Några skatterättsliga frågor kring stiftelser

Av byrådirektören Erik Stahre

Som bekant föreligger en departementspromemoria med förslag till lag om stiftelser (Ds Ju 1987:14). Det gäller en civilrättslig reglering av stiftelseväsendet, som bl a avser att stärka och effektivisera samhällets kontroll över stiftelser. Via en särskild utredning avses en skatterättslig reglering av stiftelser om möjligt träda i kraft samtidigt som den civilrättsliga lagen.

Det kan i anslutning härtill vara av intresse att något beskriva den fiskala granskningen av stiftelser på senare tid och härvid vunna erfarenheter i några specifika frågor.

Länsskattemyndigheten i Malmöhus län har sedan 1985 bedrivit en omfattande skattegranskning av stiftelser, som tidigare inte varit skatteregistrerade. Med stöd av erfarenheterna från denna granskning är för närvarande nästan samtliga länsskattemyndigheter i landet engagerade i likartad granskning. Taxeringsfrågan för ett stort antal kommunförvaltade och landstingsförvaltade stiftelser har härvid särskilt kommit att aktualiseras.

Det har under hand hävdats, att taxeringsfrågan saknat betydelse vad gäller kommun- och landstingsförvaltade stiftelser. Detta eftersom gällande rättspraxis skulle utvisa att mellan 80 och 90 procent av dessa är skattebefriade, oavsett utdelning skett eller ej. Taxeringen skulle i dessa fall vara att hänföra till reglerna för kommunernas och landstingens beskattning.

Om detta påstående skulle förbli oemotsagt, föreligger risk för att berörda kommuner och landsting även i fortsättningen kommer att betrakta huvuddelen av de av dem förvaltade fondmedlen som sina egna tillgångar, vars avkastning är skattefri vare sig något arbete läggs ner på att göra syftesbefrämjande utbetalningar eller ej.

Främst måste problemet med fondernas rätta benämningar klarläggas.

Att hänföra alla till kommuner och landsting anförtrodda medel till begreppet kommunala donationsfonder innebär ett alltför begränsat betraktelsesätt. Av de rättsfall, som gällt denna typ av fonder, framgår, att dessa som regel varit nära anknutna till kommunal eller landstingskommunal verksamhet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:29:00

Begränsad skattskyldighet/skattebefrielse enligt för kommunen gällande regler har i praxis ansetts tillkomma fonder som
— haft ändamål som åligger kommunen enligt lag eller som ligger inom ramen för vad kommunen obligatoriskt har att främja såsom gatuunderhåll, undervisning, skolbyggnation och uppförande av vårdhem.
— haft ändamål som innebär vidsträckt dispositionsrätt för kommunen, d v s ändamål som ej preciserats utan är uttryckta i allmänna ordalydelser såsom — till kommunens bästa — att användas i kommunens verksamhet — för samhällsnyttiga ändamål.
— haft till ändamål att tillgodose en icke obligatorisk kommunal funktion om denna redan bedrives, såsom bokinköp till ett existerande bibliotek.

Skattebegränsning/skattefrihet enligt ovannämnda praxis har däremot ej tillerkänts fonder i de fall, där kommunen på grund av inskränkning i ändamålsbestämmelserna varit förhindrad att använda avkastningen till obligatoriskt kommunalt ändamål, såsom då avkastningen ej fått användas för sådant ändamål som skall finansieras genom skattemedel.

Ej heller har fonder för tillgodoseende av en icke obligatorisk kommunal funktion, där behovet ej manifesterats och där kommunen ej tagit initiativet till verksamheten, skattebefriats.

Det övervägande flertalet av alla de fonder, som står under kommunernas förvaltning är ej hänförliga till ovannämnda typer av kommunal verksamhet. Ett mycket stort antal har sådana kvalificerade ändamål som återfinnes i lagen om statlig inkomstskatt 7 § 6 mom, såsom främjande av vård och uppfostran av barn, hjälpverksamhet bland behövande, understöd för undervisning eller utbildning och främjande av forskning.

Med undantag för de fall, där syftet är så opreciserat eller så allmänt formulerat, att det helt sammanfaller med kommunens obligatoriska åtaganden är ifrågavarande fonder ej att hänföra till kommunala donationsfonder utan i den mån de är självständiga till av kommunen förvaltade stiftelser. Villkoren för självständighet gentemot förvaltaren är uppfyllt om i testamentet (urkunden) har upptagits preciserade direktiv om vem som skall vara förvaltare, att fondbildning skall ske, vad syftet skall vara och hur avkastningen skall disponeras — kapitalet får som regel ej utdelas.

Enligt en nyligen avkunnad kammarrättsdom har någon stiftelse eller annat rättssubjekt ej ansetts uppkommit i ett fall, där testamentet ej innehållit några bestämmelser om förvaltningen. Kommunen skulle därför äga disponera kapitalbeloppet för det angivna ändamålet.

Större delen av de fonder, vars beskattningsfråga aktualiserats i taxeringsenhetens aktion är att hänföra till kategorien självständiga av kommunen förvaltade stiftelser. Länsrätten i Malmöhus län har skattebefriat även dessa stiftelser, trots att utdelningskravet ej uppfyllts, på grund av att de skulle ha haft syften som i de flesta fallen varit inskränkta men dock med nuvarande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:29:00

socialtjänstlag (eller andra för kommunen tillämpliga lagar) jämställda ändamål och därför varit att anse som kommunala donationsfonder.

Att man således betraktat dessa stiftelsemedel som kommunal egendom, vilka kommunen helt ägt att förfoga över, innebär, att stiftarens i rättshandling återgivna uttryckliga viljeförklaring helt åsidosatts i alla de fall, där det ej är helt uppenbart, att avsikten från början varit att tillföra kommunen penningmedel för något kommunen åliggande ändamål.

Av Kommunaktuellt nr 7/27 februari 1986 framgår, att själva grundtanken med en donation är att medlen icke får användas till ändamål, som en kommun är skyldig att bekosta med skattemedel.

Av sidorna 7—8 i Cirkulärskrivelse 1978-03-20, utgiven av Svenska Kommunförbundet, som återger reglerna för förenklad donationsförvaltning, utarbetade i samråd med Kammarkollegiet, framgår, att fondens ändamål kommer i strid med donatorns avsikter om kommunen i lag skulle åläggas motsvarande uppgifter som en fond bildats för. I sådana lägen skall permutation göras, varvid ett obligatoriskt stadgande göres, nämligen att fondens avkastning ej får användas för utgifter som kommunen skall täcka med utdebiterade medel.

Beträffande rättsfallet RÅ 1963:28, som brukar åberopas som bevis för att fonder med kvalificerat ideella syften erhållit skattebefrielse jämlikt grunderna för kommunens skattefrihet får jag framhålla, att syftet är så allmänt formulerat (samhällsnyttiga ändamål), att kommunen måste anses ha full dispositionsrätt över medlen. Detta framgår också av fondens anförande i anledning av taxeringsnämndens ifrågasättande om beskattning. Några regeringsrättsavgöranden beträffande fonder med syften som gör att kommunen ej får förfoga över fonden så fritt som förutsätts för att den i beskattningshänseende skall anses som kommunal donationsfond föreligger ej.

För att erhålla klarhet i rättsfrågan har länsskattemyndighetens besvärsenhet överklagat ett flertal av de aktuella länsrättsdomarna.

Kammarrättens domar, som utfärdats i slutet av 1986 och i början av år 1987 har förutom det förhållande, att utdelning ej skett i tillräcklig utsträckning, huvudsakligen grundats på följande omständigheter, vilka förklarats förhindra kommunens fria förfoganderätt.

1) Permutation har genomförts, varför avkastningen ej får användas för ändamål, som skall tillgodoses genom utdebiterade medel.
2) Testatorn har i testamentet uttryckligen föreskrivit, att allmänna medel ej får tagas i anspråk för det av honom angivna syftet eller att avkastningen ej får användas för kommunens obligatoriska ändamål.
3) Utdelning av stipendier har ej ansetts vare sådan verksamhet som åligger kommunen.
4) Om testator föreskrivit att utdelningen endast skall ske med vissa års

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:29:00

mellanrum eller att första utdelningen får verkställas efter ett antal år anses kommunen, om dessa överstiger fem år, ej kunna förfoga så fritt över medlen, att fonden i beskattningshänseende skall kunna anses som kommunal fond.

5) Då särskild förvaltning föreligger har stiftelsens taxering ej hänförts till reglerna om kommunens beskattning.

6) Pauvres-honteux-bostadsstiftelsekapital som ej tagits i anspråk för införskaffande av bostäder har ej ansetts vara hänförligt till kommun, då syftet ej sammanfaller med kommunens skyldigheter. Ändamålet har ej heller hänförts till hjälpverksamhet bland behövande, varför stiftelsen blivit obegränsat skattskyldig.

Vad som saknas i dessa domar är vilken betydelse som tillmätts en inskränkning av själva det ideella ändamålet.

Av kammarrättens i Göteborg dom med målnummer 2764-2768-1986 framgår, att en precisering av mottagarkretsen, på så sätt att vederbörande förutom att vara behövande skall ha vissa klart angivna egenskaper, ansetts medföra, att *kommunen inte får förfoga över fonden så fritt som förutsätts* för att fonden i beskattningshänseende skall anses som kommunal fond.

Fonden har ej permuterats, ej heller har i testamentet angivits några andra inskränkningar vad gäller kommunens förfoganderätt. Målutgången har en synnerligen viktig principiell betydelse, då urkunderna för majoriteten av de ännu ej permuterade stiftelserna av ofta mycket gammalt datum som regel innehåller klara inskränkningar av medelanvändningen med avseende på mottagarens egenskaper. Mottagarna måste i de flesta fallen inte bara bo i en viss kommun eller församling och vara allmänt behövande (exempelvis fattiga) utan även ha mera preciserade egenskaper och handikapp som gör att endast ett begränsat antal individer kan komma i fråga. Dessa avskiljs på så sätt från den behövande allmänhet, som kommunen genom sociala insatser har till uppgift att stödja.

Kammarrätten i Göteborg har även i liknande domar med målnummer 8626-8630-1985 samt 8621-8625-1985 gått emot kommunens uppfattning i de mål, där besvär anförts över länsrättens beslut.

Således finns nu fog att förklara, att självständiga fonder skall beskattas utan hänsynstagande till de förvaltande kommunernas skattskyldighet såvida det inte av urkunden klart framgår, att ändamålet utan några som helst inskränkningar (utöver regionala angivelser) sammanfaller med kommunens åligganden.

Det bör framhållas, att domarna ej ger uttryck för någon ny rättspraxis utan endast innebär en tillämpning av de skatteregler, som upptagits i gällande skattelagstiftning och vilka preciserats i förarbetena till denna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:29:00

Det övervägande flertalet av de kommunförvaltade fonderna är således begränsat skattskyldiga i enlighet med lagen om statlig inkomstskatt 7 § 6 mom och skall beskattas för kapitalinkomster och förmögenhet om ej utdelning av avkastningen på mellan 70—80% sker årligen eller genomsnittligen skett under en viss tidsperiod (5 år är i de flesta fallen tillräckliga för bedömningen).

I de län, där skattemyndigheterna ännu ej på ett organiserat sätt angripit problemet med de kommunförvaltade fondernas beskattning har endast i undantagsfall några av dessa fonder skatteregistrerats.

Enligt taxeringslagen och med tillämpning av gällande skattelagstiftning, som bekräftats av ovannämnda kammarrättsdomar, åligger det kommunerna att till skattemyndigheterna lämna alla de upplysningar om dessa fonder som är nödvändiga för skatteregistrering och bedömning av beskattningsfrågan även om anhållan härom ej erhållits.

Skatteförvaltningen utgår från att man från kommunernas sida beaktar det faktiska rättsläget och medverkar till att en komplett skatteregistrering kan komma till stånd.

DEN HÄR TIDNINGEN
ÄR TS-KONTROLLERAD
Annonsera i
TS-kontrollerade tidningar så du vet
vad du får för pengarna.



Tidningsstatistik AB Tel. 08-820230

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:29:00

”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs — för fortsatt ledamotskap i förbundet — en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med △.



SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023/181 30.

50 ÅR

Goda Råd gratis!

☐ **Ja tack, skicka mig broschyren Goda Råd och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.**

Namn .....

Företag .....

Adress .....

.....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND SRF

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:29:00