

# 11 Skatter utöver inkomstskatt, deklarationsskyldighet m.m.

## 11.1 Stiftelsers skattskyldighet för förmögenhet

Ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser beskattas för förmögenhet om de inte är frikallade från skattskyldighet enligt 7 kap. 11. Svensk förening eller svenskt samfund är inte skattskyldig för förmögenhet till den del en medlem genom sin andel har del i dess förmögenhet (6 § SFL).

Nedan anges vilka som anses vara likställda med ägare till egendom och därmed eventuellt är skattskyldiga (8 § SFL).

1. Den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska anses som ägare av fastighet, dvs. bl.a. den som innehar fastighet med fideikommissrätt, åborätt, tomträtt och vattenfallsrätt.
2. Den som innehar lös egendom med fideikommissrätt.
3. Den som under sin livstid har rätt till avkastning av tillgång som tillhör annan fysisk person.
4. Den som har rätt till avkastning av tillgång som tillhör familjestiftelse.
5. Den som i övrigt har rätt till avkastning av annans tillgång och som skäligen bör betraktas som tillgångens ägare.
6. Sådan förmånstagare som har förfoganderätt till livförsäkring.

Punkterna 3 och 4 innebär till viss del en utvidgning jämfört med vad som gällde enligt GSFL. Således avser regleringen även avkastningsrätt från familjestiftelse under kortare tid än livstid. Även de tillgångar som kan bli aktuella har utökats genom att definitionen av familjestiftelse har vidgats. Således avses med familjestiftelse stiftelse, annat liknande subjekt eller annan tillgångsmassa som enligt stiftelseförordnandet eller motsvarande bestämmelser har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda fysiska personers ekonomiska intressen (8 § 3 st. SFL). Därigenom kommer avkastningshavare till egendom som innehas av trustar och liknande företeelser, som kan vara juridiska personer men inte alltid är det, att anses som

ägare till egendomen (prop. 1996/97:117 s. 89).

Punkt 5 har karaktär av generalklausul med syfte att hindra skatteplanering och motsvarar delvis 7 § GSFL. I anvisningarna till sistnämnda lagrum nämns som exempel på tillämpningsområdet det fall då det är sannolikt att förmögenheten och rätten till avkastningen i framtiden kommer att återförenas hos den som har rätt till avkastningen eller denne närstående person. Enligt prop. 1996/97:117 s. 89 får detta anses gälla även enligt SFL.

Likställighet med ägare ansågs föreligga angående familjefond, som förvaltades av riddarhuset mot ett arvode av en tiondel av fondens avkastning och med rätt för riddarhusets direktion att fritt disponera eventuellt överskott av denna tiondel. En medlem av den släkt, vars ekonomiska intressen fonden skulle tillgodose, uppbar den 1 juli 1959 avkastning från fonden med 13 249 kr. Han avled i oktober samma år, då rätten till avkastningen övergick på sonen. Denne ansågs av PN och KR likställd med ägare till hela förmögenheten (350 000 kr), av RR till 9/10 (315 000 kr) med hänsyn till riddarhusets fria dispositionsrätt till 1/10 av avkastningen. Det framhölls uttryckligen i utslagen att resp. beräknade förmögenhet understeg ett belopp motsvarande 25 gånger nettoavkastningen under beskattningsåret (RÅ 1968 Fi 516).

Enligt 7 § 2 st. GSFL fick generalklausulen och bestämmelsen avseende familjestiftelse inte föranleda att förmögenhet beräknades till högre än 25 gånger det belopp som avkastningen av förmögenheten utgjorde under det beskattningsår som närmast föregått taxeringsåret. Detta slogs fast i avgörandet RÅ 1970 ref. 2. Någon motsvarande bestämmelse finns inte med i SFL och fråga är om rättsfallet ändå äger tillämpning. Den omständighet att bestämmelserna i SFL om skattskyldighet i princip ska överensstämma med GSFL (prop. 1996/97:117 s. 66 och Ds 1996:42 s. 66) talar för att ingen ändring är avsedd i detta hänseende.

Ett exempel på fall då en person beskattas för förmögenhet enligt skälighetsklausulen utgör RÅ 1960 Fi. 416. Enligt testamente av sin far lyfte Ingrid J under sin livstid utdelningen av vissa aktier, medan äganderätten hade tillagts fyra av hennes syskon. J ansågs likställd med ägare av aktierna. Generellt synes det vara så att person som uppbar avkastningen av förmögenhet skäligen bör betraktas som dess ägare om den slutlige ägaren är syskon eller syskonbarn. Jfr SST:s rättsfallssamling 1956 s. 66 angående RÅ 1956 Fi 470. Om den slutlige ägaren av kapitalet inte är arvsberättigad efter den som uppbar avkastningen, föreligger vanligtvis inte samma anledning att betrakta den sistnämnde som likställd med ägare.

W, som under beskattningsåret hade fyllt 67 år, åtnjöt enligt testamente av sin morbror avkastningen av kapital som, om han avled utan bröstarvingar, skulle tillfalla kusiner. Han beskattades inte för hela kapitalvärdet utan endast för det kapitaliserade värdet av avkastningen. Jfr anvisningarna till 7 § GSFL, som enligt vad som sagts ovan fortfarande ska gälla. När det talas om att förmögenhet och rätt till avkastning i framtiden återförenas hos den som har rätt till avkastningen eller denna närstående person, torde med närstående avses arvsberättigad (RÅ 1965 Fi 585).

Familjestiftelse påförs förmögenhetsskatt endast om den beskattningsbara förmögenheten överstiger 1,5 miljoner kronor (19 § SFL från och med 2003 års taxering).

Övriga stiftelser som inte är undantagna beskattning enligt 7 kap. IL är skattskyldiga för förmögenhet till den del den beskattningsbara förmögenheten överstiger 25 000 kronor. Skattepliktiga tillgångar är endast de som ingår i kapitalförvaltningen.

Rättsfall:

RÅ 1956 Fi 470

RÅ 1968 Fi 516

RÅ 1965 Fi 585

RÅ 1970 ref. 2

## **11.2 Beskattning av stipendium från allmännyttig stiftelse**

Med stipendium menas bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver, eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare eller uppfinnare (jfr prop. 1982/83:157 och prop. 1990/91:54). Till utbildning räknas grundläggande utbildning (grundskola, gymnasium) liksom universitets- och doktorandstudier. Till den senare kategorin hör även forskningsverksamhet.

Stipendiegivare kan vara staten, kommuner, landsting, stiftelser, föreningar eller andra juridiska personer.

### **Marie Curie-stipendium**

Av 8 kap. 5 § IL framgår att stipendium är skattefritt om det antingen är avsett för mottagarens utbildning eller är avsett för annat ändamål och inte utgår periodiskt samt inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utgivarens räkning. Dock räknas Marie Curie-stipendium, som utges direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna, alltid som skattepliktig intäkt av tjänst (11 kap. 46 § IL).

Ett stipendium brukar vara av benefik natur för mottagaren. Detta innebär att stipendiet har karaktär av gåva och att stipendiet inte är förenat med krav på motprestation från givarens sida. Stipendier av angivet slag utgör inte skattepliktig inkomst av tjänst för mottagaren. Ett stipendium är i regel skattefritt om det utbetalas från någon annan än mottagarens arbets- eller uppdragsgivare och inte utgår periodiskt.

En förutsättning för att ett stipendium ska bli skattefritt för mottagaren är att det inte är ersättning för utfört arbete eller uppdrag åt utgivaren. Det kan dock vara fråga om ett stipendium som ges som erkänsla för tidigare forskningsinsatser. Något arbete åt stipendiegivaren får inte ha utförts av mottagaren. I så fall sker beskattning.

Stipendium av engångskaraktär brukar inte beskattas. Ett forskningsstipendium, som tilldelats en forskare från en forskningsstiftelse, är inte inkomst av tjänst för mottagaren om det inte avser ersättningar för arbete åt stiftelsen.

**Utbildningsbidrag  
för doktorander**

Utbildningsbidrag för doktorander räknas som skattepliktig intäkt av tjänst (11 kap. 34 § p. 2 IL). Orsaken är att dessa utges med krav på motprestation.

**Periodiskt  
understöd**

Periodiskt understöd eller därmed jämförlig intäkt är enligt 10 kap. 2 § IL i regel intäkt av tjänst. I 11 kap. 47 § 2 st. IL finns ett undantag från denna regel som innebär att periodiska understöd som skattskyldig uppbär från stiftelse eller ideell förening inte räknas som skattepliktig intäkt om stiftelsen eller föreningen är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3–13 §§ IL och utbetalningen av bidraget sker för att fullfölja ett allmännyttigt ändamål enligt 7 kap. 4 § IL.

Har utgivare av stipendium ett direkt intresse av att en forskningsinsats blir utförd sker dock beskattning. Detsamma gäller då givaren visserligen är en allmännyttig stiftelse men grundaren av stiftelsen är t.ex. ett aktiebolag. Skattefriheten för mottagaren upphör om stiftaren (grundaren) har ett omedelbart intresse av forskningsresultatet.

Sammanfattningsvis ska åtminstone följande två förutsättningar vara uppfyllda för att ett stipendium, som utdelas periodiskt, ska vara skattefritt:

1. Stipendiegivaren ska vara undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3–13 §§ IL.
2. Stipendiet ska utges för att fullfölja det allmännyttiga ändamålet och får ej vara ersättning för utfört arbete som stiftelsen/föreningen eller någon denna närstående kan ha nytta av.

Detta innebär att ett stipendium från en personalstiftelse kan bli skattepliktigt för mottagaren.

I RA 1966:23 blev ett som forskningsstipendium betecknat bidrag beskattat. Stipendiegivare var en ej allmännyttig stiftelse.

Filosofidoktorn S.I. Olofsson, som år 1953 disputerat för doktorsgraden i ämnet historia, hade inkomståret 1959 från Kooperativa Förbundet genom AB Rabén o Sjögren mottagit 700 kr och från AB Bofors 3 000 kr för vetenskapligt examensarbete (licentiatavhandling i ämnet statskunskap). Vid 1960 års inkomsttaxering blev Olofsson beskattad för beloppet som intäkt av tjänst.

Taxeringsintendenten ansåg, att utbetalningarna till Olofsson var ersättning för prestationer, som denne åtagit sig att utföra åt utbetalarna. Dessa hade uppenbarligen funnit det förenligt med sina intressen, att utredning och forskning utfördes inom vissa bestämda, avgränsade ämnesområden anknutna till företagets utvecklingshistoria.

Regeringsrätten beslutade följande: ”Även om ifrågavarande forskningsbidrag från Kooperativa Förbundet och AB Bofors avsett studier av betydelse för Olofssons licentiatavhandling i ämnet statskunskap kan bidragen med hänsyn till de omständigheter, under vilka de utgått, icke hänföras till sådana stipendier för studerande vid undervisningsanstalter, som enligt 19 § kommunalskattelagen utgör icke skattepliktig inkomst, utan måste utgöra ersättning för arbete.”

I RA 1961 Fi 1002 Blev en som stipendium betecknad belöning inte beskattad. Stipendiegivare var en allmännyttig stiftelse.

En docent erhöll ett stipendium (engångsbidrag) på 5 000 kr från Kungl. Vetenskapsakademien som belöning för tidigare utförda forskningsarbeten. Regeringsrätten tog inte upp stipendiet till beskattning med följande motivering: ”Enär vad i målet förekommit giver vid handen att ifrågavarande belopp 5 000 kr utgått till vederbörande från vissa angivna, av Vetenskapsakademien förvaltade stiftelser till fullföljd av dessas huvudsakliga ändamål att främja vetenskaplig forskning.” Regeringsrätten har inte gått närmare in på bidragets karaktär utan tagit fasta på utgivarens status av kvalificerat subjekt och ansett att beloppet jämlikt KL 31 § anv. p 2 ej var skattepliktigt för mottagaren.

I RA 1968 Fi 978 beskattades en författare för ett från Bonniers förlag erhållet barnboksstipendium. Författaren hävdade att stipendiet utgjorde uppmuntran för hans samlade barnboksproduktion och ej avsåg något visst verk. KR: ”Enär förevarande stipendium till sin natur är att anse som belöning för tidigare utförda

arbetsprestationer för ifrågavarande bokförlag, samt stipendiet förty utgör skattepliktig intäkt” ... RR gjorde ej ändring. Stipendiet hade dessutom kostnadsförts i förlagsverksamheten.

I RA 1989 not 196 beskattades inte erhållna bidrag från arbetsmiljöfonden. Två domare, som tagit tjänstledigt för att slutföra arbetet med att utarbeta en lagkommentar, hade tidigare gjort liknande arbete utan att de yrkesmässigt arbetat som författare. När de ansökte om bidrag från fonden fanns redan avtal med ett förlag om utgivning av kommentaren. RR fann att bidraget var att uppfatta som ett inte villkorat stöd som var avsett att i första hand täcka deras privata levnadskostnader under de perioder de var tjänstlediga från sitt ordinarie arbete för att arbeta med lagkommentaren. Bidraget utgjorde inte ersättning för arbete åt fonden och utgick inte periodiskt, varför bidraget inte var skattepliktigt.

I SOU 1990:47, Beskattning av stipendier, föreslogs att i princip alla stipendier skulle utgöra skattepliktig inkomst. Förslaget har inte föranlett någon lagstiftning. I betänkandet redovisas utförligt de regler som gäller för beskattning av stipendier.

En redogörelse om beskattning av stipendier och liknande bidrag finns i SkatteNytt 1992 nr 4 s. 141f. och 1999 nr 7/8 s. 429f.

Rättsfall:

RA 1961 Fi 1002	RA 1977 Aa 189
RA 1966 ref. 23	RA 1978 Aa 71
RA 1968 Fi 978	RA 1980 1:39
RA 1972 Fi 905	RA 1981 1:22
RA 1972 Fi 906	RA 1981 1:31
RA 1973 A 125	RA 1981 Aa 18–23
RA 1974 A 529	RA 1982 1:26
RA 1974 Aa 1755	RA 1982 1:35
RA 1977 Aa 65	RA 1988 ref. 127
RA 1977 Aa 154	RA 1989 not. 196

### 11.3 Särskild löneskatt på pensionskostnader

#### Årlig taxering

Underlaget för den särskilda löneskatten på pensionskostnader, SLP, ska enligt 2 kap. 7 § första st. p. 5 och 3 kap. 1 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, (LSK) redovisas vid den årliga taxeringen. Av 4 kap. 1 och 2 §§ taxeringslagen, TL, framgår att skatten ingår i taxeringsbeslutet. Uppgift för att fastställa skatten lämnas av bland andra stiftelser och ideella föreningar, som har utfäst tjänstepension till anställda och för vilka pensionskostnader har bokförts och utgör beskattningsunderlag enligt nedan. Redovisning av underlaget för SLP görs för ideella föreningar och stiftelser på blankett 3 – särskild självdeklaration/

särskild uppgift.

Preliminär och slutlig skatt kan påföras ideella föreningar och stiftelser oavsett om de är inskränkt eller oinskränkt skattskyldiga.

**Skattskyldig**

En ideell förening eller stiftelse ska enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLP, betala särskild löneskatt på pensionskostnader, om föreningen/stiftelsen i sin egenskap av arbetsgivare har utfäst en tjänstepension.

Har den ideella föreningen eller stiftelsen utfäst en direktpension vilken har säkerställts genom panträtt i en s.k. företagsägd kapitalförsäkring ska särskild löneskatt erläggas när direktpensionen utbetalas, dvs. efter avslutad anställning (RÅ 2001 not. 166). Detta gäller oavsett hur föreningen eller stiftelsen valt att redovisa sina pensionskostnader. Detsamma gäller utfästa direktpensioner som varken har tryggats genom avsättning till pensionsstiftelse eller säkerställts via kapitalförsäkring.

För utländska pensionsförsäkringar gäller särskilda villkor, vilka framgår av 58 kap. 5 § IL.

**Beskattningsunderlag**

Beskattningsunderlaget utgörs av skillnaden mellan summan av a–e och summan f–j nedan:

1. + premieavgift för tjänstepensionsförsäkring
2. + avsättning till pensionsstiftelse
3. + ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag (Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser)
4. + utbetalda direktpensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring
5. + utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse
6. - gottgörelse från pensionsstiftelse
7. - minskning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag (Avsättningar till pensioner eller liknande förpliktelser)
8. - 85 % av avsättningen under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag (Avsättningar till pensioner eller liknande förpliktelser) vid beskattningsåret ingång multiplicerad med den genomsnittliga statslåneräntan

under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret

9. - erhållen ersättning för övertagna pensionsutfästelser

10. - negativt belopp som uppkommit vid föregående års beräkning av beskattningsunderlaget

I premie för tjänstepensionsförsäkring ska inte medräknas sådan gruppsjukförsäkringsavgift som omfattas av 1 § första stycket 4 lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska bokföringsmässiga grunder tillämpas för alla skattskyldiga.

**Jämkning**

I det fall ett beskattningsår är kortare eller längre än 12 månader ska jämkning ske av posten h) i beskattningsschemat ovan. Det samma gäller om pensionsskulden i posten h) ovan helt upplöses under beskattningsåret.

**Skattesats**

Skatten är 24,26 % av kostnaden för pensionsutfästelsen.

**Avdragsrätt**

Särskild löneskatt på pensionskostnader ska betalas oavsett om avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen för kostnaderna eller inte (prop. 1990/91:166 sidorna 45 och 66). Kostnaden för debiterad löneskatt är avdragsgill för föreningen/stiftelsen om den är hänförlig verksamhet som föreningen/stiftelsen är skattskyldig för (16 kap. 17 § IL).

**Begrepp**

De begrepp som används i SLP har samma innebörd som i IL. Bestämmelserna i TL och i Skattebetalningslagen gäller för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Detta innebär att reglerna om taxeringsbeslut, omprövningsbeslut och överklagande samt skattetillägg och förseningsavgift är tillämpliga på ideella föreningar och stiftelser.

**Övrigt**

Ytterligare information om särskild löneskatt på pensionskostnader finns i Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.

## **11.4 Avkastningsskatt**

**Årlig taxering**

Underlag för avkastningsskatt på pensionsmedel (AvP) ska enligt 2 kap. 7 § p. 5 och 3 kap. 1 § LSK redovisas vid den årliga taxeringen. Av 4 kap. 1 och 2 §§ TL framgår att skatten ingår i taxeringsbeslutet. Redovisningen för ideella föreningar och stiftelser görs på blankett 3 Deklaration/Särskild uppgift.

Preliminär och slutlig skatt kan påföras ideella föreningar och stiftelser oavsett om de är inskränkt eller oinskränkt skattskyldiga.

**Skattskyldig**

En ideell förening eller stiftelse kan enligt 2 § första st. p. 5 och 7 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel vara skattskyldig till



avkastningsskatt enligt följande:

- Arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag (Avsättning till pensioner eller liknande förpliktelser).
- Oinskränkt skattskyldiga som innehar:
  1. kapitalförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftsställe i Sverige, eller
  2. försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL.

<b>Skatteunderlag</b>	Skatteunderlaget utgörs av ett kapitalunderlag multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret.
<b>Kapitalunderlag Kontoavsättning</b>	Kapitalunderlaget utgörs av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret avseende sådana pensionsutfästelser för vilkas tryggnad avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen enligt 28 kap. IL.
<b>Kapital- och pensions- försäkringar</b>	Kapitalunderlaget beräknas till försäkringens försäkringstekniska återköpsvärde jämte upplupen andel av i livförsäkringsrörelsens överskott vid beskattningsåret ingång multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret (se ovan). För försäkringar tagna 1996 och tidigare gäller särskilda regler.
<b>Jämkning</b>	I det fall ett beskattningsår är kortare eller längre än 12 månader ska jämkning ske av skattesatsen i motsvarande mån. Sådan jämkning kan också ske om konto Avsatt till pensioner eller Avsättningar till pensioner eller liknande förpliktelser helt upplöses under beskattningsåret.
<b>Skattesatser</b>	Skatten uppgår till 15 % vad avser pensionsavsättningar och pensionsförsäkringar och till 27 % vad avser annan personförsäkring än pensionsförsäkring.
<b>Avdragsrätt</b>	Avkastningsskatt på skatteunderlag som utgörs av avsättningar till konto Avsatt till pensioner eller på konton för Avsättningar till pensioner eller liknande förpliktelser är avdragsgill vid inkomsttaxeringen i den näringsverksamhet som är föremål för beskattning. Denna avdragsrätt är ett undantag från bestämmelserna i 9 kap. 4 § IL om att svenska allmänna skatter inte är avdragsgilla.

<b>Begrepp</b>	De begrepp som används i AvPL har samma innebörd som i IL. Bestämmelserna i TL gäller för avkastningsskatt på pensionsmedel.  Detta innebär att reglerna för taxeringsbeslut, omprövningsbeslut och överklagande samt skattetillägg och förseningsavgift är tillämpliga på ideella föreningar och stiftelser.
<b>Övrigt</b>	Ytterligare information om avkastningsskatt på pensionsmedel återfinns i Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.

### **11.5 Fastighetsskatt**

En stiftelse eller en ideell förening, som äger en skattepliktig fastighet, ska betala statlig fastighetsskatt. Fastighetsskatten grundas vanligen på fastighetens taxeringsvärde.

### **11.6 Deklarationsskyldighet**

Självdeklaration ska lämnas av varje stiftelse för vilken underlag ska fastställas för;

- fastighetsskatt,
- avkastningsskatt på pensionsmedel, eller
- särskild löneskatt på pensionskostnader.

Självdeklaration ska också lämnas av stiftelse som redovisar mervärdesskatt i självdeklarationen, dvs. stiftelse som har en mervärdesskattepliktig omsättning som understiger 1 miljon kronor. En stiftelse kan vara inskränkt skattskyldig för vissa inkomster men ändå skattskyldig till mervärdesskatt för yrkesmässig försäljning av varor eller tjänster.

Stiftelse, som är oinskränkt skattskyldig för inkomst och förmögenhet, ska lämna självdeklaration om intäkterna uppgår till 100 kr eller om skattepliktiga tillgångar överstigit 25 000 kr. Familjestiftelse är alltid deklarationsskyldig.

Allmännyttig stiftelse är deklarationsskyldig om de intäkter, som omfattas av skattskyldighet, uppgår till 100 kr.

### **11.7 Särskild uppgift**

Alla stiftelser, som helt eller delvis undantas från skattskyldighet för inkomst, ska enligt 5 kap. 1 § LSK lämna särskild uppgift för sin allmännyttiga verksamhet. I den särskilda uppgiften ska uppgifter bl.a. lämnas om intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut.

Både självdeklaration och särskild uppgift lämnas på Inkomstdeklaration 3. Deklaration och särskild uppgift lämnas varje år senast den 2 maj. Bestämmelserna i TL om förseningsavgift för självdeklaration gäller även för särskild uppgift.

## 11.8 Kontrolluppgiftsskyldighet

Stiftelse ska lämna kontrolluppgift för anställda, uppdragstagare eller för den som utfört tillfälligt arbete åt stiftelsen. Kontrolluppgiftsskyldighet föreligger inte om värdet av ersättning och förmån till person, som utfört tillfälligt arbete, inte uppgått till sammanlagt 100 kr för hela året. Uppgiftsskyldighet föreligger inte för sådan förmån eller utbetalning som utbetalats från en stiftelse, om det är uppenbart att förmånen inte är skattepliktig för mottagaren.

Förmåner som utges till arbetstagare från personalstiftelse anknuten till visst företag anses som ett utflöde ur tjänsten hos företaget och utgör beskattningsbar inkomst av tjänst hos arbetstagaren. Detta gäller oavsett slag av personalstiftelse och oavsett om förmånen tillhandahålls i Sverige eller utomlands, (SOU 1937:13, RÅ 1978 Aa 143).

Ett undantag härifrån utgör sådana personalvårdsförmåner som anges i 11 kap. 12 § IL. dvs. förfriskningar, enklare former av förtäring i samband med arbetet, möjlighet till enklare motion och annan friskvård;

- om den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller en till arbetsgivaren knuten personalstiftelse eller
- den utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare eller
- den är av kollektiv natur eller
- den i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

Rättsfall:

RÅ 1978 Aa 143

## 11.9 Moms för stiftelser

För stiftelser gäller allmänna momsregler.

Skattskyldig till moms är bland andra den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara eller tjänst. Fastighetsägare kan efter ansökan bli skattskyldig för uthyrning av

hela eller del av fastigheten om den stadigvarande används av hyresgästen i en för denne skattepliktig verksamhet.

Med yrkesmässig verksamhet avses näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Verksamheten ska därför bedrivas yrkesmässigt, självständigt och med vinstsyfte eller avse innehav av näringsfastighet, för att skattskyldighet till moms ska uppkomma.

Beträffande personalstiftelse har frågan uppstått om det aktiebolag, som avsatt medel till stiftelsen, ska medges avdrag i sin momsredovisning för ingående skatt på personalstiftelsens förvärv. Frågeställningen behandlas i Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt och i verkets skrivelse ”Avdragsrätt för ingående skatt på förvärv för anställdas privata bruk – direkt eller genom personalstiftelse” av den 4 maj 2001 (dnr 5576-01/100), vartill hänvisas.

### **11.10 Förvaltningskostnader för kapital**

Se avsnitt 25.

### **11.11 F-skatt**

F-skattsedel ska efter ansökan normalt utfärdas för den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige. Det finns inte något krav på att näringsverksamheten måste vara av viss omfattning eller att personen som bedriver näringsverksamheten är skattskyldig för den. Inkomst för en juridisk person hänförs alltid till inkomstlaget näringsverksamhet, oavsett om skatteplikt föreligger eller ej för verksamheten. Vanligtvis tilldelas ett jämningsbeslut i stället för F-skattsedel för icke-skattepliktig verksamhet, vilket medför att uppdragsgivare vid utbetalning av arbetsersättning inte ska göra skatteavdrag.

### **11.12 Gåvoskatt**

Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt har upphört att gälla vid utgången av år 2004. Någon arvs- eller gåvoskatt tas inte heller ut för tiden 17 december–31 december 2004 (SFS 2005:194). Det som sägs i detta avsnitt gäller därför endast t.o.m. 16 december 2004.

Bestämmelserna om arvs- och gåvobeskattnings finns i lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL.

Enligt 3 § AGL är stiftelser, ideella föreningar och trossamfund befriade från arvs- och gåvoskatt om de har till huvudsakligt syfte att;

- under samverkan med myndighet stärka rikets försvar
- främja barns eller ungdoms vård eller fostran eller utbildning, dock icke där ändamålet är att tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter;
- främja vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, dock icke där ändamålet är att tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter;
- främja vetenskaplig undervisning eller forskning

Enligt 38 § AGL är stiftelser, ideella föreningar och trossamfund befriade från gåvoskatt om de har till huvudsakligt syfte att

- främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella eller andra allmännyttiga ändamål, t.ex. landets näringsliv.

Skattebefrielsen från arvs- och gåvoskatt gäller under förutsättning att det är en svensk juridisk person. Den får inte i de fall medlemmar finns tillgodose deras ekonomiska intressen.

Övriga stiftelser och ideella föreningar är fullt ut skattskyldiga till arvs- och gåvoskatt. Gåvoskatt tas dock endast ut om gåvovärdet överstiger det skattefria beloppet på 10 000 kronor från varje givare.

Gåvotagaren är enligt lag skattskyldig för gåvoskatten och ska lämna gåvodeklaration till Skatteverket. Givaren kan dock betala gåvoskatten, utan att detta leder till någon ytterligare gåvoskatt, om han genom ett speciellt avtal med gåvotagaren har erbjudit sig att betala gåvoskatten.

Vid tillträdande av avkastningsrätten till svävande äganderätter som bildats genom förordnande om fideikommissarisk substitution ska destinatären arvs- eller gåvobeskattas.