beräknar avkastningen efter kapitalförvaltningskostnader och andra kostnader för intäkternas förvärvande. Liksom vid verksamhetskravet får också de belopp som utbetalats för fullgörandet av eventuella livränteförpliktelser räknas bort. Det är vidare endast den skattefria avkastningen som behöver delas ut. Beskattade rörelseinkomster behöver inte tas med vid bedömningen av fullföljden. Detta framgår av Regeringsrättens domskäl i RÅ 1971:53. Inte heller beskattade fastighetsinkomster tas med.

Gåvor, kapitalvinster

Gåvor eller bidrag till stiftelsen räknas inte in i avkastningen och normalt inte heller realisationsvinster/realisationsförluster (kapitalvinster/kapitalförluster enligt IL) (Hagstedt s. 310; vid tillämpningen av fullföljanderekvisitet på en ideell förening bör man inte ta hänsyn till realisationsvinster, prop. 1976/77:135 s. 80).

En fråga som fått allt större aktualitet med anledning av den flora av finansiella instrument som numera finns på kapitalmarknaden är vilka intäkter som ska hänföras till kapitalvinster och vilka som ska hänföras till löpande kapitalavkastning. I RÅ 2003 not 96 gällde frågan om avkastningen på en aktieobligation skulle

omfattas av fullföljdskravet. RR delade Skatterättsnämndens bedömning och avgörande. Det konstaterades att det bara är den del av aktieobligationens avkastning som är hänförlig till ränta och annan inkomst på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. 1 § första stycket IL som ska beaktas vid bedömning av fullföljden. Realisationsvinster ska enligt gällande rätt inte räknas in i avkastningen (RÅ 2001 ref. 17). Med realisationsvinst bör avses det skatterättsliga begreppet dvs. sådan avkastning som räknas som kapitalvinst enligt IL. Aktieobligationens årliga avkastning som är garanterad ska anses utgöra ränteinkomst och eventuell överskjutande del av den årliga avkastningen ska anses utgöra annan inkomst på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. 1 § första stycket IL. Aktieobligationens årliga avkastning ska således i sin helhet beaktas vid prövning av fullföljdskravets uppfyllande.

Skälig omfattning

När begreppet avkastning avgränsats är frågan vad som menas med skälig omfattning. En viss fondering är tillåten. 1936 års skattekommitté uttalade att en sedvanlig avsättning för att öka stiftelsens kapital inte bör inverka på skattefriheten. Var gränsen ska dras har överlämnats till skattedomstolarna att bestämma. En fondering på ca 20 % av avkastningen är tillåten utan att skattefriheten går förlorad (Hagstedt s. 312–315).

Skattekommitténs uttalande innebär, att en stiftelse inte varje år måste dela ut av sin avkastning för att behålla sin skattebegränsning. Den kan något eller några år fondera hela sin avkastning, för att senare göra en större utdelning. Vid bedömningen om en stiftelse inte bedrivit eller inte kan förväntas bedriva verksamhet i skälig omfattning tar man hänsyn till dess verksamhet under en följd av år. Att domstolarna därvid kan göra eftersyn framgår bl.a. av avgörandena RÅ 1971 Fi 604 och 1974 A 33–34.

5 år

En stiftelses verksamhet bedöms över cirka fem år. Denna uppfattning kommer (enligt Hagstedt s. 315) från dåvarande Skattemyndigheten i Stockholm, och den har numera också manifesterats i rättspraxis som den normala tidsperioden (RÅ 2001 ref 17). I RÅ 1980 1:15, har Regeringsrätten lagt stiftelsens verksamhet under åtta år, fyra före det aktuella beskattningsåret och tre efter, till grund för sitt avgörande. Eftersom stiftelsen sett över en längre tidsperiod ansågs ha uppfyllt kravet på verksamhetens omfattning blev den skattebefriad (stiftelsen hade delat ut ca 90 % av avkastningen sett över hela tiden). Det aktuella beskattningsåret hade stiftelsen delat ut endast 66 % men det hindrade inte skattefrihet.

Permutation

En stiftelse, som tidigare fonderat hela sin avkastning för att uppnå viss storlek, blir skattebefriad först fr.o.m. det år den börjar dela ut avkastningen i tillräcklig omfattning (RÅ 1974 A 36). Förhållandena var likartade i RÅ 1988 not 168. Det rörde en stiftelse som fått nya ändamålsbestämmelser genom permutation.

Före permutationsbeslutet hade ingen utdelning skett under lång tid. Efter permutationen började stiftelsen dela ut av sin avkastning i skälig omfattning. För tiden före permutationsbeslutet ansågs stiftelsen oinskränkt skattskyldig.

Även om en stiftelse under ett beskattningsår delar ut hela sin avkastning, blir den inte befriad från skatt för detta år, om den under året såväl före som efter fonderat hela avkastningen (RÅ 1974 A 37).

RR har i RÅ 1990 not 436 och RÅ 1990 not 437 avgjort två mål om otillräcklig utdelning från stiftelse. I det första fallet var det fråga om en stiftelse som hade till ändamål att främja vård åt behövande ålderstigna genom att bereda dem bostad mot lägsta möjliga ersättning i stiftelsens fastigheter. Alltför liten del av vinsten hade använts för hyresrabatter för att skattebefrielse kunde erhållas. I det senare fallet hade ingen utdelning gjorts under fem år inklusive taxeringsåret. Stiftelsen ändrade sin utdelningspolitik och delade under de närmast därefter följande åren ut så stora belopp att utdelningen under en åttaårsperiod uppgick till 92 % av nettoavkastningen. RR anförde att stiftelsen var oinskränkt skattskyldig och att den omständigheten att stiftelsen under tre år efter taxeringsåret gjort utdelningar inte leder till annan bedömning.

Sammanfattning

Enligt lagtexten måste en stiftelse, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar. Innebörden av fullföljdskravet har, trots en omfattande praxis och uttalanden i doktrinen, inte varit helt entydig.

Praxis

Rättsläget och tillämpningen av fullföljdskravet har i och med RÅ 2001 ref. 17 och 65 avsevärt klarlagts. Det första målet gällde frågan huruvida avkastningsstiftelsen Stiftelsen Stockholms Sjömanshem i skälig omfattning hade uppfyllt fullföljdskravet eller inte.

För att kunna svara på huvudfrågan tog Regeringsrätten ställning i ett antal delfrågor:

1. Hur ska avkastningen beräknas? Vilka inkomster och kostnader ska ingå i underlaget?
2. Vilken verksamhet ska anses tillgodose det kvalificerade ändamålet (fullföljdsverksamheten)?
3. Hur stor del av avkastningen måste användas för fullföljdsverksamheten (användningsgraden)?
4. Vilken tidsperiod ska ligga till grund för bedömningen?

Utgångspunkten är att fullföljdskravet ska avse användningen av den nettoinkomst som enligt vanliga regler beskattas men som pga. främjandet av kvalificerade ändamål kan komma att undantas från beskattning.

1. Avkastningen ska beräknas med de regler som tillämpas om stiftelsen är oinskränkt skattskyldig. Inkomster som ingår i underlaget är löpande kapitalavkastning, dvs. normalt räntor och utdelningar. Realisationsvinster medräknas inte. Avdrag för kostnader medges enligt reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag medges därför för räntor och direkta kapitalförvaltningskostnader (ex. depå- och bankfacksavgifter) samt för indirekta kostnader som förvaltnings- och administrationskostnader (ex. telefonkostnader, styrelsearvoden, bokförings- och revisionskostnader) förutsatt att de är att hänföra till omkostnader för kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande.

Realisationsförluster ska inte ingå i avkastningsberäkningen.

2. Den del av verksamheten som syftar till att förvärva och bibehålla avkastningen i enlighet med 1. ovan betraktas inte som fullföljdsverksamhet.

Åtgärder som direkt och omedelbart främjar det kvalificerade ändamålet ska räknas som fullföljdsverksamhet, t.ex. utbetalning av stipendier, bidrag och annat direkt stöd till destinatärerna. Även övriga led av mer indirekt karaktär för tillgodoseende av ändamålet som avser planering, information, granskning, urval, uppföljning m.m. ska räknas som fullföljdsverksamhet.

3–4. Normen bör även fortsättningsvis vara att ”cirka 80 procent” av avkastningen ska komma till användning för kvalificerade ändamål sett över en femårsperiod. Det bör dock noteras att det kan finnas skäl för individuella avvikelser, ex. under ett uppbyggnadsskede. Gällande regelsystem ger även visst utrymme att beakta vad som har inträffat efter det beskattningsår som är föremål för prövning (s.k. eftersyn).

I RÅ 2001 ref. 65 behandlades tillämpningen av fullföljdskravet för den relativt nybildade Stiftelsen Vargöns Smältverk. RR konstaterade att det i enskilda fall kan finnas skäl att sätta fullföljdskravet något lägre under de första åren.

RSV har i ett brevsvar den 21 januari 1999, dnr 1079-98/901 uttalat att det synes rimligt att ett års nettoavkastning kan läggas till grund för nästa års fullföljande.

Fullföljande av ändamålet anses enligt Skatteverkets uppfattning ske när anslag utbetalas eller när det upprättas civilrättsligt bindande avtal eller motsvarande med utsedda destinatärer.

Rättsfall:

RÅ 1970 Fi 183	RÅ 1978 Aa 250–251
RÅ 1971 1:53	RÅ 1978 Aa 256
RÅ 1971 Fi 607	RÅ 1978 Aa 267
RÅ 1971 Fi 611	RÅ 1979 1:1
RÅ 1971 Fi 1215	RÅ 1980 1:15
RÅ 1971 Fi 1224	RÅ 1981 1:28
RÅ 1971 Fi 604	RÅ 1982 1:12
RÅ 1971 Fi 629	RÅ 1988 not 168
RÅ 1972 Fi 1060	RÅ 1990 not 436
RÅ 1973 Fi 393–396	RÅ 1990 not 437
RÅ 1974 Fi 33–37	RÅ 1991 not 25
RÅ 1974 A 181	RÅ 2001 ref. 17
RÅ 1975 Aa 407–409	RÅ 2001 ref. 65
RRK 1975 1:29	RÅ 2003 not 96

7.5.3 Destinatärskravet

Begränsad destinatärskrets

För vissa av stiftelserna gäller som villkor för skatteförmånlig behandling att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer. Det gäller sådana stiftelser som har till ändamål att främja vård och uppfostran av barn, lämna bidrag för undervisning eller utbildning, bedriva hjälpverksamhet bland behövande, främja vetenskaplig forskning, främja nordiskt samarbete eller stärka Sveriges försvar (7 kap. 4 § IL).

1936 års skattekommitté har uttalat att det inte finns någon anledning att behandla en stiftelse förmånligt i skattehänseende även om den främjar ett kvalificerat allmännyttigt ändamål men som i sin verksamhet ”allenast tillgodoser personer inom en viss trängre krets” (SOU 1939:47 s. 59).

Detta uttryckte kommittén såsom att ”verksamheten ska utövas utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer” Därmed kom stiftelser som har individuellt eller generiskt bestämda destinatärer vanligen att uteslutas från möjligheten att bli inskränkt skattskyldiga. Begreppet ”bestämda personer” innebär att personerna kan vara såväl direkt som indirekt angivna, t.ex. alla anställda på ett företag vid viss tidpunkt.

Det är dock den faktiskt bedrivna verksamheten som ska läggas till grund för bedömningen av en stiftelses skattskyldighet (7 kap. 5 § IL).

I vissa fall kan även en stiftelse med destinatärskretsen begränsad till viss familj eller vissa familjer bli inskränkt skattskyldig. I så fall ska antalet destinatärer på grund av släktens/släkternas storlek

vara mycket stor (Hagstedt s. 232–324). Det är omöjligt att säga exakt var gränsen går. Det kan också ha betydelse om destinatärskretsen reellt är mycket mindre än den formellt är.

Stiftelser som enligt förordnande begränsats till att omfatta destinatärer på geografisk, saklig eller annat sätt kan bli förmånligt skattebehandlade. I dessa fall är destinatärskretsen inte given på förhand.

Ett förordnande knutet till en familjekrets kan vara utformat på olika sätt. En stiftelse med kvalificerat ändamål men med företrädesrätt för en familj, blir inte alltid oinskränkt skattskyldig (Hagstedt s. 328). Bedömningen sker mot bakgrund av den faktiskt bedrivna verksamheten. Om företrädesrätten aktualiseras mera sällan går inte skattefriheten förlorad.

I RÅ 1996 ref. 87 behandlades frågan om en stiftelse under lång tid kan stödja endast ett eller ett fåtal projekt utan att skattefriheten går förlorad. Under en tioårsperiod hade mer än 80 % av utgivna bidrag gått till projekt som leddes av en förutvarande medarbetare i stiftelsen. Regeringsrätten fann att skattefrihet kan erhållas om urvalet har grundats på en fri och förutsättningslös prövning av stiftelsens styrelse eller förvaltare.

7.6 Insamlingsstiftelser

För insamlingsstiftelser gäller samma regler som för övriga stiftelser vad gäller ändamål, verksamhet, fullföljd och destinatärer.

I vissa fall bedriver insamlingsstiftelser rörelse vilken ska beskattas enligt de vanliga reglerna. I RÅ 1984 1:22 beskattades inte Stiftelsen World Wildlife Fund för bidrag från företag som utgick i form av ett mindre belopp för varje exemplar av vissa försålda produkter. De bidrag som stiftelsen erhöll ansågs inte som royalty i KL:s mening och utgjorde därför inte intäkt av rörelse.

Däremot har Stiftelsen Barnhjälp (Kammarrätten i Göteborg mål nr 3913-1997, 980324) beskattats för insamlingsverksamhet. Beroende på storleken av det skänkta beloppet erhöll givaren motprestation i form av snäckskalsbroscher, sagoböcker, vykort m.m. Endast ca 10 procent av insamlade medel tillkom destinatärerna. Verksamheten bedrevs som telemarketing med ett stort antal anställda. Kammarrätten fann liksom länsrätten att den bedrivna försäljningsverksamheten utgjorde skattepliktig rörelse. För andra inkomster än rörelseinkomsterna erhöll stiftelsen inte heller skattebefrielse eftersom KR fann att stiftelsens huvudsakliga ändamål inte kunde sägas vara att utöva hjälpverksamhet bland behövande. Frågan huruvida huvudsaklighetskriteriet är uppfyllt får i stället avgöras utifrån en mer allmän bedömning av

verksamheten. Av KR:s domskäl framgår att "Vid denna bedömning har särskilt noterats att de administrativa kostnaderna, bl.a. löner och andra ersättningar till anställd personal som inte direkt arbetar med de barnhem m.m. som är det kvalificerade ändamålet, är höga i förhållande till det belopp som faktiskt använts för detta ändamål." Regeringsrätten medgav inte prövningstillstånd.

I RÅ 2004 ref. 129 fann Regeringsrätten att Föreningen Cancerhjälpens anskaffande av bidrag genom s.k. telemarketing, där bidragsgivaren endast erhöll brevmärken eller en nål av helt obetydligt värde inte utgjorde rörelse. Insamlingsverksamheten var därför inte beskattningsbar.

Kammarrätten i Stockholm fann, mål nr 512-2000, 011022, att Stiftelsen Laryngfondens insamlingsverksamhet inte var att betrakta som rörelse eftersom priserna på sålda produkter i hög grad avvek från deras värde på marknaden. De insamlade medlen fick därför i huvudsak anses ha varit gåvor från allmänheten. Regeringsrätten meddelade inte prövningstillstånd i målet.

Rättsfall:

RÅ 1984 1:22

KR Göteborg 1998-03-24, mål nr 3913-1997

RÅ 2004 ref 129

KR i Stockholm 2001-10-22, mål nr 512-2000