

# Förbättra kontrollen av stiftelsers skattemässiga status

*Av hovrättsassessorn Lennart Frii*

## **Inledning**

Sedan gammalt har privatpersoner kunnat donera medel för att mera varaktigt hjälpa särskilt behövande som sjuka och handikappade. Betydande understöd har även lämnats till forskning och utbildning. Donator har ofta föreskrivit att medlen skall förvaltas separat. Härigenom har en stiftelse bildats.

Stiftelseväsendet har ägnats lärda diskussioner, långvarigt utredningsarbete och tidvis även massmedial uppmärksamhet. Totala antalet stiftelser kan uppskattas till 50 000 och beräknas omfatta en sammanlagd förmögenhet om 50 miljarder kr. I denna artikel föreslås bl a att skattemyndigheternas kontroll av stiftelserna förbättras. På kort sikt skulle detta innebära mycket betydande tillskott till statskassan. Skattemyndigheternas skattjakt skulle på lång sikt tvinga alla förvaltare av stiftelser att dela ut alla tillgängliga medel till behövande personer.

## **Stiftelsebegreppet**

Vad som menas med stiftelse har vuxit fram i det praktiska rättslivet och är endast i begränsad utsträckning reglerat i lag. En stiftelse kan bildas av enskilda personer eller juridiska personer. Något krav på att man vid bildandet av en stiftelse måste använda viss form finns inte.

Som ett led i bildandet av en stiftelse krävs att egendomen skiljs från stiftarens förmögenhet och förs över till stiftelsen. Vidare krävs att stiftaren har bestämt det ändamål, vilket stiftelsen skall tjäna. Ändamålet får inte strida mot lag. Ändamålsbestämningen måste vara någorlunda preciserad. Annars anses en stiftelse inte ha kommit till stånd. Dessutom torde krävas att ändamålet skall vara varaktigt (åtminstone i någon mån) och stiftelseegendomen av sådan art och omfattning att det tilltänkta ändamålet kan främjas. Enligt gällande rätt krävs inte att stiftelsen registreras eller på annat sätt vinner offentligt erkännande för att den skall kunna ha tillgångar och åta sig skulder.

Stundom betecknas egendomsbildning av stiftelsekaraktär som fond. Ibland anges som typiskt för begreppet fond att fonden utgörs av kapital i form av pengar eller värdepapper och att det är avkastningen av detta kapital som skall användas för stiftelseändamålet. Inom juridiken går detta under etiketten stiftelse.

### **Länsstyrelsens tillsyn över stiftelse**

I lagen (1929:116) om tillsyn över stiftelser (TL) föreskrivs beträffande allmännyttiga stiftelser anmälningsskyldighet till och övervakning (tillsyn) genom länsstyrelsen. Under sådan tillsyn står ca 10 000 stiftelser.

Undantagna från tillsyn är bl a sådana stiftelser som redan kan sägas stå under nöjaktig tillsyn. Stiftaren kan dessutom i stiftelsebildningen föreskriva att stiftelsen inte skall stå under den i lagen angivna tillsynen.

Vilket syfte har den statliga tillsynen enligt TL? Redan av den uppräkningslista som finns i 2 § TL angående de undantagssituationer där tillsyn inte anses behövlig framgår att regleringen i TL är avsedd att tillgodose både enskilda och allmänna intressen. Målsättningen är sålunda splittrad och detta försvårar en effektiv tillämpning av lagstiftningen. Såsom exempel på den splittrade målsättningen kan nämnas att, som tidigare påpekats, stiftaren har möjlighet att undanta stiftelsen från någon tillsyn enligt TL och att mindre stiftelser inte skall stå under tillsyn, eftersom en tillsyn där skulle vara för kostsam för staten.

I sammanhanget bör framhållas att tillsyn enligt TL inte sträcker sig längre än till stiftelser för allmännyttiga ändamål. Under förarbetena till TL uttalas i denna del följande (se prop. 1929:83 s. 20). "Även om det ur allmän synpunkt inte kan vara likgiltigt, om enskilda stiftelser upprätthållas och vårdas i enlighet med stiftarens vilja, föreligger dock knappast tillräcklig grund för att det allmänna i fråga om dessa stiftelser skulle åta sig de förpliktelser, som är förbundna med den offentliga kontrollen".

Vid sidan av TL finns det för pensions- och personalstiftelser särskilda bestämmelser i lagen (1967:531) om tryggnads- och pensionsutkastelse m m (tryggandelagen). Tillsynsmyndighet är även enligt denna lag länsstyrelsen. Om tillsynsmyndighetens befogenhet och åliggande gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i TL.

### **Skattemyndighets kontroll av stiftelser**

Stiftelser är visserligen principiellt skattskyldiga för såväl inkomst som förmögenhet. Vissa slag av stiftelser är skattskyldiga (till staten) endast för inkomst av rörelse. Eftersom dessa stiftelser i regel endast har inkomst av kapital är de i realiteten därför skattebefriade.

Denna skattemässiga status har bl a stiftelser, som har till ändamål att främja vård och uppfostran av barn, lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning, utöva hjälpverksamhet bland behövande, främja vetenskaplig forskning. För inskränkning av skattskyldighet krävs utöver kvalificerat ändamål enligt ovan att minst 80 procent av inkomsten används för kvalificerade ändamål räknat i ett genomsnitt över 5 år och att inte ett fåtal personer gynnas (se SkU 1976/77:45 s. 29 och RÅ80 1:15).

Skattemyndigheternas kontroll innefattar sålunda inte bara kontroll av att utdelning över huvud har skett utan även att utdelning skett för det allmännyttiga ändamålet. I annat fall är ju stiftelsen obegränsat skattskyldig!

Den kontroll som för närvarande står skattemyndigheterna till buds över stiftelseförmögenheterna består i att obegränsat skattskyldiga stiftelser är deklareringspliktiga enligt 22 § 1. mom taxeringslagen (1956:623) om deras bruttointäkter överstiger 100 kr, medan de begränsat skattskyldiga enligt 33 § samma lag har att årligen avlämna särskild uppgift om verksamheten. Möjlighet att kontrollera att stiftelser avlämnar deklaration eller uppgift torde endast finns beträffande sådana som är kända av skattemyndigheten, d v s de som tidigare har fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Det kan här anmärkas att enligt en av riksskatteverket utförd kartläggning var endast ca 9 500 stiftelser av uppskattningsvis totalt 50 000 stiftelser kända av skattemyndigheterna. Den överväldigande majoriteten av förvaltare av stiftelser tycks sålunda inte känna till att de är skyldiga att rapportera till skattemyndigheterna angående sin förvaltning av stiftelser.

#### **Avskaffa tillsynen enligt TL**

Den statliga tillsynen över stiftelser enligt TL är inte avgiftsbelagd och finansieras sålunda över statsbudgeten. Det allmänna budgetläget motiverar att en restriktiv prövning sker av varje form av statlig verksamhet. En budgetfinansierad tillsyn över stiftelser kan inte motiveras med att donators intressen skall tillgodoses. Som tidigare påpekats har donator f n rätt att själv avgöra om stiftelse skall stå under tillsyn. Under tidigare reformarbete har framförts den tanken att — för att tillgodose donatorernas intressen — alla stiftelser över en viss storlek (t ex 100 000 kr) med tvång skall ställas under statlig tillsyn, och att tillsynsverksamheten skall avgiftsfinansieras. Som skäl för att utöva tillsynen har bl a åberopats att stiftelse har behov utav service (bl a placeringsråd och råd i juridiska frågor). Förutom att jag tycker att det är befängat att på detta område vilja förena tvång och service anser jag det vara ett samhällsekonomiskt slöseri att inte utnyttja den professionella kompetens som finns (utanför den statliga sfären). Jag finner övervägande skäl tala för att den statliga kontrollen av stiftelser bör begränsas till skattemyndigheternas granskning av stiftelsers skattemässiga status såvida inte särskilda skäl i enskilda fall (t ex i fråga om av staten bildad stiftelse) kan motivera en annan lösning. Genom den förordade lösningen åstadkommes en avreglering som kan bidra till att begränsa statsutgifterna och därmed stärka statsbudgeten.

#### **Förbättra kontrollen av stiftelsers skattemässiga status**

Som tidigare beskrivits svävar den överväldigande majoriteten av förvaltare av stiftelser i okunnighet om den rapporteringsplikt som de har till skattemyndigheterna. Särskilda åtgärder bör därför vidtas för att öka kunskapen om

gällande bestämmelser i taxeringslagen. Detta kan t ex ske genom att riksskatteverket ger ut en enkel informationsbroschyr.

På en del skatteförvaltningar tycks det inte finnas något större intresse för att närmare undersöka om stiftelserna (och fonderna) verkligen har betalat ut 80 procent av den årliga avkastningen och därför skall slippa att betala skatt. Skattemyndigheternas skattjakt skulle dock på lång sikt tvinga alla förvaltare av stiftelser (och fonder) att dela ut alla tillgängliga medel. På kort sikt skulle en landsomfattande taxeringsrevision medföra betydande tillskott till statskassan. Som belysande exempel kan nämnas att skatteförvaltningen i Malmöhus län under våren 1985 undersökte ett hundratal stiftelser och fonder (många av dessa kommunalt förvaltade och stående under tillsyn enligt TL) och fann enligt en offentliggjord rapport att en samlad utdelningssumma om minst 20 miljoner kr borde bli föremål för beskattning. Vid aktionen kunde ning delat ut medel under den senaste femårsperioden.

I min 600-sidiga bok **ALLA DESSA FONDER OCH STIFTELSE**R presenterar jag resultatet av flera års forskarmödor. Boken skall ses som ett försök att göra fonder och stiftelser mera tillgängliga för den breda allmänheten. Ingenting hindrar att skattemyndigheterna använder boken som en upplysningskälla.

Jag hoppas att skattemyndigheterna griper chansen att skapa god PR kring sin verksamhet genom att ge sig ut på skattjakt. Som jag tidigare påpekat kommer denna jakt på skatt att på lång sikt medföra att förvaltare av stiftelser (och fonder) tvingas att dela ut alla tillgängliga medel till behövande personer. Skattemyndigheterna kommer härigenom att göra en direkt humanitär insats.

# RÄTTSFALLSÖVERSIKT I SKATTERÄTT

Nu finns en heltäckande och aktuell rättsfallsöversikt i skatterätt, författad av professor **Nils Mattsson**.

## RÄTTSFALLSÖVERSIKTEN

- innehåller alla rättsfall av intresse avseende inkomstbeskattning och socialavgifter refererade av regeringsrätten eller som förhandsbesked av riksskatteverket
- innehåller redovisning av rättsfrågan och kommentar till utgången
- ger synpunkter på hur liknande frågor praktiskt bör lösas
- utkommer två gånger om året

"Nils Mattssons rättsfallsöversikter är ett väsentligt bidrag till den svenska skatterättsliga litteraturen"

Professor Gustaf Lindencrona i Skattenytt.



Nils Mattsson är professor i skatterätt vid Uppsala Universitet. Han har omfattande praktisk erfarenhet och har skrivit flera böcker som ständigt trycks i nya upplagor, bl a om internationell beskattning, beskattning av handelsbolag, mervärdeskatt och socialavgifter.

## HANDELSBOLAGET TRIBUTUM

Bergagatan 4, 752 38 Uppsala. Tfn 018-12 61 67.

Jag beställer

- Rättsfallsöversikt för 1984 à kr 225 inkl moms  
 Rättsfallsöversikt för 1985 à kr 275 inkl moms

Namn/Företag \_\_\_\_\_

Adress \_\_\_\_\_

Postadress \_\_\_\_\_ Tfn \_\_\_\_\_

*Översikten sänds per postförskott.*