

Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2012

ISBN 978-91-86525-43-9
SKV 327 utgåva 11

Elanders Sverige 2012

Förord

Handledningen behandlar skattefrågor för dels de subjekt som omfattas av inkomstskattelagens 7 kapitel, främst stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund, dels samfälligheter. Denna utgåva ersätter den tidigare från 2010 och har uppdaterats och kompletterats med hänsyn till lagändringar och rättspraxis m.m. till och med mars 2012.

Det saknas rättspraxis inom vissa områden. Detta gäller även för stiftelser och ideella föreningar. Skatteverkets ambition har varit att så långt möjligt ta ställning även i oklara rättsfrågor. Av handledningen framgår i vilka avseenden framförda uppfattningar grundar sig på praxis eller på Skatteverkets egna överväganden.

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket i samband med taxering och vid utbildning. Lagtexten har därför återgetts i handledningen endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningssvårigheter.

Arbete pågår med att ytterligare förbättra den digitala handledningen som återfinns på www.skatteverket.se.

Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skatte­lagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns på www.skatteverket.se. Där publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna april 2012

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	3
Förkortningslista	15
1	Helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt	17
2	Stiftelser – civilrätt	19
2.1	Inledning	19
2.2	Historik	19
2.3	Stiftelselagen	21
2.3.1	Stiftaren	21
2.3.2	Stiftelseförordnande och förmögenhetsdisposition	22
2.3.3	Ändamål och verksamhet	23
2.3.4	Rättskapacitet	25
2.3.5	Registrering	26
2.3.6	Tilldelning av organisationsnummer	26
2.3.7	Stiftelsens namn	27
2.3.8	Förvaltning	27
2.3.9	Styrelsen/förvaltaren	28
2.3.10	Låneförbud	29
2.3.11	Bokföring – bokföringsskyldighet	29
2.3.12	Revision	29
2.3.13	Skadestånd	30
2.3.14	Ändring/upphörande	30
2.3.15	Likvidation	32
2.3.16	Tillsyn	32
2.3.17	Ikraftträdandebestämmelser – Stiftelselagen	33
2.4	Tryggandelagen	34
2.4.1	Stiftaren, stiftelseförordnande m.m.	34
2.4.2	Rättskapacitet, registrering m.m.	35
2.4.3	Ändamål, verksamhet m.m.	35
2.4.3.1	Pensionsstiftelser	35
2.4.3.2	Personalstiftelser	38

6 Innehåll

2.4.4	Låneförbud m.m.	41
2.4.5	Styrelsen	41
2.4.6	Ändring av stadgar	43
2.4.7	Om arbetsgivarens verksamhet övergår till annan	43
2.4.8	Likvidation.....	43
2.4.9	Bokföringsskyldighet	44
2.4.10	Revision	44
2.4.11	Skadestånd.....	44
2.4.12	Tillsyn	45
2.4.13	Ikraftträdandebestämmelser – TrL.....	45
2.5	Olika stiftelsetyper	46
2.5.1	De vanligaste stiftelsetyperna	46
2.5.2	Avkastnings- och verksamhetsstiftelser.....	49
2.5.3	Näringsdrivande stiftelser	49
2.5.4	Insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser	50
2.5.4.1	Insamlingsstiftelser.....	50
2.5.4.2	Kollektivavtalsstiftelser.....	52
2.5.5	Företagsanknutna stiftelser.....	52
2.5.5.1	Pensionsstiftelser	52
2.5.5.2	Personalstiftelser.....	54
2.5.5.3	Vinstandelsstiftelser	55
2.5.6	Familjestiftelser	56
3	Stiftelser – skatteregler	57
3.1	Inledning – historik	57
3.2	Allmänt om skattskyldighet	60
3.3	Kapitalförvaltningskostnader	62
3.4	Näringsverksamhet	64
4	Inskränkt skattskyldiga stiftelser.....	67
4.1	Inledning.....	67
4.2	Skattskyldighetens omfattning	67
4.3	Ändamålskravet	69
4.4	Verksamhetskravet	82
4.5	Fullföljdskravet.....	84
4.6	Förvaltarsmitta	93
4.6.1	Allmänt om förvaltarsmitta	93
4.6.2	Kommunala donationsfonder	96
4.6.3	Statligt förvaltade donationsfonder	100
4.6.4	Privaträttsligt förvaltade stiftelser	100

4.7	Insamlingsstiftelser	101
4.8	Fastighetsinkomster	102
4.8.1	Inledning	102
4.8.2	Fastighetstaxeringens betydelse för skattskyldigheten för fastighetsinkomst	102
4.8.3	Inkomst av specialbyggnad	103
4.8.4	Inkomst av skattefri lantbruksfastighet	105
4.8.5	Inkomst av fastigheter, som ägs och används av allmännyttig stiftelse	105
4.8.6	Sammanfattning	106
4.9	Beskattning av stipendium m.m.	106
5	Oinskränkt skattskyldiga stiftelser	111
5.1	Inledning	111
5.2	Familjestiftelser	112
5.3	Företagsanknutna stiftelser	114
5.3.1	Pensionsstiftelser	114
5.3.2	Personalstiftelser och vissa personalföreningar	114
5.3.3	Vinstandelsstiftelser	118
6	Ideella föreningar – civilrätt	121
6.1	Inledning	121
6.2	Bildande	121
6.3	Stadgar	122
6.4	Föreningsmötet	123
6.5	Styrelsen	124
6.6	Revisorer	124
6.7	Ansvar	125
6.8	Upplösning	125
6.9	Registrering – tilldelning av organisationsnummer	126
6.10	Enkla bolag	127
7	Ideella föreningar – skatteregler	129
7.1	Inledning	129
7.2	Allmänt om skattskyldighet för ideella föreningar	130
7.3	Översyn	131

8	Inskränkt skattskyldiga ideella föreningar.....	133
8.1	Skattskyldighetens omfattning	133
8.2	Ändamålskravet	134
8.2.1	Ekonomiska förmåner i ideella föreningar	136
8.3	Verksamhetskravet	138
8.4	Fullföljdskravet.....	139
8.4.1	Dispens från kravet på fullföljd.....	142
8.5	Öppenhetskravet	142
8.6	Kapitalinkomster.....	144
8.7	Näringsverksamhet	144
8.7.1	Skattefria näringsinkomster	144
8.7.1.1	Näringsinkomster som är ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamålet eller som har naturlig anknytning till detta	145
8.7.1.2	Näringsinkomster som av hävd finansierat ideellt arbete	148
8.7.1.3	Huvudsaklighetsbedömning.....	151
8.7.2	Näringsinkomster som beskattas.....	154
8.8	Fastighetsinkomster	158
8.8.1	Inledning	158
8.8.2	Fastighet som används i den allmännyttiga verksamheten	159
8.8.3	Fastighet. Naturlig anknytning/hävd.....	161
8.8.4	Fastighetstaxeringens betydelse för skattskyldigheten för fastighetsinkomst	161
8.8.5	Inkomst av specialbyggnad.....	162
8.8.6	Inkomst av skattefri lantbruksfastighet.....	164
9	Oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar.....	165
9.1	Övriga ideella föreningar	165
9.2	Förskoleverksamhet.....	167
9.3	Kommunförbund.....	168
10	Registrerade trossamfund – civilrätt	169
10.1	Inledning – historik	169
10.2	Lag om trossamfund	172
11	Registrerade trossamfund – skatteregler.....	175
11.1	Bakgrund – historik	175
11.2	Allmänt om skattskyldigheten	175
11.3	Särskilda företeelser.....	177

11.4	Särskilda subjekt	183
11.4.1	Kyrkor 7 kap. 15 § IL	183
11.4.2	Prästlönetillgångar	183
11.4.3	Stiftelser förvaltade av kyrkan	184
12	Vissa andra juridiska personer	185
12.1	Katalogsubjekten 7 kap. 15–17 och 19–20 §§ IL	185
12.2	Juridiska personer enligt 7 kap. 15 § IL	186
12.2.1	Skattskyldighetens omfattning	186
12.2.2	Kyrkor	186
12.2.3	Sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar	186
12.2.4	Hushållningssällskap	188
12.3	Juridiska personer enligt 7 kap. 16 § IL	189
12.3.1	Skattskyldighetens omfattning	189
12.3.2	Akademier	190
12.3.3	Allmänna undervisningsverk	190
12.3.4	Sammanslutningar av studerande	193
12.3.5	Regionala utvecklingsbolag	193
12.3.6	Arbetslöshetskassor	194
12.3.7	Personalstiftelser enligt tryggandelagen	195
12.3.8	Kollektivavtalsstiftelser	196
12.3.9	Bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslönersättning	197
12.4	Juridiska personer enligt 7 kap. 17 § IL	198
12.4.1	Skattskyldighetens omfattning	198
12.4.2	Subjekten – principer	199
12.4.2.1	AB Svenska Spel och dess helägda dotterbolag som bara bedriver spelverksamhet samt AB Trav och Galopp	199
12.4.2.2	Alva och Gunnar Myrdals stiftelse	199
12.4.2.3	Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m.	199
12.4.2.4	Bokbranschens Finansieringsinstitut AB	199
12.4.2.5	Dag Hammarskjölds minnesfond	200
12.4.2.6	Fonden för industriellt samarbete med u-länder (SWEDFUND)	200
12.4.2.7	Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete	200
12.4.2.8	Handelsprocedurrådet (SWEPRO)	200
12.4.2.9	Industri- och nyföretagarfonden	201
12.4.2.10	Jernkontoret	201
12.4.2.11	Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö	202
12.4.2.12	Nobelstiftelsen	202
12.4.2.13	Norrlandsfonden	203

10 Innehåll

12.4.2.14	Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet.....	203
12.4.2.15	Right Livelihood Award Stiftelsen	204
12.4.2.16	SSR – Sveriges Standardiseringsråd.....	204
12.4.2.17	Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond	204
12.4.2.18	Stiftelsen Industricentra.....	205
12.4.2.19	Stiftelsen Industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, IUC	205
12.4.2.20	Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling.....	205
12.4.2.21	Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO.....	205
12.4.2.22	Stiftelsen Samverkan universitet/högskola och näringsliv i Stockholm samt de sex motsvarande stiftelserna med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg och Lund.....	206
12.4.2.23	Stiftelsen Svenska Filminstitutet.....	206
12.4.2.24	Stiftelsen Sveriges Nationaldag	206
12.4.2.25	Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet	206
12.4.2.26	Stiftelsen UV-huset	206
12.4.2.27	Stiftelsen ÖV-huset	207
12.4.2.28	Svenska bibelsällskapets bibelfond.....	207
12.4.2.29	Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet	208
12.4.2.30	Svenska skeppshypotekskassan	208
12.4.2.31	Svenska UNICEF-kommittén	208
12.4.2.32	Sveriges Exportråd	209
12.4.2.33	TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne .	209
12.5	Understödsföreningar enligt 7 kap. 19 § IL	209
12.6	Producentorganisationer enligt 7 kap. 20 § IL	210
12.7	Äldre ekonomiska föreningar	211
12.8	Juridiska personer vilkas skattskyldighet inte regleras av IL.....	212
13	Koncernbidrag och näringsbetingade andelar, m.m.....	213
13.1	Koncernbidrag.....	213
13.2	Näringsbetingade andelar	214
13.3	Aktiefällan	215
13.4	Fastighetsfällan	216
14	Uttagsbeskattning, beskattningsinträde m.m.....	217
14.1	Uttagsbeskattning.....	217
14.2	Beskattningsinträde	219
14.3	Anskaffningsutgift vid gåva eller testamente.....	219

15	Samfälligheter inklusive VVO/FVO	221
15.1	Definitioner	222
15.2	Vad är en samfällighet och hur förvaltas den?	223
15.2.1	Vad är en samfällighet?	223
15.2.2	Förvaltning av samfälligheter	225
15.2.2.1	Lagar som reglerar förvaltningen	225
15.3	Fastighetstaxering	227
15.4	Inkomstbeskattning	228
15.4.1	Inledning – Historik	228
15.4.2	Allmänt om skattskyldigheten	229
15.4.2.1	Ekonomiska föreningar	230
15.4.3	Delägarbeskattade samfälligheter	231
15.4.3.1	Privatbostadsfastighet	231
15.4.3.2	Näringsfastighet	233
15.4.3.3	Privatbostadsföretag	235
15.4.4	Föreningsbeskattade samfälligheter	236
15.4.4.1	Privatbostadsfastighet	240
15.4.4.2	Näringsfastighet	240
15.4.4.3	Privatbostadsföretag	241
16	Övriga skatter	243
16.1	Fastighetsskatt	243
16.2	Förmögenhetsskatt	243
16.3	Särskild löneskatt på pensionskostnader	244
16.4	Avkastningsskatt på pensionsmedel	245
16.4.1	Inledning	245
16.4.2	Skattskyldiga	245
16.4.3	Skatteberäkning	246
16.4.4	Skatteunderlaget	247
16.4.5	Skattesatsen	247
16.5	Mervärdesskatt	247
16.6	Socialavgifter m.m.	248
16.7	Skatteregistrering och F-skatt	250
16.8	Reklamskatt	251
16.9	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. – A-SINK.	252

17	Redovisning.....	255
17.1	Bokföringsskyldighet	256
17.1.1	Understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar, gemensamhetsskogar m.fl.	256
17.1.2	Stiftelser	256
17.1.2.1	Bokföringsskyldighet	257
17.1.2.2	Anmälan till länsstyrelse vid bokföringsskyldighetens inträde eller upphörande	258
17.1.3	Bokföringsskyldighet för ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar m.fl.	258
17.2	Öppningsbalansräkning	262
17.2.1	Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av ett sådant samfund	262
17.3	Bokföringsskyldighetens innebörd	264
17.4	Räkenskapsår.....	265
17.5	Gemensam bokföring.....	266
17.5.1	Stiftelser	266
17.5.2	Svenska kyrkan.....	266
17.6	Hur räkenskaperna ska avslutas	267
17.6.1	Särregler för här aktuella juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt huvudregeln.....	268
17.6.1.1	Offentliggörande	268
17.6.2	Särregler för stiftelser	268
17.6.2.1	Redovisning i avkastningsstiftelser.....	269
17.6.2.2	Offentliggörande av årsredovisning.....	271
17.6.3	Särregler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund	271
17.6.3.1	Offentliggörande av årsredovisning.....	274
17.6.3.2	Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut	274
17.6.4	Särregler för samfällighetsföreningar	275
17.7	Ej bokföringsskyldiga	275
17.7.1	Räkenskapsår	277
17.8	Revision.....	277
17.9	Redovisningsnormer	278
18	Deklarations- och uppgiftsskyldighet	281
18.1	Inledning.....	281
18.2	Inkomstdeklaration.....	282
18.3	Särskild självdeklaration.....	282

18.4	Särskild uppgift	283
18.5	Skattedeklaration	284
18.6	Förseningsavgift och skattetillägg	284
18.6.1	Förseningsavgift enligt taxeringslagen	285
18.6.2	Skattetillägg enligt taxeringslagen	285
18.6.3	Befrielse från särskild avgift	286
18.7	Kontrolluppgiftsskyldighet	287
19	Översyn av skatteregler	289
19.1	Översyn av 7 kap. IL.....	289
19.1.1	Förutsättningarna för skattegynnande och lika regler för de ideella organisationerna	289
19.1.2	Ändamålen.....	290
19.1.3	Fullföljdskravet och verksamhetskravet	291
19.1.4	Katalogen.....	291
19.1.5	Fastighetsinkomster.....	292
19.1.6	Finansieringsfrågan	292
19.1.7	Övriga förslag.....	293
19.2	Översyn av ML	293
19.2.1	Ideella sektorn.....	293
19.2.2	Småföretag.....	294
19.2.3	Lokaluthyrning	294
20	Skattereduktion för gåva	295
20.1	Inledning.....	295
20.2	Rätt till skattereduktion för gåvogivare	297
20.2.1	Vem kan få skattereduktion	297
20.2.2	Till vem kan gåvan ges.....	297
20.2.3	Underlag för skattereduktion.....	298
20.3	Godkänd gåvomottagare	299
20.3.1	Vilka associationsformer.....	300
20.3.2	Inskränkt skattskyldighet.....	300
20.3.2.1	Beslut om slutlig skatt året innan ansökan.....	300
20.3.2.2	Prognos för de kommande åren	301
20.3.2.3	Hela verksamheten	301
20.3.2.4	Skattebefriad enligt annat lagrum	302
20.3.2.5	Utländska subjekt	302
20.3.3	Krav i gåvomottagandet	303
20.3.3.1	Ändamål.....	303
20.3.3.2	Användningen av gåvorna.....	303
20.3.4	Krav på bokföringen eller räkenskaperna och på revisor.....	304

20.3.4.1	Bokföring eller räkenskaper	304
20.3.4.2	Revisorskrav	305
20.4	Ansökningsförfarande och godkännande.....	305
20.4.1.1	Ansökan	305
20.4.2	Tid för godkännandet	306
20.4.3	Förlängning.....	306
20.4.4	Avgifter.....	306
20.4.5	Återkallelse.....	307
20.4.6	Föreläggande	307
20.4.7	Kontrollavgift	308
20.4.8	Omprövning och överklagande.....	309
20.5	Sekretess	310
20.6	Kontrolluppgiftsskyldighet	310
Lagtext	311
Litteraturförteckning	319
Rättsfallsregister	321
Register - skrivelser m.m.	335
Sakregister	337

Förkortningslista

Myndighetsförkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (t.o.m. 2010 Regeringsrätten)
KR	Kammarrätt
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
RR	Regeringsrätten (fr.o.m. 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
RSV	Riksskatteverket
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden

Författningsförkortningar

AvP	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
GML	Lag om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva (2011:1269)
GMF	Förordning om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva (2011:1295)
HBL	Lag (1989:1102) om handelsbolag och enkla bolag
IFL	Lag (1994:1221) om införande av stiftelselagen (1994:1220)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)

16 *Förkortningslista*

ILP	Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LTF	Lag (1998:1593) om trossamfund
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
OSL	Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)
RF	Regeringsformen
SFB	Socialförsäkringsbalken (2010:110)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
SLF	Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP	Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader
TrL	Lag (1967:533) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
ÄB	Ärvdabalk

1 Helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt

7 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL

Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., tryggandelagen, TrL

3 kap. 20–28 §§ kommunallagen (1991:900)

4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser

Av 7 kap. 2 § IL framgår vilka juridiska personer som villkorslöst undantas från skattskyldighet till inkomstskatt.

Stat och kommun	Staten, landsting, kommuner och kommunalförbund är helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt.
Pensionsstiftelser	Pensionsstiftelser som omfattas av tryggandelagen är helt undantagna från inkomstbeskattning. Se vidare avsnitt 5.3.1.
Kommunal- förbund	Civilrättsligt bildas ett kommunalförbund enligt 3 kap. 20–28 §§ kommunallagen. Sådant förbund beskrivs som en offentligrättslig juridisk person för samarbete mellan kommuner, ett slags specialkommun eller samarbetsorgan med ställning som egen juridisk person. Samarbetet kan bestå i att förbundet administrerar exempelvis en för flera kommuner gemensam VA-anläggning. Man kan säga att en viss del av kommunernas verksamhet bryts ut och självständigt sköts av ett kommunalförbund. Kommunalförbund har således egen beslutanderätt och kan därför debitera förbundsmedlemmarna (kommunerna) sina kostnader och medlemmarna är skyldiga att tillskjuta erforderliga medel.
Samordnings- förbund	Samordningsförbund enligt 4 § lagen om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är helt undantagna från skattskyldigheten till inkomstskatt. Ett samordningsförbund utgör en form av offentligrättslig juridisk person som har rättskapacitet.

Förbundets uppgift är besluta om mål och riktlinjer för den finansiella samordningen för samordnade rehabiliteringsinsatser för att förbättra människors förmåga till förvärvsarbete. Finansiell samordning kan ske mellan Försäkringskassan, Arbetsförmedlingen, ett landsting och en eller flera kommuner. Insatserna inom den finansiella samordningen ska avse individer som är i behov av samordnade rehabiliteringsinsatser och ska syfta till att dessa uppnår eller förbättrar sin förmåga att utföra förvärvsarbete.

2 Stiftelser – civilrätt

Stiftelselag (1994:1220), SL

Lag (1994:1221) om införande av stiftelselagen (1994:1220)

Stiftelseförordning (1995:1280), SF

Prop. 1993/94:9, prop. 2008/09:84, m.fl.

Ds Ju 1987:14, Ds 1992:36

Lag (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl., tilldelningslagen

Lag (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., TrL, tryggandelagen

Prop. 1967:83, prop. 2004/05:165

2.1 Inledning

Stiftelselagen, som trädde i kraft den 1 januari 1996, innehåller bestämmelser om förvaltning, revision, ansvar och skadeståndsskyldighet för styrelsen, ändring av föreskrifter i stiftelseförordnande, tillsyn, registrering m.m. I stiftelseförordningen finns bestämmelser om det stiftelseregister som ska föras av länsstyrelserna, om avgifter för vissa ärenden m.m. Länsstyrelserna är tillsyns- och registreringsmyndighet enligt stiftelselagen.

Stiftelselagen omfattar inte alla stiftelser. Exempelvis regleras vissa pensions- och personalstiftelser i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. (tryggandelagen).

Efter ikraftträdandet har det skett ett flertal ändringar i stiftelselagen och stiftelseförordningen, bl.a. mer omfattande ändringar som trädde i kraft den 1 januari 2010.

2.2 Historik

Stiftelser har funnits i Sverige i många hundra år. Organisationsformen är en följd av framför allt privatpersoners önskan

att ge medel till olika behjärtansvärda ändamål. Till en början var det sjuk- och fattigvård som gynnades. Senare blev även utbildning och forskning vanliga ändamål att donera medel till. Universiteten har av tradition tillhört dem som mottagit stora donationer. I modern tid har det tillkommit en mängd stiftelser med skiftande ändamål. Stat och kommun har bildat stiftelser för att främja näringsliv, arbetsvård och mässverksamhet m.m. Det är även vanligt med bostadsstiftelser, stiftelser som ger ut tidningar och böcker, samt stiftelser med olika kulturella ändamål.

En allmän civilrättslig lagstiftning om stiftelser saknades länge, men den 1 januari 1996 trädde stiftelselagen i kraft. Vad som tidigare avsågs med stiftelse hade utvecklats i det praktiska rättslivet. Mot slutet av 1800-talet och i början av 1900-talet diskuterades skilda förslag om statlig tillsyn och kontroll av stiftelsernas verksamhet. Så småningom resulterade detta i lag (1929:116) om tillsyn över stiftelser (tillsynslagen). Den var dock tillämplig endast på vissa stiftelser. Dessutom kunde en donator själv bestämma om donerade medel skulle stå under tillsyn eller inte. Lagen brukade i vissa delar tillämpas på stiftelser i allmänhet. Detta får anses naturligt eftersom lagstiftningen om stiftelser har diskuterats från slutet av 1800-talet till dess att 1929 års tillsynslag kom. I denna fanns den enda definitionen i svensk lag av begreppet stiftelse. En stiftelse förelåg enligt tillsynslagen om ”någon anslagit egendom att såsom självständig förmögenhet fortvarande tjäna ett bestämt ändamål”. Tillsynslagen upphörde att gälla i och med att stiftelselagen trädde i kraft.

År 1967 kom en särskild civilrättslig reglering av pensions- och personalstiftelser enligt tryggandelagen, s.k. tryggandestiftelser. Tryggandelagen ersatte lag (1937:521) om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser och lag (1961:583) med vissa bestämmelser om pensionsstiftelse. Tryggandelagen medförde att de då populära reversstiftelserna försvann. De stiftelser som tryggandelagen är tillämplig på omfattas inte av stiftelselagen.

Stiftelselagen behandlas i avsnitt 2.3 och tryggandelagen i avsnitt 2.4.

I länsstyrelsernas stiftelseregister fanns ca 15 000 stiftelser registrerade. Det bokförda värdet av den samlade förmögenhetsmassan för dessa stiftelser uppgick till 408 miljarder kr. Dessa uppgifter avser 2008.

2.3 Stiftelselagen

Stiftelselagens tillämplighet

Enligt stiftelselagen indelas stiftelserna i huvudsak i följande typer.

- Vanliga stiftelser
- Insamlingsstiftelser
- Kollektivavtalsstiftelser
- Pensions- och personalstiftelser

Stiftelselagen gäller för vanliga stiftelser, men för insamlingsstiftelser och för kollektivavtalsstiftelser bara i de delar som anges i 11 kap. SL. Pensionsstiftelser och personalstiftelser enligt tryggandelagen omfattas inte av stiftelselagen.

Insamlings- och kollektiv avtalsstiftelser behandlas i avsnitt 2.5.4. Pensions- och personalstiftelser enligt tryggandelagen behandlas i avsnitt 2.5.5.

Stiftelselagen omfattar inte alla former av stiftelser och stiftelseliknande företeelser. T.ex. omfattas inte

1. Allmänna arvsfonden
2. Församlingskyrkor och domkyrkor av stiftelsekaraktär
3. Pensionsstiftelser enligt tryggandelagen
4. Personalstiftelser enligt tryggandelagen
5. Prästlönetillgångarna
6. Vissa gravfonder

Stiftelselagen kan tillämpas endast på förmögenhetsbildningar som har någon form av anknytning till Sverige.

2.3.1 Stiftaren

Stiftare

Av allmänna rättsgrundsatser framgår att vem som helst som ”äger förmåga att avge en rättslig viljeförklaring” kan bilda en stiftelse. Den eller de som bildar en stiftelse kallas för stiftare. Det krävs dock att stiftaren själv råder över den egendom som han avser att avskilja för stiftelsen. Detta utesluter normalt den som är försatt i konkurs. Underåriga kan i allmänhet inte bilda en stiftelse eftersom de saknar den rättsliga handlingsförmåga som krävs. Både fysiska och juridiska personer kan bilda en stiftelse. Även en stiftelse kan bilda en ny stiftelse.

Stiftare är den eller de som utfärdar ett stiftelseförordnande. En eller flera personer kan utfärda förordnandet medan andra tillskjuter medel som bildar stiftelsens förmögenhet. Detta är vanligt i insamlingsstiftelser. Det förekommer också att man som gåva ger pengar till en person med förbehåll att han eller hon ska bilda en stiftelse med ändamål vederbörande själv väljer. Den som tar emot gåvan betraktas då som stiftare.

2.3.2 Stiftelseförordnande och förmögenhetsdisposition

Förordnande

En stiftelse bildas genom ett stiftelseförordnande och en förmögenhetsdisposition i enlighet med förordnandet.

Stiftelseförordnandet ska innehålla en förklaring från stiftarens sida att han för ett bestämt ändamål vill skapa en varaktig och självständig förmögenhet. Av förordnandet ska också framgå vilken egendom som stiftaren har för avsikt att tillskjuta till förmån för ändamålet.

1 kap. 2 § SL

Enligt stiftelselagen bildas en stiftelse ”genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål” (1 kap. 2 § SL).

Enligt stiftelselagen ska förordnandet vara skriftligt och undertecknat av stiftaren eller stiftarna.

I förarbetena till stiftelselagen sägs dock att undantag från kravet på skriftliga förordnanden bör göras vid s.k. muntliga nödtestamenten (prop. 1993/94:9 s. 51).

Förmögenhetsdisposition

Beträffande förmögenhetsdispositionen krävs att den utgörs av egendom som har avskilts från stiftarens förmögenhet och har tagits om hand av någon som åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet. Kravet att förmögenheten måste vara avskild från stiftaren för att en stiftelse ska ha kommit till stånd är en väsentlig nyhet i förhållande till tillsynslagens stiftelsebegrepp (se vidare prop. 1993/94:9 s. 107).

Testamente

En stiftelse kan bildas även efter stiftarens död. Förmögenhetsdispositionen sker då genom testamentet. Detta innehåller ofta stiftelseförordnandet. Men det räcker med hänvisning i testamentet till annan handling där förordnandet finns. Det är inte nödvändigt att det i testamentet framgår vem som ska ta hand om medlen och verka för stiftelsens ändamål. För att stiftelsen ska vara bildad krävs bara att stiftaren har gett uttryck för sin

	<p>vilja att den egendom han tillskjuter ska bilda en självständig förmögenhet för visst ändamål.</p>
Varaktighet	<p>Varaktighetskravet ska bedömas utifrån den avskilda egendomen och utan hänsyn till eventuella utfästelser om framtida tillskott.</p>
Insamlingsstiftelse	<p>En insamlingsstiftelse bildas genom att</p> <ol style="list-style-type: none">1. en eller flera stiftare förordnar att pengar som inflyter efter ett upprop av dem, ska som en självständig förmögenhet främja ett bestämt och varaktigt ändamål, och2. någon åtar sig att ta emot pengarna för förvaltning i enlighet med förordnandet (11 kap. 1 § SL). <p>En insamlingsstiftelse ska använda minst tre fjärdedelar av sina intäkter för stiftelsens ändamål inom 3 år (11 kap. 2 a § SL). Undantag finns för äldre insamlingsstiftelser samt om det finns synnerliga skäl.</p>
Kollektivavtalsstiftelse	<p>En kollektivavtalsstiftelse bildas genom att</p> <ol style="list-style-type: none">1. en arbetsgivarorganisation och en central arbetstagarorganisation i kollektivavtal förordnar att pengar som arbetsgivare enligt kollektivavtal eller annat avtal tillskjuter, ska som en självständig förmögenhet främja ett bestämt och varaktigt ändamål, och2. någon åtar sig att ta emot pengarna för förvaltning i enlighet med förordnandet (11 kap. 3 § SL).
	<p>2.3.3 Ändamål och verksamhet</p>
Ändamål	<p>Av stiftelsens ändamål ska i princip tre moment framgå: syfte, verksamhetsföremål och destinatärskrets:</p> <ul style="list-style-type: none">– syftet anger närmare vilket område stiftelsen ska verka inom eller vad den ska verka för, t.ex. vetenskaplig forskning av visst slag, sjukvård, högre undervisning eller tillgång till bostäder,– verksamhetsföremålet bestämmer närmare på vilket sätt stiftelsen ska främja sitt syfte, t.ex. genom att utge kontanta bidrag med en viss procentandel av förmögenhetens årliga avkastning eller genom att uppföra och förvalta flerfamiljshus,– destinatärskretsen anger vilka krav man måste uppfylla för att kunna komma ifråga för bidrag eller förmån av annat

slag från stiftelsen, t.ex. att man är i behov av extra stöd för högskolestudier eller att man är bosatt i en viss församling.

Inget hindrar att en stiftelse har flera ändamål.

Ändamålet måste ha en sådan grad av bestämdhet att det går att verkställa. I annat fall får förordnandet inte någon rättsverkan överhuvudtaget. Förordnandet kan inte heller godkännas om ändamålet strider mot lag eller goda seder eller om det inte är möjligt att kunna främja (jfr NJA 1934 s. 66 samt Hessler, Om stiftelser. Studier över stiftelseinstitutet i svensk rätt s. 283 ff. och s. 300 ff.). Ett allmänt angivet ändamål såsom välgörenhet utan närmare precisering godtas inte.

Ändamålet får inte gå ut på att gynna stiftaren själv i ekonomiskt hänseende. Stiftaren kan dock t.ex. förbehålla sig nyttjanderätten till en bostad i en fastighet som han enligt förordnandet avser att donera till ”sin” stiftelse.

Ett stiftelseförordnande anses ogiltigt om ändamålet är behäftat med s.k. ursprunglig brist. Detta är exempelvis fallet om det framstår som helt omöjligt att avkastningen av förmögenheten någon gång ska kunna tillgodose ändamålet.

Varaktighet

Ändamålet måste ge stiftelsen en viss varaktighet. Förordnandet får inte innebära att egendomen förbrukas på kortare tid. Det anses dock godtagbart att tidsbegränsa förordnandet så att stiftelsen ska upplösas vid en viss framtida tidpunkt. Var gränsen går får avgöras från fall till fall. En tidrymd på tio år kan anses som varaktig, däremot inte en tidrymd på två–tre år. Sannolikt är en tidrymd om fem år att betrakta som varaktig (Isoz, Stiftelselagen. En kommentar s. 32). Varaktigheten bedöms vid bildandet. Om stiftelsen skulle upphöra inom ett fåtal år innebär det inte att det inte varit en stiftelse om syftet ursprungligen varit att den skulle ha varaktig karaktär.

Om ändamålets utformning gör att förordnandet blir ogiltigt har en stiftelse inte kommit till stånd. I rättsfallet NJA 1934 s. 66 ansågs en föreskrift i testamente så obestämd att en stiftelse inte uppkommit. Anslagen egendom tillföll i stället den avlidnes arvingar.

Självständig förmögenhet

Det kan ibland uppstå tvekan om stiftaren i t.ex. ett testamente avsett att bilda en självständig förmögenhet. Detta gäller speciellt om stiftaren i stiftelseförordnandet utsett en juridisk person, t.ex. en ideell förening, att vara mottagare till den egendom som anslagits. Ofta kan detta beskrivas som ”att egendomen ska tillfalla” eller ”att den ska tillkomma” den

juridiska personen. Detta antyder att stiftaren avsett att den ifrågavarande egendomen inte ska bilda en från mottagarens förmögenhet skild egendomsmassa utan i stället ska ingå i mottagarens förmögenhet med skyldighet för denne att använda den på visst sätt. Liksom innan stiftelselagens tillkomst får frågan avgöras efter en samlad bedömning av omständigheterna. Om ändamålet som ska främjas inte sammanfaller med mottagarens talar detta för att avsikten är att förmögenheten ska bilda en självständig förmögenhet. Samma gäller om det framgår att förmögenheten ska hållas avskild från mottagarens tillgångar. En omständighet som talar i omvänd riktning är om det föreskrivits att förmögenheten får förbrukas eller fritt disponeras.

Fideikommissförbud

En slags ändamålsbestämning är direkt förbjuden i lag. Man får inte i testamente förordna om förmåner för senare efterkommande än avkomlingar till arvsberättigade enligt ärvdabalken (ÄB). Detta kallas fideikommissförbudet och riktar sig mot förordnanden, som genom mekaniskt verkande regler bestämmer hur förmåner ska fördelas bland efterkommande ofödda (9 kap. 2 § ÄB).

Stiftelseförordnanden som strider mot fideikommissförbudet är i och för sig inte ogiltiga. De får verkställas i den utsträckning reglerna i ärvdabalken medger detta. De fideikommiss som finns idag ska upphöra enligt en särskild lag (1963:583) om avveckling av fideikommiss, normalt när den som vid lagens ikraftträdande var innehavare av fideikommisset avlider.

2.3.4 Rättskapacitet

En stiftelse erhåller rättskapacitet när den rättsligt sett anses bildad. För detta krävs en viljeförklaring, en förmögenhetsöverföring samt ett förvaltningsåtagande, 1 kap. 2 § SL.

I direktiven till stiftelseutredningen (Ju 1975:01) framhölls att utgångspunkten för en ny stiftelselagstiftning borde vara att alla stiftelser skulle anmälas för registrering. I departementspromemorian (Ds Ju 1987:14) diskuterades mot bakgrund av detta lämpligheten av att knyta rättskapaciteten till registreringen. Med hänsyn till att bedömningarna om en stiftelse är bildad inte kunde göras på ett schablonmässigt sätt samt att svävande rättstillstånd påstods kunna uppstå i vissa fall, förordades att rättskapaciteten inte skulle knytas till registreringen. I förarbetena till stiftelselagen (prop. 1993/94:9 s. 60 och 91) uttalades att inte alla stiftelser borde omfattas av ett

registreringskrav. Som en konsekvens härav kunde inte heller rättskapaciteten knytas till en registrering av stiftelsen.

Genom de ändringar i stiftelselagen som trädde i kraft den 1 januari 2010 ska de flesta stiftelser vara registrerade. Rättskapaciteten är dock fortfarande inte knuten till registreringen.

2.3.5 Registrering

Bestämmelser om registrering finns i 10 kap. SL. Från och med den 1 januari 2010 gäller att alla stiftelser ska vara registrerade. Ett undantag är stiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

Stiftelser som bildas från och med den 1 januari 2010 ska anmälas för registrering senast sex månader efter bildandet.

Stiftelser som avser att utöva näringsverksamhet ska dock registreras redan innan verksamheten påbörjas. Uppgift ska också lämnas om den firma under vilken näringsverksamheten ska bedrivas och näringsverksamhetens art.

Stiftelser som bildats före 2010 måste anmälas för registrering före utgången av 2015, om inte registreringsskyldighet uppkommer tidigare.

Skulle en stiftelse felaktigt vägras registrering saknar det betydelse för frågan om stiftelsens rättsliga status som stiftelse. Det är endast domstol som med civilrättslig verkan kan ta ställning till denna fråga.

Länsstyrelsernas hantering av stiftelseregistret regleras i stiftelseförordningen.

Namnskydd

Registreringen innebär för den som bedriver näringsverksamhet ett namnskydd av stiftelsens firma i de län som registreringsmyndigheten (länsstyrelsen) svarar för.

2.3.6 Tildelning av organisationsnummer

Organisationsnummer tilldelas juridisk person enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. (tilldelningslagen). Hos Skatteverket förs ett organisationsnummerregister i enlighet med 1974 års lag.

Från och med den 1 januari 2010 ska samtliga stiftelser ha ett organisationsnummer. Detta torde gälla alla stiftelser, dvs. även de som inte regleras av stiftelselagen.

Tidigare tilldelade Skatteverket organisationsnummer efter ansökan. Eftersom organisationsnummer hädanefter blir obligatoriskt och stiftelserregistret redan förs av länsstyrelserna är det lagstiftarens önskemål att även tilldelningen av organisationsnummer ombesörjs av länsstyrelserna (prop. 2008/09:84 s. 33). När detta ska ske är inte bestämt.

Beslut angående fastställande av organisationsnummer överklagas från och med den 1 januari 2004 hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätt.

Kammarrätten i Stockholm har, vid om rättsprövning av Riksskatteverkets beslut att inte tilldela en sammanslutning organisationsnummer för stiftelse, uttalat sig om varaktighetsrekvisitet var uppfyllt. Fallet gällde en ”verksamhetsstiftelse” som skulle meddela undervisning. En förmögenhet på 2 000 kr hade avskilts för att driva undervisning för cirka 25 barn. Kammarrätten fann att den avskilda förmögenheten, 2 000 kr, inte var tillräcklig för att säkerställa en varaktig drift av en skola. Sammanslutningen uppfyllde därmed inte de krav som uppställs på stiftelser i stiftelselagen. Att statligt eller kommunalt stöd skulle utgå påverkade inte bedömningen (KRNS 1997-10-28, mål nr 6489-1997). Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

2.3.7 Stiftelsens namn

Namnet på en stiftelse ska innehålla ordet stiftelse.

Det är endast en stiftelse som får använda ordet stiftelse i sitt namn (1 kap. 6 § SL). När stiftelselagen infördes fanns inledningsvis en dispensmöjlighet för andra än stiftelser att fortsätta använda ordet stiftelse i namnet. T.ex. kunde en förening med ett väl inarbetat namn, där ordet stiftelse ingick, få dispens att använda ordet stiftelse. Ansökan om tillstånd skulle göras före den 1 juli 1996 till länsstyrelsen som beslutade i namnfrågan.

Länsstyrelsen i Stockholm (10 kap. 12 § SL) får förbjuda den som i strid med bestämmelserna använder ordet stiftelse. Förbudet kan förenas med vite.

2.3.8 Förvaltning

För att en stiftelse ska bli en självständig juridisk person måste den tillskjutna egendomen ha tagits om hand av någon som har gjort ett åtagande att förvalta den i enlighet med stiftelse-

förordnandet. Förvaltningsåtagandet kan lämnas antingen av en eller flera fysiska personer som bildar en styrelse (egen förvaltning) eller av en juridisk person t.ex. stat, kommun, en ideell förening eller ett aktiebolag (anknuten förvaltning). För detta åtagande gäller inte något formkrav, men det kan ändå vara lämpligt att det tecknas på den handling där stiftelseförordnandet är skrivet. Bestämmelserna i 2 kap. 10 och 19 §§ SL innebär begränsningar ifråga om vem som får vara förvaltare. Stiftare får inte ensamma bilda styrelse eller utgöra förvaltare.

Den egendom som överförs vid stiftelsebildning består vanligen av bankmedel, värdepapper eller fastigheter. Det är den förmögenhet som överförs i samband med bildandet som avgör om det föreligger en giltig stiftelsebildning, inte eventuellt senare tillskott.

Gemensam placering

Enligt 2 kap. 5 § SL får en stiftelse placera sin förmögenhet gemensamt med andra stiftelser. Se även avsnitt 17.5.1.

2.3.9 Styrelsen/förvaltaren

Ansvar för förvaltningen av en stiftelse vilar på styrelsen vid egen förvaltning och på förvaltaren vid anknuten förvaltning. Styrelsen kan bestå av en eller flera fysiska personer.

Styrelseledamot

Stiftaren eller stiftarna kan inte ensam bilda styrelse eller bli förvaltare, 2 kap. 10 § SL. Den som är underårig eller försatt i konkurs kan inte vara styrelseledamot. Inte heller den som har näringsförbud får vara styrelseledamot i en bokföringsskyldig stiftelse. Det finns inget krav på att en styrelseledamot ska vara svensk medborgare och bosatt i Sverige. Däremot kan det i stiftelseförordnandet finnas sådana krav.

Styrelsens/förvaltarens uppgifter

Styrelsen/förvaltaren ska enligt 2 kap. 3–8 §§ SL svara för:

- att föreskrifterna i stiftelseförordnandet följs,
- att förmögenheten är placerad på ett godtagbart sätt i den mån det inte följer av stiftelseförordnandet hur stiftelsens förmögenhet ska vara placerad,
- att stiftelsen har ett namn,
- att stiftelsen fullgör sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen eller sin skyldighet att föra räkenskaper enligt 3 kap. 2 § SL, och
- att stiftelseförordnandet och andra stiftelsens handlingar förvaras på ett betryggande sätt.

2.3.10 Låneförbud

Stiftelselagen har, på samma sätt som aktiebolagslagen, regler som förbjuder stiftelsen att lämna penninglån till eller ställa säkerhet till förmån för vissa personer:

1. stiftaren eller förvaltaren,
2. den som ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen eller förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, den som är bolagsman i bolaget,
3. den som ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller, om företaget är ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,
4. den som är gift med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–3,
5. den som är besvägrad med en person som avses i 1–3 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är eller har varit gift med den andres syskon, eller
6. en juridisk person över vars verksamhet någon som avses i 1–5 har ett bestämmande inflytande.

Vad som sägs i punkterna 4 och 5 ska även avse den som på grund av samboförhållande på liknande sätt är närstående till en person som avses i punkterna 1–3.

Undantag

Undantag görs bl.a. för fall då stiftelsen ska främja sitt syfte genom att meddela penninglån till någon annan än stiftaren och låntagaren omfattas av den annars förbjudna kretsen. Undantaget torde vara av särskilt intresse för familjestiftelser.

Låneförbudet omfattar inte medel på bankräkning. En stiftelse kan således sätta in medel på en sådan räkning även om banken är stiftelsens förvaltare.

Lån som fanns redan före stiftelselagens ikraftträdande omfattas inte av låneförbudet (6 § IFL).

2.3.11 Bokföring – bokföringsskyldighet

Frågor om redovisningsskyldighet, löpande redovisning, årsredovisning m.m. behandlas i avsnitt 17.

2.3.12 Revision

En revisor i en stiftelse har som huvuduppgift att se till att ändamålsbestämmelserna har fullföljts och att de förvaltningsföreskrifter som finns i stadgarna har efterlevts. I revisions-

berättelsen ska revisorn ange om redovisningen är upprättad enligt årsredovisningslagen. Revisorn ska inte uttala sig om ansvarsfrihet för förvaltare eller styrelseledamöter. Anledningen till detta är att en stiftelse inte har ägare eller medlemmar. Det finns därför ingen som med rättslig verkan kan bevilja ansvarsfrihet. Att en revisor föreslagit ansvarsfrihet utgör inte hinder mot att utkräva ansvar hos förvaltare eller styrelse för skada som de har orsakat stiftelsen.

I och med stiftelselagens införande finns krav på att en stiftelse ska ha minst en revisor. Minst en av dessa ska vara godkänd eller auktoriserad om stiftelsen är skyldig att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen. Oavsett om årsredovisningsskyldighet föreligger eller inte ska mycket stora stiftelser ha auktoriserad eller godkänd revisor (4 kap. 4 § SL). Det är i första hand styrelsen eller förvaltaren som utser revisor. I andra hand utser tillsynsmyndigheten revisor. Se även avsnitt 17.8.

Den som är underårig, i konkurs eller har näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken (FB) får inte vara revisor enligt stiftelselagen. Vem som i övrigt inte får vara revisor framgår av 4 kap. 6 § SL. Bl.a. är stiftare, förvaltare m.fl. uteslutna från att vara revisorer.

För små stiftelser som endast är skyldiga att föra räkenskaper ställs inga särskilda krav på revisorns kompetens.

2.3.13 Skadestånd

Ledamöter i en styrelse, förvaltare (anknuten förvaltning) och revisorer kan enligt 5 kap. SL bli skadeståndsskyldiga om de uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakar skada för stiftelsen när de fullgör sina uppdrag. Skadestånd kan också komma ifråga gentemot tredje man som tillfogats skada genom överträdelse av stiftelseförordnandet eller stiftelselagen.

Styrelsen eller förvaltaren kan bli solidariskt betalningsansvarig tillsammans med stiftelsen för innehållen ej inbetald preliminär skatt, sociala avgifter, mervärdesskatt och egen preliminär skatt enligt 59 kap. 12–14 §§ skatteförfarandelagen SFL. För mer information se Handledning för skatteförfarandet avsnitt 59.

2.3.14 Ändring/upphörande

Ändring

I 6 kap. SL finns bestämmelser om ändring av föreskrifter i ett stiftelseförordnande. Bestämmelserna gäller i princip för alla stiftelser. Det finns vissa undantag där permutationslagen

(1972:205) i stället ska tillämpas, nämligen för vinstandelsstiftelser (1 kap. 7 § SL), insamlingsstiftelser vilkas tillgångar endast får användas till förmån för bestämda fysiska personer (11 kap. 2 § sista stycket SL) och för församlingskyrkor och domkyrkor av stiftelsekaraktär (4 § andra stycket IFL). För stiftelser som före den 1 januari 1997 har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun, ett landsting eller en kyrklig kommun gäller inte heller bestämmelserna i 6 kap. SL. Se i stället 1, 10 och 11 §§ IFL.

Permutation

Enligt stiftelselagen får styrelsen eller förvaltaren ändra, upphäva eller i särskilt fall åsidosätta en föreskrift i stiftelseförordnandet om föreskriften på grund av ändrade förhållanden inte längre kan följas eller har blivit uppenbart onyttig eller uppenbart stridande mot stiftarens avsikter. Ett sådant beslut får dock inte tillämpas förrän Kammarkollegiet har gett tillstånd. Om beslutet avser föreskrifter av detaljnatur räcker det med tillstånd från tillsynsmyndigheten. En redogörelse för vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att ansökan om ändring ska kunna bifallas finns på Kammarkollegiets webbplats www.kammarkollegiet.se under rubriken Stiftelserätt – permutation.

En stiftare kan i sitt förordnande ha föreskrivit att styrelsen eller förvaltaren ska ha rätt att göra vissa ändringar i stadgarna om det inte gäller stiftelsens ändamål (ändringsförbehåll). Inte heller ett beslut som fattas med stöd av ändringsförbehåll får tillämpas förrän tillsynsmyndigheten gett sitt tillstånd. Detta gäller dock inte om det finns ett gammalt förbehåll, se 10 § IFL.

Upphörande

Enligt 6 kap. 5 § stiftelselagen finns det möjlighet för en stiftelse med mindre förmögenhet att upphöra. Detta gäller t.ex. om den löpande avkastningen inte längre räcker till för att främja stiftelsens ändamål eller om det inte gått att uppbära någon destinatär. Styrelsen eller förvaltaren kan då fatta beslut om att förbruka stiftelsens tillgångar för det ändamål som de är bestämda till eller för ett ändamål som så nära som möjligt motsvarar detta.

Ett sådant beslut kan fattas om stiftelsen bildades för mer än 20 år sedan och inte har kunnat främja sitt ändamål under de senaste fem åren. Vidare krävs att värdet på tillgångarna under de tre senaste åren har understigit tio prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken samt att stiftelsen saknar skulder.

Ett beslut om att upphöra kräver tillstånd av tillsynsmyndigheten.

Enligt gällande rätt anses en stiftelse ha upphört i och med att samtliga tillgångar i stiftelsen har förbrukats.

2.3.15 Likvidation

Likvidations- skyldighet

En stiftelse som utövar näringsverksamhet ska träda i likvidation om värdet av stiftelsens tillgångar är lägre än summan av stiftelsens skulder. Om styrelsen eller förvaltaren inte iakttar skyldigheten att träda i likvidation blir styrelseledamöter respektive förvaltare solidariskt ansvariga för stiftelsens uppkommande förpliktelser. När likvidatorerna har slutfört sitt uppdrag är stiftelsen upplöst. Förutsättningar och förfarande regleras i 7 kap. SL.

2.3.16 Tillsyn

Tillsynsmyndighet

Alla stiftelser är enligt stiftelselagen knutna till en tillsynsmyndighet. Från och med den 1 januari 2010 är länsstyrelserna i Dalarnas, Norrbottens, Skåne, Stockholms, Västernorrlands, Västra Götalands samt Östergötlands län tillsynsmyndigheter. Vilken länsstyrelse som är tillsynsmyndighet för en stiftelse avgörs av var stiftelsens styrelse eller förvaltare har sitt säte.

Tillsyns- myndighetens uppgift

Tillsynsmyndigheten ska ingripa om det kan antas att stiftelsens förvaltning eller revisionen inte utövas enligt stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i stiftelselagen. Detta gäller också om en styrelseledamot eller förvaltaren missköter sitt uppdrag (9 kap. SL).

En årsredovisningsskyldig stiftelse ska varje år skicka in sin årsredovisning och revisionsberättelse till tillsynsmyndigheten. Tillsynsmyndigheten har rätt att begära in information av stiftelsen. Vidare ska tillsynsmyndigheten lämna råd, upplysningar och service till stiftelsen.

Statliga och kommunala stiftelser

Från och med den 1 januari 2010 gäller vanliga tillsynsregler för stiftelser som bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting samt stiftelser som förvaltas av en statlig myndighet. Huvudregeln är således att dessa stiftelser står under full tillsyn.

Begränsad tillsyn

Vissa stiftelser står under en begränsad tillsyn. Det gäller stiftelser som enligt stiftelseförordnandet ska vara undantagna från tillsyn och som varken under innevarande eller de tre närmast föregående räkenskapsåren har utövat näringsverksamhet eller varit moderstiftelse. Då får tillsynsmyndigheten som regel inte ingripa i annat fall än om det kan antas att

stiftelsen åsidosätter stiftelselagens bestämmelser om namn på stiftelsen eller om redovisning och revision.

**Svensk
insamlingskontroll**

Stiftelser som bedriver insamlingsverksamhet kan via Svensk insamlingskontroll erhålla ett 90-konto som knyts till plus- eller bankgiro. Svensk insamlingskontroll har uppställt vissa villkor på de insamlande organisationernas verksamhet, bl.a. fordras att en viss minsta del av insamlade medel går till insamlingsändamålet. 90-kontona är tidsbegränsade och viss kontroll av att villkoren uppfylls sker. Om förutsättningarna inte är uppfyllda kan kontot återkallas. Svensk insamlingskontroll är en ideell förening och dess verksamhet regleras inte av stiftelselagen. För närmare information se Svensk insamlingskontrolls webbplats www.insamlingskontroll.se.

2.3.17 Ikraftträdandebestämmelser – Stiftelselagen

I och med stiftelselagens tillkomst upphörde tillsynslagen att gälla.

I införandelagen finns främst särskilda bestämmelser om hur förhållanden som uppkommit innan stiftelselagen trädde ikraft ska behandlas i de fall de avviker från bestämmelserna i stiftelselagen.

Äldre stiftelser

En stiftelsebildning som kommit till stånd före stiftelselagens ikraftträdande ska anses som en stiftelse enligt stiftelselagen om förmögenhetsbildningen uppfyller de krav som enligt stiftelselagen ställs på en stiftelse. Det gäller även om förmögenhetsbildningen inte uppfyller formkraven på skriftligt undertecknat stiftelseförordnande eller avskild egendom.

Lagrådet påpekade (prop. 1993/94:9 s. 321) att det vore önskvärt med ett villkor att formkravet och kravet på avskild egendom endast fick efterges om förmögenhetsbildningen närmast före ikraftträdandet var att betrakta som en ”stiftelse” enligt då gällande rätt. I annat fall kunde följden bli att förordnanden som inte uppfyllde formkravet och inte heller lett till avskiljande av egendom, skulle anses som giltiga stiftelsebildningar trots att de inte utgjorde stiftelser enligt då gällande rätt. Departementschefen (prop. 1993/94:9 s. 231) uttalade dock att denna märkliga konsekvens fick stå tillbaka för intresset av att ha en enkel reglering.

Med vissa begränsningar gäller alltså stiftelselagen för äldre stiftelser.

Svenska kyrkan	Vissa kyrkliga egendomar av stiftelsekaraktär är undantagna från stiftelselagens regler och regleras numera efter den s.k. relationsändringen i lag (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska Kyrkan. Se vidare avsnitt 11.
Förbjudna lån	Bestämmelserna om förbjudna lån gäller inte för lån som har lämnats före stiftelselagens ikraftträdande (6 § IFL).
Övrigt	För övriga övergångsbestämmelser se lagen om införande av stiftelselagen.

2.4 Tryggandelagen

Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m. (tryggandelagen, TrL) reglerar dels pensions- och personalstiftelser (s.k. tryggandestiftelser), dels arbetsgivares tryggande av pension. Pensions- och personalstiftelser som inte uppfyller tryggandelagens förutsättningar omfattas i normalfallet i stället av bestämmelserna i stiftelselagen. Om inte annat anges avses i detta avsnitt med pensions- och personalstiftelser endast sådan pensions- eller personalstiftelse som omfattas av tryggandelagen.

Tryggandelagen är i huvudsak indelad i följande delar.

- 1–4 §§ Allmänna bestämmelser om arbetsgivares tryggande av pensioner enligt tryggandelagen.
- 5–8 a §§ Arbetsgivares redovisning av pensionsskuld.
- 9–22 §§ Pensionsstiftelser, diverse.
- 23–26 §§ Upphörande av näringsverksamhet m.m.
- 27–30 §§ Personalstiftelser.
- 31–36 §§ Tillsyn.

I stiftelselagen anges särskilt att den inte är tillämplig på tryggandestiftelser (1 kap. 1 § SL). I tryggandelagen finns dock ett antal hänvisningar till bestämmelser i stiftelselagen.

I Handledning för beskattning av inkomst behandlas tryggandelagen i avsnitt 63.

2.4.1 Stiftaren, stiftelseförordnande m.m.

Pensions- och personalstiftelser bildas av arbetsgivaren (9 respektive 27 § TrL). Det finns inte något krav på att arbetsgivaren ska bedriva sin verksamhet i någon viss associationsform, utan alla arbetsgivare får bilda tryggandestiftelser.

Vid bildandet av en tryggandestiftelse krävs inte någon förmögenhetsdisposition. Däremot krävs att det finns en från stiftaren skild styrelse.

Tryggandelagen uppställer i motsats till stiftelselagen inte något varaktighetskrav.

2.4.2 Rättskapacitet, registrering m.m.

Rättskapacitet

En tryggandestiftelse måste inte registreras för att få rättskapacitet utan den erhåller rättskapacitet i samma ögonblick som den rättsligt sett anses bildad.

Registrering

Tryggandestiftelse ska registreras i länsstyrelsernas stiftelseregister. Stiftelseregistret administreras av länsstyrelserna enligt bestämmelserna i stiftelseförordningen (1995:1280).

En ny tryggandestiftelse ska anmälas för registrering av styrelsen senast sex månader efter det att styrelsen tillträtt. Anmälan ska innehålla uppgifter om stiftelsens postadress och telefon samt om styrelseledamöternas namn, bostadsadress, postadress och telefon. De handlingar arbetsgivaren upprättat avseende stiftelsen (bestyrkt kopia) samt, om möjligt, uppgift om storleken och beskaffenheten av stiftelsens förmögenhet ska bifogas till anmälan. Om uppgifterna ändras ska detta genast anmälas till stiftelsen. Om en nybildad pensionsstiftelse tryggar utfästelser om pension till minst 100 arbetstagare eller efterlevande till arbetstagare och pensionsavsättningar har gjorts till stiftelsen, ska anmälan i stället göras genast efter det att uppdraget tagits emot. Om en pensionsstiftelses tryggande- verksamhet ökar till att omfatta tryggande av minst 100 arbetstagare eller arbetstagares efterlevande för vilka pensionsavsättningar har gjorts till stiftelsen ska detta anmälas omedelbart till tillsynsmyndigheten (31 § TrL).

Tilldelning av organisationsnummer

Från och med den 1 januari 2010 ska alla stiftelser ha ett organisationsnummer. Tidigare har tryggandestiftelser tilldelats organisationsnummer av Skatteverket efter ansökan. Tanken är att tilldelningen i framtiden flyttas över till länsstyrelserna, se avsnitt 2.3.6.

2.4.3 Ändamål, verksamhet m.m.

2.4.3.1 Pensionsstiftelser

Grundförutsättningar

En pensionsstiftelse bildas av arbetsgivaren. En pensionsstiftelse får endast ha till ändamål att trygga arbetsgivarens utfästelser om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande (9 § TrL). Pensionsstiftelse anses omfatta samtliga

arbetstagare hos arbetsgivaren om det inte i stiftelseurkunden har förordnats om annat (10 § TrL). Flera arbetsgivare kan gemensamt bilda en pensionsstiftelse.

Stiftelsen har inte rätt att själv utfästa pension. Om sådan utfästelse görs är den ogiltig (12 § TrL). Stiftelsens medel får – vid sidan av stiftelsens kapitalförvaltning – endast användas för pensioner.

En pensionsutfästelse som begränsats till tillgångar i viss pensionsstiftelse är utan verkan (1 § andra stycket TrL). Högsta förvaltningsdomstolen har i ett sådant fall funnit att pensionsstiftelsen inte omfattas av tryggandelagen (RÅ 2006 ref. 39). I det enskilda fallet innebar begränsningen att pensionsutfästelsen blev innehållslös varför stiftelsen inte uppfyllde förutsättningarna för att omfattas av tryggandelagen.

Arbetsgivaren avsätter medel till pensionsstiftelsen genom att föra över tillgångar i form av kontanter, aktier, obligationer, fastigheter eller liknande till stiftelsen. Det är inte tillåtet att till stiftelsen överföra reverser eller liknande fordringar på arbetsgivaren. En pensionsstiftelse får inte ta emot egendom från arbetsgivaren på villkor som väsentligt begränsar stiftelsens rätt att förfoga över egendomen (11 § TrL). Det finns inte någon skyldighet för arbetsgivaren att göra avsättningar till pensionsstiftelsen.

Namnet på en pensionsstiftelse ska innehålla ordet pensionsstiftelse (9 § TrL).

Fr.o.m. den 1 juli 2005 får pensionsstiftelse inte vara bolagsman i handelsbolag (1 kap. 2 a § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL). Förbudet omfattar inte ägarförhållanden som inträtt före nämnda datum om en ansökan om registrering av bolagsavtalet har kommit in till bolagsverket före utgången av december 2005.

Gottgörelse

En pensionsstiftelses uppgift är inte att betala ut pension, utan endast att förvalta kapital. Eftersom en pensionsstiftelses uteslutande ändamål är att säkerställa att arbetsgivarens pensionsutfästelser uppfylls, får stiftelsen i normalfallet inte betala ut pensioner. Undantag finns i 13 § TrL och 20–25 §§ TrL. Det är inte stiftelsen utan arbetsgivaren som beräknar värdet av arbetsgivarens pensionsåtaganden och sköter utbetalningen av utgående pensioner. Pensionsstiftelsens förmögenhet kan karaktäriseras som en form av pant för den pensionsberättigades pensionsfordran. Arbetsgivaren har dock ingen

möjlighet att begränsa sitt pensionsansvar till stiftelsens förmögenhet (1 § TrL).

Arbetsgivaren kan begära kompensation, s.k. gottgörelse, från pensionsstiftelsen för utbetalda pensioner under förutsättning att arbetsgivarens pensionsreserv inte överstiger pensionsstiftelsens tillgångar efter gottgörelsen, eller att gottgörelsen högst motsvarar årets avkastning på stiftelsens kapital, se 14 och 15 §§ TrL. Det ankommer på stiftelsen att kontrollera att de gottgörelser som arbetsgivaren begär står i överensstämmelse med stiftelsens ändamål och bestämmelserna i tryggandelagen.

Kapitalförvaltning

En pensionsstiftelsens huvuduppgift är således att förvalta sitt kapital. Stiftelsens förmögenhet ska vara placerad på ett nöjaktigt sätt. Med en nöjaktig placering avses en placering som vid en allmän bedömning framstår som ändamålsenlig med hänsyn till stiftelsens syfte. Placeringens säkerhet anses som mera angelägen än möjligheten till avkastning. För mindre stiftelser saknas krav på att stiftelsen måste placera sina tillgångar på visst sätt. Det har exempelvis ansetts godtagbart att en stiftelse placerat sina medel i nästan enbart aktier. Några länsstyrelser tillhandahåller s.k. normalplaceringsregler, vilka inte är tvingande. Enligt normalplaceringsreglerna gäller generellt att kravet på säkerhet är starkare än kravet på avkastning samt att tillgångarna i tillräcklig utsträckning ska vara likvida för att kunna användas till att fullgöra gottgörelse och eventuell likvidation.

Från och med den 1 januari 2006 finns särskilda placeringsregler för pensionsstiftelser som tryggar pensionsutfästelser till minst 100 arbetstagare eller efterlevande om avsättningar har gjorts till stiftelsen (9 a, 10 a–10 d, 15 a–15 d, 16 a, 31 och 34–36 §§ TrL). De nya reglerna är tvingande för större stiftelser. Även andra pensionsstiftelser får – frivilligt – tillämpa de nya reglerna; denna möjlighet gäller dock inte för egenföretagares tryggnad i stiftelse för egen räkning. En pensionsstiftelse som valt att frivilligt tillämpa bestämmelserna i 9 a § TrL ska genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten. De nya reglerna (SFS 2005:1124) följer det s.k. tjänstepensionsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut).

En pensionsstiftelse som grundats av aktiebolag får äga aktier i arbetsgivarföretaget eller i bolag som ingår i samma koncern som arbetsgivarföretaget enligt bestämmelserna i 1 kap. 11 §

aktiebolagslagen (2005:551), ABL, endast om tillståndsmyndigheten godkänner detta (11 § TrL). För stiftelser som omfattas av bestämmelserna i 9 a § TrL begränsas möjligheterna att äga aktier i sådana företag av de särskilda placeringsreglerna i 10 a § TrL.

Tryggandelagen innehöll ursprungligen inte någon bestämmelse som förbjöd pensionsstiftelser att uppta lån. Av rättspraxis framgår dock att en pensionsstiftelse inte får uppta lån för att förvärva värdepapper (RÅ 1980 2:72). I de nya bestämmelserna för pensionsstiftelse som omfattas av bestämmelserna i 9 a § TrL anges särskilt att penninglån får tas upp eller övertas endast för att tillgodose tillfälliga likviditetsbehov om den samlade upplåningen är av ringa betydelse med hänsyn till stiftelsens omfattning (11 § TrL).

Tryggandelagen uppställer vissa hinder mot lån från pensionsstiftelse till arbetsgivaren, se avsnitt 2.4.4.

Gränsöverskridande verksamhet

Pensionsstiftelser som omfattas av bestämmelserna i 9 a § TrL kan numera åta sig att från Sverige trygga pensionsutfästelser som ska fullgöras i annat land inom EES-området, s.k. gränsöverskridande verksamhet, se 15 a–15 e §§ TrL.

2.4.3.2 Personalstiftelser

Med personalstiftelse avses en av arbetsgivare grundad stiftelse med ändamål att främja arbetstagares eller arbetstagares efterlevandes välfärd. Ändamålet får begränsas till en viss grupp av arbetstagare eller efterlevande (27 § TrL). I förarbetena anges som exempel inrättande av idrottsplats eller semesterhem och utgivande av resestipendier eller studiebidrag. En sådan idrottsplats får användas även av utomstående, förutsatt att den till helt övervägande del utnyttjas av stiftelsens destinatärer (prop. 1967:83 s. 177).

Personalstiftelse får inte ha till ändamål att sörja för pensionering eller avlöning eller annan förmån som arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild arbetstagare. Detta medför att en arbetsgivare som önskar främja såväl pensions- som personalfrämjande åtgärder inom ramen för tryggandelagen måste inrätta två stiftelser, en pensions- och en personalstiftelse. En personalstiftelse som vid tidpunkten för lagens ikraftträdande tillhandahöll förmån som strider mot förbudet i 27 § TrL att tillgodose vissa förmåner, t.ex. tjänstebostad, får fortsätta med denna verksamhet (Övp 7 till SFS 1967:531).

Ändamål

Om t.ex. avsatta medel huvudsakligen ska komma företagsledaren eller honom närstående till godo föreligger inte en stiftelse i tryggandelagens mening (RÅ 1975 1:18, RÅ 1984 1:72:2, RÅ 1987 not. 188).

Ändamålet med stiftelsen får inte vara att bereda förmåner åt allmänheten. Om stiftelsen t.ex. innehar en fritidsanläggning måste anläggningen huvudsakligen komma de anställda till del (SOU 1965:41 s. 232, RÅ 1968 ref. 46, RÅ 1975 1:18, RÅ 1987 not. 188).

Av prop. 1967:83 framgår att typiska ändamål för en personalstiftelse är att

- anskaffa tomtmark för kommande stiftelseändamål (SOU 1954:19),
- bidrag till simhall (bad- och tvättinrättningar) för personalens fromma (RÅ 1945 not. 236),
- anlägga idrottsplats (RÅ 1949 not. 575),
- inrätta semesterhem, samlings- och fritidslokaler, fritidsfastigheter,
- daghem m.m. (RÅ 1946 not. 135, RÅ 1949 not. 925),
- lämna studie- och utbildningsstipendier,
- lämna resestipendier,
- lämna understöd till olika fritidsaktiviteter som t.ex. tennis, bandy, skytte, samt musik.

En personalstiftelse som kan betecknas som en understödsstiftelse kan lämna

- understöd vid sjukdom,
- arbetslöshetsunderstöd,
- hjälp vid olycksfall,
- kontantunderstöd vid anställds inträde i pensionsåldern,
- begravningshjälp och
- anskaffning av bostäder.

En personalstiftelse får inte lämna sådan förmån som annars utgår på grund av tjänst enligt anställningsavtal. Om en stiftelse utger t.ex. bil-, kost- eller bostadsförmån eller främjar

verksamhet med anknytning till arbetsgivarens näringsverksamhet är det inte fråga om personalfrämjande åtgärder eller kostnader i tryggandelagens mening utan om företagets normala rörelsekostnader.

Detsamma gäller om stiftelsen t.ex. lämnar bidrag till internutbildning eller annan utbildning med anknytning till företagets verksamhet.

Eftersom det är tillsynsmyndighetens uppgift att bevaka att personalstiftelserna uppfyller tryggandelagens krav kan kontakt tas med länsstyrelsen för utredning av stiftelsernas verksamhet och status.

Bestämmelserna i tryggandelagen hindrar inte att en personalstiftelse är gemensam för två eller flera arbetsgivare.

Fr.o.m. den 1 juli 2005 får pensionsstiftelse inte vara bolagsman i handelsbolag (1 kap. 2 a § HBL). Förbudet omfattar inte ägarförhållanden som inträtt före nämnda datum om en ansökan om registrering av bolagsavtalet har kommit in till bolagsverket före utgången av december 2005.

Namnet på en personalstiftelse ska innehålla ordet personalstiftelse (27 § TrL).

Gottgörelse

En personalstiftelse bör normalt fullgöra sitt ändamål genom att ersätta arbetsgivaren för de utgifter denne haft inom ramen för stiftelsens ändamål, s.k. gottgörelse. Om stiftelsen har ytterligare medel får stiftelsen själv använda dem om den efter samråd med arbetsgivaren finner att medlem inte kommer att behövas för gottgörelse under de närmaste tre åren. En personalstiftelse är normalt sett skyldig att lämna gottgörelse till arbetsgivaren. I tryggandelagen anges två undantag. En stiftelse får vägra gottgörelse om den för att kunna utbetala gottgörelsen skulle tvingas avyttra fast egendom som utnyttjas för personalens välfärd eller om medel fordras för underhåll och skötsel av sådan egendom (29 § TrL).

Kapitalförvaltning

Tryggandelagen tillåter inte en personalstiftelse att ha fordringar på arbetsgivaren. Avtal i strid mot detta förbud är ogiltiga (28 § TrL). En personalstiftelse får inte lämna s.k. återlån till arbetsgivaren (prop. 1967:83 s. 180). En personalstiftelse får inte heller ta emot egendom från arbetsgivaren på villkor som väsentligt begränsar stiftelsens rätt att förfoga över egendomen (28 § TrL). Av förarbetena framgår att villkor som närmast är att se som en ändamålsbestämmelse är godtagbara. Ett exempel på detta är att en arbetsgivare överlåter en

fastighet till en personalstiftelse under förutsättning av att fastigheten verkligen ska utnyttjas som semesterhem och att den inte utan vidare får avyttras (prop. 1967:83 s.179–180).

En personalstiftelse som grundats av aktiebolag får äga aktier i arbetsgivarföretaget eller i bolag som ingår i samma koncern som arbetsgivarföretaget enligt bestämmelserna i 1 kap. 11 § ABL endast om tillståndsmyndigheten godkänner detta (28 § TrL).

2.4.4 Låneförbud m.m.

Pensionsstiftelse

I tryggandelagen uppställs särskilda regler som begränsar pensionsstiftelsers möjligheter att inneha fordringar på arbetsgivaren och att låna ut sina tillgångar.

En pensionsstiftelse får inte från arbetsgivaren ta emot en fordran på arbetsgivaren. En pensionsstiftelse kan däremot låna ut medel till arbetsgivaren, s.k. återlån. Återlån förutsätter att arbetsgivaren ställer en betryggande säkerhet för lånet eller om säkerhet inte lämnas att tillsynsmyndigheten tillåter lånet (11 § första stycket TrL). Som betryggande säkerhet anses exempelvis kreditförsäkring. Sådan försäkring meddelas i Sverige i princip bara av Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt.

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag är begränsningarna i aktiebolagslagen tillämpliga (11 § TrL) på lån m.m. till närstående, ställande av säkerhet och lån till förvärv av aktier tillämpliga, 21 kap. 1–9 §§ ABL. Överträdelse är straffbar (30 kap. 1 § ABL).

En pensionsstiftelse som omfattas av bestämmelserna i 9 a § TrL får inte ställa säkerhet för tredje man.

Personalstiftelse

En personalstiftelse får inte inneha en fordran på arbetsgivaren, se 28 § TrL.

Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag är begränsningarna i aktiebolagslagen tillämpliga (28 § TrL) på lån m.m. till närstående, ställande av säkerhet och lån till förvärv av aktier tillämpliga, 21 kap. 1–9 §§ ABL. Överträdelse är straffbar (30 kap. 1 § ABL).

2.4.5 Styrelsen

Styrelseledamöter

En tryggandestiftelse har i motsats till vad som tidigare gällde alltid egen förvaltning, dvs. en styrelse bestående av fysiska personer. Hälften av styrelseledamöterna och suppleanterna

ska väljas av arbetsgivaren och hälften av de arbetstagare som omfattas av stiftelsens ändamål (16 och 30 §§ TrL). Styrelsens ordförande ska utses av tillsynsmyndigheten om stiftelsen tryggar pension åt arbetstagare som har bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen eller dess efterlevande enligt tryggandelagen. Styrelsen är beslutsför om minst hälften av styrelseledamöterna är närvarande. Vidare fordras att lika många representanter för arbetsgivaren respektive arbetstagarna är närvarande (16 och 30 §§ TrL). Den som har näringsförbud får inte vara styrelseledamot eller suppleant i en tryggandestiftelse (16 a och 30 §§ TrL). Det finns inget krav på att styrelseledamot ska vara svensk medborgare eller bosatt i Sverige. Styrelseledamot är berättigad till skäligt arvode (18 och 30 §§ TrL). Styrelseledamot som missköter sitt uppdrag kan bli skadeståndsskyldig, se avsnitt 2.4.11. När det gäller styrelseledamöter och suppleanter i sådana pensionsstiftelser som avses i 9 a § TrL ställs kravet att de ska ha de insikter och den erfarenhet som måste krävas för att delta i ledningen av en sådan pensionsstiftelse och även i övrigt vara lämplig för uppgiften (16 a § TrL, se även prop. 2004/05:165 s. 236 och 249–250).

Arbetsuppgifter

Styrelsen ska svara för:

- att stiftelsen har ett namn,
- att föreskrifterna i stiftelseförordnandet följs,
- att förmögenheten är placerad på ett godtagbart sätt (10 a § TrL),
- att pensionsstiftelse som omfattas av bestämmelserna i 9 a § TrL upprättar placeringsriktlinjer, lämnar en kopia av dem till Finansinspektionen och följer beslutade placeringsriktlinjer (10 b § TrL) och att annan pensionsstiftelse i förekommande fall följer sina placeringsriktlinjer,
- att pensionsstiftelsen som omfattas av bestämmelserna i 9 a § TrL fullgör sin informationsskyldighet till dem vars pension tryggas av stiftelsen (10d § TrL),
- att pensionsstiftelse lämnar underrättelse till Finansinspektionen om åtaganden att bedriva gränsöverskridande verksamhet (15 b § TrL),
- att stiftelsen fullgör sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen,

- att årsredovisning jämte revisionsberättelse sänds till tillsynsmyndigheten (17 b § TrL) och
- att stiftelseförordnandet och andra stiftelsens handlingar förvaras på ett betryggande sätt.

2.4.6 Ändring av stadgar

Ändring av stadgar

Tillsynsmyndigheten får efter ansökan av en tryggandestiftelse ändra stiftelsens stadgar (22 och 30 §§ TrL) om

1. det inte längre finns någon som omfattas av en pensionsstiftelses ändamål,
2. stiftelsens kapital väsentligen överstiger vad som kan komma att fordras för att tillgodose stiftelsens ändamål eller
3. det i övrigt finns särskilda skäl att ändra innehållet i stiftelsens stadgar.

I förarbetena anges som exempel på när det kan vara aktuellt att ändra stadgarna bl.a. att ett företags stiftelse överförs till ett annat företag och att det är önskvärt att slå samman två eller flera stiftelser till en stiftelse (prop. 1967:83 s. 163).

2.4.7 Om arbetsgivarens verksamhet övergår till annan

Om en arbetsgivare överlåter sin näringsverksamhet till någon annan och efterträdaren övertar ansvaret för överlåtarens pensionsutfästelser, kan stiftelsen överföras till efterträdaren, se 23–24 §§ TrL. Även personalstiftelse kan överföras till efterträdare (24 och 30 §§ TrL). Om tryggandestiftelse inte överförs till efterträdaren ska den likvideras (19 § TrL). Se även 20–21 och 25 §§ TrL.

2.4.8 Likvidation

Likvidation

En tryggandestiftelse ska träda i likvidation (19 § TrL) om

1. stiftelsens medel under avsevärd tid varit helt otillräckliga för sitt ändamål,
2. stiftelsens medel inte längre kan anses behövliga för sitt ändamål,
3. arbetsgivaren blir försatt i konkurs eller
4. arbetsgivaren upphör med sin näringsverksamhet utan att stiftelsen överförs till annan enligt bestämmelserna i 24 § TrL.

Med punkt 1 avses situationen att pensionsstiftelsen saknar egentlig betydelse för pensionsborgenärerna därför att behållningen är obetydlig i förhållande till stiftelsens pensionsreserv. Med punkt 2 avses situationen att stiftelsens förmögenhet inte i rimlig omfattning kan utnyttjas som pantsäkerhet, t.ex. därför att stiftelsen inte har destinatärer eller att de inte är bärare av pensionslöften. Om destinatärskretsen är alltför snäv kan stiftelsen hos tillsynsmyndigheten begära ändring av stiftelseurkunden, se avsnitt 2.4.6.

**Tillgångar
används till**

Likvidation ombesörjs av stiftelsens styrelse (19–20 §§ TrL). En pensionsstiftelses tillgångar avsätts till stiftelsens egna skulder och därefter betalas förfallna pensionsbelopp. Återstående tillgångar används i första hand för inköp av pensionsförsäkringar för att täcka återstående pensionsbehov, se 21 § TrL. Personalstiftelses tillgångar avsätts till stiftelsens egna skulder och därefter till att främja välfärd för dem som omfattas av stiftelsens ändamål (30 § TrL).

2.4.9 Bokföringsskyldighet

Alla personal- och pensionsstiftelser enligt tryggandelagen är bokföringsskyldiga (2 kap. 3 § BFL). Bokföringslagen och årsredovisningslagen är tillämpliga i relevanta avseenden (17 a § TrL). Bokföringsskyldighet och bokföring i allmänhet behandlas i avsnitt 17.1.

2.4.10 Revision

Revisor

Om stadgarna inte säger något annat, ska arbetsgivaren utse revisor. Tryggandelagen innehåller inte något krav på att revisor ska vara auktoriserad eller godkänd. Om det finns anledning ska tillsynsmyndigheten utse särskild revisor (17 b § TrL). Revisor är berättigad till skäligt arvode (18 § TrL). Revisor som missköter sitt uppdrag kan bli skadeståndsskyldig, se avsnitt 2.4.11.

2.4.11 Skadestånd

Bestämmelserna i 5 kap. SL om skadestånd är i relevanta delar även tillämpliga på styrelseledamöter, förvaltare och revisorer i tryggandestiftelser (18 a och 30 §§ TrL). Ledamöter i en styrelse, förvaltare och revisorer kan bli skadeståndsskyldiga om de uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakar stiftelsen ekonomisk skada när de fullgör sina uppdrag. Skadestånd kan också komma ifråga gentemot tredje man som tillfogats skada genom överträdelse av stiftelseförordnandet eller tryggande-

lagen. Vid tillämpningen av 5 kap. 4 § SL ska med stiftaren avses arbetsgivaren.

Styrelsen eller förvaltaren kan även bli solidariskt betalningsansvarig tillsammans med stiftelsen för innehållen ej inbetald preliminär skatt, sociala avgifter, mervärdesskatt och egen preliminär skatt enligt 59 kap. 12–14 §§ SFL. För mer information se Handledning för skatteförfarandet avsnitt 59.

2.4.12 Tillsyn

Tillsynsmyndighet

Tillsynsmyndighet är den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet i det län där arbetsgivaren har sitt hemvist (31 § TrL). Tillsynsmyndigheten ska ingripa om det kan antas att en pensions- eller personalstiftelse inte förvaltas i enlighet med de för stiftelsen gällande föreskrifterna eller tryggandelagen. Länsstyrelses beslut överklagas normalt till allmän förvaltningsdomstol, se 33 § TrL.

Tillsynsmyndighetens uppgifter

Tillsynen av pensionsstiftelser är inriktad på att skydda pensionsborgenärerna och till följd härav granskar länsstyrelsen i huvudsak förvaltningen av stiftelsernas kapital. För pensionsstiftelse som tryggar pensionsutfästelser till minst 100 arbetstagare eller arbetstagares efterlevande ska Finansinspektionen utöva tillsyn över stiftelsens kapitalförvaltning, se 34–36 §§ TrL.

2.4.13 Ikraftträdandebestämmelser – TrL

Till tryggandelagen hör ett flertal övergångsbestämmelser (Övp). Flertalet av dem avser frågor som inte längre är aktuella.

Fr.o.m. 1 mars 1968

Pensionsstiftelse som vid tidpunkten för tryggandelagens ikraftträdande den 1 mars 1968 även hade till ändamål att tillgodose andra personalfrämjande ändamål än tryggande av pension, ska anses vara en pensionsstiftelse. Om stiftelsens medel förslog skulle stiftelsen delas upp i två stiftelser, en pensions- och en personalstiftelse (Övp 2 till SFS 1967:531).

Stiftelse som vid tidpunkten för lagens ikraftträdande tillhandahöll bostad eller annan liknande förmån, får även om detta strider mot förbudet i 27 § TrL att tillgodose vissa förmåner, fortsätta med denna verksamhet. Sådan stiftelse anses som personalstiftelse (Övp 7). Bestämmelsen är främst tillämplig på stiftelser som innehar personalbostäder.

Tryggandestiftelse som vid tidpunkten för lagens ikraftträdande hade aktieinnehav som stred mot bestämmelse i

tryggandelagen ålades i Övp 10 att avyttra aktierna så snart detta lämpligen kunde ske.

Pensionsstiftelse som med stöd av äldre rätt givit pensionsutfästelse äger utan hinder av bestämmelserna i 13 § TrL betala pensionspost eller avgift till pensionsförsäkring eller bestrida annan utgift i samband med pensionering (Övp 12).

Åsidosättande av övergångsbestämmelse är straffbart (Övp 16).

2.5 Olika stiftelsetyper

2.5.1 De vanligaste stiftelsetyperna

För att kunna bedöma om stiftelselagen är helt eller delvis eller inte alls tillämplig på en stiftelse fordras ofta att stiftelsen klassificeras efter en eller flera grunder. Stiftelser kan delas in på flera olika sätt t.ex. stiftelsens ändamål, hur stiftelsen har förvärvat sina tillgångar, vilken lagstiftning som är tillämplig på stiftelsen, hur stiftelsen bedriver sin verksamhet. Nedan redovisas ett antal olika stiftelsetyper.

Även vid inkomstbeskattningen delas stiftelser in i olika grupper. De indelningar som används vid inkomstbeskattningen saknar regelmässigt inverkan på den civilrättsliga bedömningen av en stiftelse.

För att kunna klassificera en stiftelse fordras tillgång till stiftelseurkund och i förekommande fall även stadgar. Dessa ingår ofta i en och samma handling, t.ex. ett testamente, ett kommunfullmäktigeprotokoll, ett kollektivavtal. Om föreskrifterna i stiftelseurkunden har ändrats genom permutation eller på annat sätt fordras även kännedom om ändringarna. I vissa fall fordras även tillgång till årsredovisning eller andra handlingar.

Gränsen mellan förening och stiftelse kan i vissa fall vara oklar. Om det finns medlemmar är organisationen en förening. Tillåter stadgarna att huvudändamålet ändras eller att organisationen upplöses är det i allmänhet en förening. Stadgar som tillåter detta är vanliga hos föreningar. För närmare information om ideella föreningar se avsnitt 6.

Anslagsstiftelser

Statlig verksamhet bedrivs ibland i stiftelseform. Verksamheten i en sådan stiftelse regleras ofta genom en författning eller liknande.

Finansieringen av dessa statliga organ (stiftelser) har i huvudsak skett genom årliga bidrag och inte genom en enda varaktig

förmögenhetsdisposition. Exempel är Norrlandsfonden och Svenska Filminstitutet. Det har även varit vanligt att bedriva kommunal verksamhet i stiftelseform t.ex. kollektivtrafik, bostadsbyggande och fastighetsförvaltning.

Sedan stiftelselagens tillkomst är det inte längre möjligt att bilda stiftelser som är beroende av löpande anslag. Dessa anslagsberoende stiftelser uppfyller inte varaktighetskriteriet. Löften om ytterligare anslag kan inte heller beaktas utan det är endast den förmögenhet som finns vid bildandet som påverkar bedömningen av varaktigheten. Stiftelselagen är dock tillämplig på de anslagsstiftelser som fanns vid lagens ikraftträdande.

I prop. 1995/96:61, som behandlar olika former för verksamheter som är beroende av statligt stöd m.m., anges att såväl aktiebolag som ideella föreningar kan vara bättre alternativ än anslagsstiftelser för anslagsberoende verksamheter. Detta gäller såväl statliga, kommunala som landstingskommunala områden.

Allmänna arvsfonden

Allmänna arvsfonden omfattas inte av stiftelselagen (prop. 1993/94:9 s. 59) utan regleras i lag (1994:243) om Allmänna arvsfonden.

Avkastningsstiftelse

Se avsnitt 2.5.2.

Familjestiftelser

En stiftelse med en destinatärskrets som omfattar bestämda fysiska personer är undantagen från stiftelselagens tillämpningsområde. Detta innebär att familjestiftelser normalt inte omfattas av stiftelselagen. Däremot gäller stiftelselagen för en familjestiftelse vars förordnande innebär att tillhörighet till en viss släkt är en men inte den enda kvalifikationen för att man ska kunna komma ifråga som destinatar. Familjestiftelser behandlas i avsnitt 2.5.6.

Insamlingsstiftelser

En insamlingsstiftelse bildas genom ett upprop om insamling av kontanta medel för ett visst ändamål. Stiftelselagen är endast delvis tillämplig på insamlingsstiftelser. De behandlas i avsnitt 2.5.4.

Kollektivavtalsstiftelser

En kollektivavtalsstiftelse bildas genom att en arbetsgivarorganisation och en central arbetstagarorganisation i kollektivavtal kommer överens om att inrätta en stiftelse som ska tillgodose sitt syfte främst genom att utge kontanta bidrag ur de medel som arbetsgivare löpande inbetalar till stiftelsen. Stiftelselagen är endast delvis tillämplig på kollektivavtalsstiftelser. De behandlas i avsnitt 2.5.4.

Kyrkliga företeelser	Församlingskyrkor och domkyrkor av stiftelseliknande karaktär omfattas inte av stiftelselagen (prop. 1993/94:9 s. 58). Fr.o.m. den 1 januari 2000 omfattas inte heller prästlönetillgångar (prästlönefastigheter och prästlönefonder) av stiftelselagen (4 § IFL), se avsnitt 11.4.2. Gravfonder som inte tillkommit enligt förordnande av den som tillskjutit medel omfattas inte av stiftelselagen. För närmare information se prop. 1993/94:9 s. 59.
Samstiftelser och samförvaltning	Med samstiftelse avses en stiftelse som – efter tillstånd från Kammarkollegiet – bildats genom att flera mindre stiftelser med likartade ändamål har slagits samman till en stiftelse (6 kap. 1 § SL). Ändamålet för en samstiftelse består vanligtvis av samtliga ändamål som de gamla stiftelserna haft. Samstiftelser ska inte förväxlas med samförvaltning. Samförvaltning innebär att flera stiftelsers kapital ingår i en gemensam kapitalförvaltning. Varje stiftelse har en kvotandel av de intäkter, kostnader, tillgångar och skulder som omfattas av samförvaltningen (2 kap. 5 § SL).
Sociala fonder	<p>I skattelagstiftningen finns vissa särskilda lagar om s.k. sociala fonder. De innehåller inte några civilrättsliga regler. I avsaknad av särskilda regler bör sådana fonder – under förutsättning av att en stiftelse bildats – behandlas som vanliga stiftelser. Eftersom dessa stiftelser regelmässigt bildats innan stiftelselagen trätt ikraft ska de inskränkningar som finns för s.k. äldre stiftelser tillämpas. Dessa lagar är</p> <ul style="list-style-type: none">– Förordning (1947:339) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till vissa stiftelser, m.m.– Förordning (1948:497) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till vissa stiftelser, m.m.– Förordning (1950:25) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till Stiftelsen Trävaruindustrins konjunkturutmättningsfond, m.m.– Förordning (1951:148) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till vissa stiftelser, m.m.– Förordning (1951:149) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till viss av Aktiebolaget Tegefors verk grundad stiftelse, m.m.
Tryggandestiftelser	Pensions- och personalstiftelser regleras inte i stiftelselagen utan i tryggandelagen. I tryggandelagen finns dock ett antal hänvisningar till stiftelselagens bestämmelser om värdering av

tillgångar, skadestånd och tillsyn. Enligt tryggandelagen kan arbetsgivare inrätta två olika typer av stiftelser, nämligen pensionsstiftelser och personalstiftelser. Pensions- och personalstiftelser enligt tryggandelagen behandlas i avsnitt 2.5.5.

Vanliga stiftelser

Det stora flertalet stiftelser är s.k. vanliga stiftelser som omfattas av bestämmelserna i stiftelselagen. Vanliga stiftelser indelas i Sverige huvudsakligen i två typer, avkastningsstiftelser och verksamhetsstiftelser. Exempel på vanliga stiftelser är stipendiestiftelser, bostadsstiftelser och forskningsstiftelser. Se avsnitt 2.5.2.

Vinstandelsstiftelser

En vinstandelsstiftelse med en varaktighet på tre eller fyra år omfattas inte av stiftelselagen eftersom varaktighetskriteriet i sådant fall inte anses uppfyllt. Vinstandelsstiftelsen har dessutom ofta en bestämd destinatärskrets vilket innebär att stiftelselagen enligt bestämmelsen i 1 kap. 7 § SL inte är tillämplig. Vinstandelsstiftelser behandlas i avsnitt 2.5.5.3.

2.5.2 Avkastnings- och verksamhetsstiftelser

Avkastningsstiftelser

En avkastningsstiftelse tillgodoser sitt syfte genom att ur den löpande avkastningen utge kontanta bidrag. Stiftelsens förmögenhet består oftast av värdepapper eller banktillgodohavanden. Förmögenheten ska vara godtagbart placerad och stiftelsen får i princip inte förbruka medel för annat än till förmån för det av stiftaren bestämda syftet och den av honom bestämda destinatärskretsen. Detta innebär i princip att en avkastningsstiftelse i praktiken inte kan utöva näringsverksamhet. Förmögenheten kan dock vara godtagbart placerad i t.ex. en hyresfastighet, vilket innebär att stiftelsen genom detta innehav blir näringsutövare.

Verksamhetsstiftelser

En verksamhetsstiftelse tillgodoser sitt syfte genom att bedriva verksamhet antingen genom näringsverksamhet, t.ex. att mot marknadsmässig ersättning tillhandahålla sjukvård, eller genom ideell verksamhet, t.ex. att utan marknadsmässig ersättning tillhandahålla tjänster. Sammansättningen av verksamhetsstiftelsens förmögenhet bestäms i första hand av den verksamhet som stiftelsen ska bedriva.

2.5.3 Näringsdrivande stiftelser

Som nämnts tidigare är en avkastningsstiftelse i princip förhindrad att utöva näringsverksamhet, medan verksamhetsstiftelsen normalt tillgodoser sitt ändamål genom den bedrivna verksamheten.

Registrering

Innan en stiftelse börjar bedriva näringsverksamhet ska detta anmälas till tillsynsmyndigheten. Stiftelsen ska registreras i stiftelseregistret. Uppgift ska också lämnas om under vilken firma som verksamheten kommer att bedrivas. Om firmanamnet avviker från stiftelsens namn får ordet stiftelse eller en förkortning av detta inte ingå i firmanamnet. Registreringen ger skydd för stiftelsens firma, men endast inom det område som registreringen omfattar. Se 8 kap. SL och firmalagen (1974:156).

Om en näringsdrivande stiftelse bedriver näring i annat firmanamn än stiftelsens ska det av firmans handlingar (fakturor m.m.) framgå att det är en stiftelse som bedriver verksamheten. Se vidare i 8 kap. 4 § SL.

Bestämmelserna om stiftelsens firma i stiftelselagen gäller vid sidan av firmalagens bestämmelser.

2.5.4 Insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser

11 kap. SL omfattar också två särskilda former av stiftelser, nämligen insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser. Utmärkande för dessa är att någon förmögenhetsbildning inte har ägt rum vid bildandet. De faller därför utanför stiftelselagens allmänna definition av stiftelsebegreppet.

2.5.4.1 Insamlingsstiftelser

För att en insamlingsstiftelse ska föreligga krävs bl.a. att det rör sig om insamling av pengar. En insamling av t.ex. kläder eller annat lösöre leder inte till att en insamlingsstiftelse bildas. Skulle verksamheten endast avse sådan insamling blir stiftelselagens allmänna regler tillämpliga.

Vidare krävs att det föreligger ett stiftelseförordnande som ger uttryck för stiftarens vilja att pengar, som inflyter efter ett upprop av honom, ska som en självständig förmögenhet främja ett bestämt och varaktigt ändamål. Ändamålet måste vara angivet med sådan bestämdhet att förordnandet går att verkställa. Ändamålet måste också vara av varaktig natur och stiftaren får inte i förordnandet ha meddelat andra föreskrifter som visar att det kommer att bli verksamt endast under en kortare tid. Detta innebär att en stiftelse som bildats för insamling av pengar i syfte att lindra nöden efter en viss naturkatastrof, för en invigning eller ett jubileum, i regel inte är att betrakta som en insamlingsstiftelse. Samma synsätt bör användas om det av förordnandet framgår att när ett visst insamlingsresultat uppnåtts ska de insamlade medlen över-

lämnas till någon annan t.ex. till en fysisk eller juridisk person. Om syftet vid bildandet varit att kravet på varaktighet ska uppfyllas men förmögenheten därefter förbrukas snabbare än vad som avsetts, bedöms kraven på varaktighet utifrån vad som varit avsikten vid bildandet. Den omständigheten att insamlade medel ska förbrukas i den takt de samlas in innebär inte att kravet på varaktighet inte anses uppfyllt.

I likhet med andra stiftelser ska tillskjutna medel bilda en från mottagarens förmögenhet avskild förmögenhetsmassa.

Det är ett krav enligt stiftelselagen att stiftaren ska göra ett slags upprop. Detta kan ske i någon tidning eller att man på annat sätt vänder sig till allmänheten, anställda på ett företag eller medlemmarna i en viss förening. Telefonförsäljning är inte jämställt med vad som avses med ett upprop.

En insamlingsstiftelse bildas således utan att det finns en förmögenhet. Det saknar betydelse för stiftelsebildningen om stiftaren tillskjuter egna medel. Det är själva uppropet som utgör bildandet för en insamlingsstiftelse. En stiftelse kan således inte bli en insamlingsstiftelse i efterskott.

Namnet på en insamlingsstiftelse ska innehålla ordet insamlingsstiftelse. Insamlingsstiftelser är alltid bokföringsskyldiga och ska alltid stå under länsstyrelsens tillsyn.

En insamlingsstiftelse ska i regel främja sitt syfte genom att lämna kontanta bidrag. Det kan vara så att stiftelsen fungerar som en renodlad avkastningsstiftelse, dvs. bidrag får endast lämnas ur den löpande avkastningen på de insamlade medlen. Vanligare torde vara att de insamlade medlen mer eller mindre oavkortat används för att främja syftet. Det förekommer också att insamlingar har som mål att skapa nödvändiga resurser för en verksamhet som ska bedrivas i stiftelsens egen regi, t.ex. sjukvård. I sådana fall kan det aktiva insamlingsarbetet avstanna när insamlingen har nått ett resultat som medger att den tänkta verksamheten påbörjas. Detta innebär inte att den ursprungliga förmögenhetsbildningen förlorar sin karaktär av att vara insamlingsstiftelse. Det avgörande för vilken kategori en viss stiftelse tillhör är på vilket sätt den självständiga och självägande förmögenheten har tillskapats.

Det finns krav på att en insamlingsstiftelse, om det inte finns synnerliga skäl, under en period av tre sammanhängande räkenskapsår använder minst tre fjärdedelar av sina intäkter för sitt ändamål (11 kap. 2 a § SL).

En insamlingsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år.

Stiftelselagen

Stiftelselagen är endast i begränsad utsträckning tillämplig på insamlingsstiftelser, se 11 kap. 1–2 a §§ SL.

2.5.4.2 Kollektivavtalsstiftelser

En kollektivavtalsstiftelse bildas genom att en arbetsgivarorganisation och en central arbetstagarorganisation i kollektivavtal kommer överens om att inrätta en stiftelse som ska tillgodose sitt syfte främst genom att utge kontanta bidrag ur de medel som arbetsgivare löpande inbetalar till stiftelsen. Ingen av parterna företar således någon förmögenhetsdisposition. Liksom insamlingsstiftelsen faller därför kollektivavtalsstiftelsen utanför den allmänna definitionen av stiftelsebegreppet. De rättsliga förutsättningarna för att en kollektivavtalsstiftelse ska föreligga överensstämmer i huvudsak med vad som gäller för insamlingsstiftelser. Det ska finnas ett skriftligt förordnande med angivande av ett bestämt ändamål. Ändamålet ska vara varaktigt. Vidare ska det finnas ett åtagande från någon som har förklarat sig villig att förvalta pengarna i enlighet med stiftelseförordnandet.

Namnet på en kollektivavtalsstiftelse ska innehålla ordet kollektivavtalsstiftelse.

Stiftelselagen

Stiftelselagen är endast i begränsad utsträckning tillämplig på kollektivavtalsstiftelser, se 11 kap. 4 § SL. Särskilda bestämmelser om kollektivavtalsstiftelser finns i 11 kap. 3–4 §§ SL. Stiftarna och stiftelsen får genom skriftlig överenskommelse ändra eller upphäva stiftelseförordnandet utan hinder av bestämmelserna i 6 kap. SL (11 kap. 4 § andra stycket SL).

2.5.5 Företagsanknutna stiftelser

Stiftelser som grundats av företag för att främja arbetstagares trygghet i form av sociala förmåner kallas företagsstiftelser. Regler för dessa stiftelser finns tryggandelagen. Lagen reglerar två slags stiftelser, pensionsstiftelser och personalstiftelser. Stiftelselagen omfattar inte dessa stiftelser (1 kap. 1 § andra stycket SL).

2.5.5.1 Pensionsstiftelser

Avsättning till pensionsstiftelse regleras i tryggandelagen. En pensionsstiftelses uteslutande ändamål är att trygga sådan utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande, som har lämnats av en arbetsgivare och som denne

bär ansvaret för. En pensionsstiftelse kan aldrig utfästa pension och ansvarar följaktligen inte heller för pensionsutfästelserna. Stiftelsens medel kan normalt inte tas i anspråk för arbetsgivarens övriga skulder och berörs normalt inte av arbetsgivarens obestånd. I undantagsfall kan återvinning ske om arbetsgivaren går i konkurs.

När arbetsgivaren har gjort en avsättning till stiftelsen, får medlen disponeras endast för pensioner. Enligt tryggandelagen får stiftelsen dock låna ut medel till arbetsgivaren om det ställs betryggande säkerhet för lånet eller om tillsynsmyndigheten medger det.

Pensionsstiftelser bildas av arbetsgivaren. Alla arbetsgivare har rätt att bilda pensionsstiftelse. En pensionsstiftelse kan bildas av ett enskilt företag, men det finns inga hinder mot att en stiftelse är gemensam för flera arbetsgivare.

Pensionsstiftelsens förmögenhet förvaltas av en styrelse med representanter för såväl arbetsgivaren som berörda arbetstagare.

En arbetsgivare avsätter medel till pensionsstiftelsen genom att till denna föra över tillgångar. Det är inte tillåtet att överföra reverser eller liknande fordringar på arbetsgivaren. Någon skyldighet för arbetsgivaren att göra avsättningar till stiftelsen uppställs inte i tryggandelagen. Stiftelsens enda uppgift är att förvalta kapital, och eftersom den inte har något åtagande eller ansvar för pensionsutfästelserna finns ingen motsvarande skuldpost i stiftelsens balansräkning.

Eftersom en pensionsstiftelses ändamål uteslutande är att säkerställa att arbetsgivarens pensionsutfästelser uppfylls, får stiftelsen i normalfallet inte betala ut pensioner. Det är arbetsgivaren som beräknar pensionsåtagandena och utifrån dem gör erforderliga avsättningar till stiftelsen. Det ankommer vidare på arbetsgivaren att sköta utbetalningen av de utgående pensionerna. Pensionsstiftelsens förmögenhet kan därför karaktäriseras som en form av pant för den pensionsberättigades pensionsfordran. Arbetsgivaren har dock ingen möjlighet att begränsa sin ansvarighet till pantens värde, dvs. stiftelsens förmögenhet.

Arbetsgivaren kan begära kompensation eller gottgörelse från pensionsstiftelsen för utbetalda pensioner under förutsättning att arbetsgivarens pensionsreserv inte överstiger pensionsstiftelsens tillgångar efter gottgörelsen, eller att gottgörelsen högst motsvarar årets avkastning på stiftelsens kapital. Det ankommer på stiftelsen att kontrollera att de gottgörelser som

arbetsgivaren begär står i överensstämmelse med stiftelsens ändamål och bestämmelserna i tryggandelagen.

Det finns som nämnts inget krav på att pensionsstiftelsens tillgångar ska täcka arbetsgivarens pensionsåtaganden.

2.5.5.2 Personalstiftelser

Personalstiftelse bildas av arbetsgivare och ska främja sådan välfärd åt arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som inte avser pension, avlöning eller annan förmån som arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild arbetstagare.

Tryggandelagen godkänner personalstiftelser med bl.a. följande ändamål:

- anlägga idrottsplats
- inrätta semesterhem
- lämna resestipendier
- lämna studiestipendier

De angivna ändamålen räknas som välfärd i tryggandelagens mening och avser vanligtvis sådan välfärd som utgår vid sidan av vad som direkt kan erbjudas i arbetsgivarens rörelse.

Av förarbetena framgår att en personalstiftelse som bildats enligt tryggandelagen inte får lämna sådan förmån som eljest utgår på grund av tjänst. Bil-, kost- och bostadsförmån är exempel på välfärd som direkt kan erbjudas i arbetsgivarens rörelse. Äldre personalstiftelser som bildats enligt 1937 års lag kan inneha pensionärsbostäder.

Bestämmelserna i tryggandelagen hindrar inte att en personalstiftelse är gemensam för två eller flera arbetsgivare.

För en personalstiftelse ska det finnas en styrelse. Ordförande förordnas i vissa fall av tillsynsmyndigheten. Övriga ledamöter utses till lika antal av arbetsgivaren och av arbetstagarna. De anställda får härigenom insyn i stiftelsen och medbestämmanderätt vid förvaltningen av stiftelsens förmögenhet.

Avsättning till personalstiftelse får, med avdragsrätt vid taxering, göras endast genom att kontanter, aktier, obligationer eller därmed jämförliga tillgångar överlämnas. Stiftelsen får inte ha fordran mot arbetsgivaren. Återlån får därför inte äga rum.

En arbetsgivare får gottgöra sig för utgifter för stiftelsens ändamål. Personalstiftelsen fullgör sitt ändamål genom att gottgöra

arbetsgivaren för utgifter, som denne haft för stiftelseändamålet. Arbetsgivaren har rätt till gottgörelse ur personalstiftelsen. Har stiftelsen medel kvar sedan arbetsgivaren utnyttjat sin rätt till gottgörelse, får stiftelsen under vissa förutsättningar själv använda dessa för stiftelseändamålet.

Personalstiftelsens förmögenhet står till förfogande för gottgörelse. Undantag kan göras när stiftelsen äger fast egendom som används för arbetstagares välfärd, t.ex. ett semesterhem. Den del av stiftelseförmögenheten, som är nedlagd i sådan egendom, får inte mot stiftelsens vilja utnyttjas för gottgörelse. Inte heller bör stiftelsen fråntas medel, som under de närmaste åren fordras för underhåll och skötsel av sådan fast egendom.

Någon begränsning av arbetsgivares avdragsrätt föreligger inte för medel som avsatts till en personalstiftelse vilken bildats i enlighet med tryggandelagen. I RÅ 1995 ref. 37 ansågs en som personalstiftelse betecknad stiftelse inte uppfylla det krav som ställts i 27 § TrL att stiftelsens ändamål ska vara att främja personalens välfärd. Trots detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att arbetsgivaren var berättigad till avdrag för avsättning till en personalstiftelse i enlighet med tryggandelagen. Högsta förvaltningsdomstolen påpekade att stiftelsens stadgar fastställdes av länsstyrelsen och stod under länsstyrelsens tillsyn. Det ankommer således på tillsynsmyndigheten, länsstyrelsen, att bevaka att en personalstiftelse i sin verksamhet uppfyller tryggandelagens krav.

2.5.5.3 Vinstandelsstiftelser

Vinstandelsstiftelser har till ändamål att ge de anställda vid ett företag del i företagets vinst. Ett vinstandelssystem kan fungera så att företaget ensidigt utfäster sig att till en ”stiftelse” varje år överlämna en viss del av sin vinst. Stiftelsen förvaltar varje årlig avsättning som en separat förmögenhetsmassa. När en viss tid har förflutit (t.ex. fem år), får den som var anställd det år avsättningen ägde rum välja mellan att ta ut sin andel i förmögenhetsmassan och att låta andelen stå kvar till dess att han pensionerats.

Vinstandelsstiftelser bildas inte av arbetsgivaren utan av personalorganisation som de anställda är medlemmar i. Vinstandelsstiftelser kan inte omfattas av tryggandelagen. Detta beror dels på att stiftelserna inte bildas av arbetsgivare, dels på att stiftelsernas ändamål strider mot tryggandelagen. Normalt är vinstandelsstiftelsens destinatärskrets direkt eller indirekt angiven i förordnandet, dvs. tillgångarna får endast användas till förmån för bestämda fysiska personer, varför stiftelselagen

inte är tillämplig på dessa stiftelser. Vinstandelsstiftelserna har ofta endast en varaktighet på tre eller fyra år varför inte heller stiftelselagens krav på varaktighet uppfylls.

I vinstandelsstiftelsers namn ingår ofta uttrycken resultatandel och vinstandel. Uttryck som bonus, resultat, resultatbonus, m.fl. uttryck förekommer också.

2.5.6 Familjestiftelser

Med familjestiftelse menas en stiftelse som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs eller viss släkts eller bestämda personers intressen. Destinatärskretsen är bestämd i förväg. Dessa personer har då företrädesrätt till utdelning från stiftelsen. I de fall destinatärskretsen omfattar bestämda fysiska personer är familjestiftelserna undantagna från stiftelselagens tillämpningsområde (1 kap. 7 § SL).

Familjestiftelsens ändamål är ofta att understödja behövande inom en familj eller släkt men kan också vara att bevara en stor konstsamling eller dylikt.

Observera förbudet mot fideikommiss. Det finns likheter mellan en familjestiftelse och ett fideikommiss. Båda vill bevara egendom till förmån för en begränsad krets.

Att endast gynna sig själv som stiftare är inte möjligt. Det handlar i sådant fall inte om en stiftelse (Isoz, Stiftelselagen. En kommentar, s. 30–31).

Låneförbud

Vissa undantag från låneförbudet finns vad gäller familjestiftelser.

Antalet familjestiftelser idag överstiger troligen inte 700.

3 Stiftelser – skatteregler

3.1 Inledning – historik

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

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

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

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

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

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

I 1928 års skatteförfattningar fanns bestämmelserna om skattefrihet för juridiska personers inkomst intagna i 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen (1928:370) (KL) och 7 § e) förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt (1928:373). Innebörden av dessa bestämmelser var i huvudsak att samfund, stiftelser, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer var skattskyldiga i den mån de ej undantagits. Den mest betydelsefulla nyheten i 1928 års skattelagar var annars att det för ideella föreningar och stiftelser infördes proportionell statsbeskattning.

Sedan år 1928 har lagändringar gjorts vid några tillfällen. Enligt dessa utsträcktes skattefriheten till vissa angivna stiftelser, samfund och organisationer. I nuvarande lagstiftning återfinns dessa rättssubjekt i huvudsak i 7 kap. 16–17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

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

Frågan om dessa rättssubjekts skattefrihet reglerades främst i dåvarande 53 § 1 mom. d) och e) KL. För stiftelser m.fl. angivna juridiska personer är reglerna i stort sett oförändrade medan reglerna för ideella föreningar ändrades från och med 1979 års taxering.

Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576) (SIL) ändrades i samband med att den kommunala beskattningen av juridiska

personer upphörde 1984. De särskilda beskattningsreglerna för här aktuella rättssubjekt flyttades över till 7 § SIL.

Med inkomstskattelagens införande år 2000 har beskattningsreglerna för stiftelser och vissa andra juridiska personer som helt eller delvis är undantagna från skattskyldighet placerats i kapitel 7. Syftet med inkomstskattelagen är att lagstiftningen ska bli överskådlig och språkligt moderniserad. Avsikten har inte varit att genomföra några materiella förändringar. Ändringarna som har gjorts syftar i stället till att tydliggöra tidigare lagstiftning.

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

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

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

Beskattningssituationen för subjekten i 7 kap. IL har senare varit föremål för översyn av Stiftelse- och föreningsskatteutredningen, som redovisat sina förslag i betänkandet 'Moderniserade skatteregler för ideell sektor', SOU 2009:65. Se avsnitt 19.

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

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

3.2 Allmänt om skattskyldighet

7 kap. IL

SOU 1939:47

Prop. 1942:134

Prop. 1989/110 del 1 s. 578–579

SOU 1995:63

SOU 2009:65

Inkomstskatt

I 7 kap. IL finns regler om undantag från skattskyldighet för vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer.

Huvudregel

En svensk stiftelse är i likhet med andra svenska juridiska personer som huvudregel obegränsat skattskyldig, dvs. skattskyldig till statlig inkomstskatt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § IL).

Skattskyldigheten innebär:

- att inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL beskattas (bl.a. fastighets- och rörelseinkomst),
- att inkomst av löpande kapitalavkastning, kapitalvinst och kapitalförlust beskattas enligt 13 kap. 2 § IL,
- att resultatet får minskas med avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. IL,
- att stiftelser inte har rätt till grundavdrag, och
- att skatten för stiftelser är 26,3 % av den beskattningsbara inkomsten.

**Undantag från
skattskyldighet**

Stiftelser kan enligt 7 kap. IL vara undantagna från skattskyldighet för vissa inkomster. De skatteprivilegierade stiftelserna, dvs. de stiftelser som är inskränkt skattskyldiga, kan indelas i olika kategorier.

1. Stiftelser helt undantagna från skattskyldighet
 - a. Pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (7 kap. 2 § IL),
 - b. Sociala fonder enligt särskild lagstiftning från 1940- och 50-talen (Förordning 1947:339, 1948:497, 1950:25, 1951:148 och 1951:149),
 - c. Stiftelser som beskattas enligt de regler som tillämpas vid beskattning av stiftelsens förvaltare, s.k. förvaltar-smitta. Detta är inte lagreglerat och gäller i princip stiftelser förvaltade av stat eller kommun.
2. Stiftelser vilka är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastighet, den s.k. katalogen (7 kap. 16–17 §§ IL).
3. Stiftelser vilka är skattskyldiga endast för inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster (7 kap. 15 § IL).
4. Stiftelser vilka är skattskyldiga endast för inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster (7 kap. 3 § IL).

En stiftelse som skulle kunna vara inskränkt skattskyldig enligt punkterna 1–3 ovan men som inte uppfyller förutsättningarna för detta kan i stället vara inskränkt skattskyldighet enligt punkt 4.

Frågor om inkomstbeskattning av stiftelserna i punkterna 1 b samt 2–3 behandlas främst i avsnitt 12. De stiftelser som avses i punkterna 1c och 4 behandlas främst i avsnitt 4 medan stiftelser i punkt 1 a och sådana stiftelser som inte är inskränkt skattskyldiga (oinskränkt skattskyldiga) behandlas främst i avsnitt 5.

**Inskränkt
skattskyldighet
enligt 7 kap. 3 § IL**

De flesta inskränkt skattskyldiga stiftelser omfattas av de generella undantagsbestämmelserna i 7 kap. 3 § IL (punkt 4 ovan). De är inte skattskyldiga för kapitalvinster, kapitalförluster, löpande kapitalinkomster (kapitalavkastning) och kapitalutgifter som avser kapitalförvaltning. Inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL beskattas däremot alltid. För en stiftelse kan, till skillnad från vad som

gäller för ideella föreningar och registrerade trossamfund, sistnämnda inkomst aldrig undantas från skattskyldighet. Det finns dock ett undantag. En inskränkt skattskyldig stiftelse är enligt 7 kap. 21 § tredje stycket IL inte skattskyldig för användningen av en byggnad som vid fastighetstaxeringen indelats eller bort ha indelats som skattefri till den del den används för något av de i 7 kap. 4 § IL angivna ändamålen, se avsnitt 4.8. Närmare information om vilka inkomster som är skattepliktiga respektive undantagna från beskattning finns i avsnitt 4.2.

Skattepliktig inkomst

I den mån stiftelser är skattskyldiga till inkomstskatt tillämpas i huvudsak samma regler som gäller för övriga juridiska personer, se Handledning för beskattning av inkomst. Fullföljd, direkt och indirekt, samt fullföljdskostnader är avdragsgilla endast i den mån de är nödvändiga kostnader för att förvärva och bibehålla skattepliktiga inkomster (16 kap. 1 § IL).

Gåva

Inkomster i form av gåvor eller testamentariska förordnanden är uttryckligen skattefria enligt 8 kap. 2 § IL. Skatteverket anser därför att gåva från fysisk person till näringsdrivande stiftelse är skattefri även om den används för att täcka avdragsgilla kostnader (Skatteverket 2007-04-04, dnr 131 230825-07/111).

Övriga skatter m.m.

De vid sidan av inkomstskatten vanligaste skatterna och avgifterna – avkastningsskatt, fastighetsskatt, mervärdesskatt, reklamskatt, socialavgifter, särskild löneskatt och särskild inkomstskatt – behandlas i avsnitt 16.

3.3 Kapitalförvaltningskostnader

Bakgrund

Före 1990 års skattereform beskattades oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar och stiftelser för sin kapitalförvaltande verksamhet i inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Avdragsrätten för förvaltningskostnader i inkomstlagen kapital var strikt reglerad i rättspraxis. Bara speciella direkta förvaltningskostnader var avdragsgilla t.ex. depå- och notariatavgifter.

Genom skattereformen förändrades inkomstlagen, vilket för juridiska personer innebar att alla inkomster skulle hänföras till en förvärvskälla i inkomstlagen näringsverksamhet. Till intäkt av näringsverksamhet kom därmed löpande kapitalavkastning och kapitalvinst att räknas. Någon speciell reglering av avdragsrätten i kapitalförvaltande verksamhet finns inte i inkomstlagen.

Av den allmänna huvudregeln i 20 § KL och den allmänna huvudregeln för näringsverksamhet i 23 § KL följde att avdrag

skulle medges för alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande i verksamheten. Motsvarande bestämmelse finns numera i 16 kap. 1 § IL.

I förarbetena till 1990 års skattereform, prop. 1989/90:110 del 1 s. 579, angavs att inga ändringar skulle företas i fråga om skattskyldighetens omfattning för stiftelser och ideella föreningar trots införandet av ny lagstiftning. Avsikten var att avvakta stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag till ny skattelag för stiftelser och ideella föreningar, som sedan kom att presenteras i SOU 1995:63. Förslaget har dock inte lett till någon ny lagstiftning.

Av ovan nämnda anledning har det varit oklart om genomförandet av skattereformen faktiskt har inneburit någon förändring av beskattningen för stiftelser och ideella föreningar bl.a. avseende avdragsrätten för kapitalförvaltningskostnader.

RÅ 2001 ref. 17

Högsta förvaltningsdomstolen kom i RÅ 2001 ref. 17 fram till att den ändrade indelningen av inkomstslagen har medfört att avdragsrätten för kapitalförvaltningskostnader efter 1990 års skattereform ska medges enligt de generella principer som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. I målet, som gällde en inskränkt skattskyldig avkastningsstiftelse, Stiftelsen Stockholms Sjömanshem, hade man bl.a. att beräkna storleken på den löpande nettoavkastningen av förmögenheten för fullföljdsprövningen. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande innebär att samtliga kostnader som är hänförliga till intäkternas förvärvande och bibehållande i inkomstslaget näringsverksamhet är avdragsgilla, såväl direkta som indirekta. Däremot är kostnader hänförliga till fullföljandet av stiftelsens ändamål inte skattemässigt avdragsgilla.

Högsta förvaltningsdomstolen gjorde i RÅ 2001 not. 82, som gällde en vinstandelsstiftelse, samma bedömning avseende avdragsrätten för kapitalförvaltningskostnader för oinskränkt skattskyldiga stiftelser då de hänvisar till domen ovan. Avdrag ska således medges enligt de allmänna reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag får däremot inte ske för kostnader som föranletts av fullföljandet av stiftelseändamålet eftersom dessa inte utgjort kostnader för förvärvandet av skattepliktiga intäkter.

Kostnadsavdrag

Vid beräkning av resultatet av näringsverksamheten ska den skattskyldiga stiftelsen eller den ideella föreningen göra åtskillnad på de två verksamheterna, näringsverksamhet och ändamålsenlig ideell verksamhet. Kostnader hänförliga till

näringsverksamheten är avdragsgilla medan kostnader hänförliga den ändamålsenliga verksamheten inte är det.

Stiftelser och ideella föreningar hanterar vanligen sin kapitalförvaltning på två olika sätt. Antingen genom egen förvaltning i vilken de själva ansvarar för placeringarna eller också anlitas en professionell kapitalförvaltare. Förvaltningsformen har betydelse för vilka kapitalförvaltningskostnader som normalt är påräkneliga.

Kostnader som ostridigt är kapitalförvaltningskostnader i sin helhet är t.ex. depåavgifter, notariatavgifter, aviseringsavgifter för lån, kostnader för placeringsrådgivning och fondförvaltningsavgifter.

Kostnader som kräver närmare utredning för att helt eller delvis kunna hänföras till kapitalförvaltningen är t.ex. förvaltararvoden, revisionsarvoden, bokföringsarvoden, konsultkostnader, lönekostnader, styrelsearvoden, porton, telefonkostnader, lokalhyror, ADB-kostnader, kontorsmaterialkostnader och bankfacksavgifter.

Kostnader som är hänförliga till den ändamålsenliga verksamheten är för stiftelser t.ex. utgivna bidrag, kostnader för att välja ut destinatärer, ceremonikostnader, avgifter till tillsynsmyndigheten. För ideella föreningar är det främst kostnader i den ideella medlemsverksamheten.

Prövning av avdragsrätten bör ske individuellt för varje kostnadspost. Kan den skattskyldige inte visa hur stor del av kostnadsposten som är hänförlig kapitalförvaltningen bör skäligt avdrag ändå medges om kostnaden normalt är påräknelig i sådan verksamhet.

3.4 Näringsverksamhet

Både oinskränkt skattskyldiga stiftelser och stiftelser som är inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. 3 och 15 §§ IL beskattas för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL.

Näringsverksamhet

Det skatterättsliga begreppet näringsverksamhet avser enligt 13 kap. 1 § första stycket IL en yrkesmässigt självständigt bedrivna förvärvsverksamhet. Innebörden i kravet på yrkesmässighet är att verksamheten ska bedrivas regelbundet och med en viss varaktighet. I begreppet förvärvsverksamhet brukar sägas att det ligger ett krav på vinstsyfte med den bedrivna verksamheten. För juridiska personer behöver dock

avsaknad av vinstsyfte inte hindra att en verksamhet betraktas som näringsverksamhet förutsatt att den inte har alltför begränsad omfattning, se t.ex. RÅ 1998 ref. 10. Till näringsverksamhet räknas alltid innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt samt avverkningsrätt till skog. Fastighet som ägs av en juridisk person är alltid näringsfastighet. Med innehav av näringsfastighet enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL avses dels fastighet som innehas med äganderätt, dels sådant innehav vilket enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, kan likställas med ägande (2 kap. 7 § IL).

Ändamålsenlig verksamhet

Många stiftelser uppfyller sitt ändamål genom att bedriva verksamhet av ekonomisk karaktär, t.ex. hjälpverksamhet bland behövande. En sådan verksamhet bedrivs utifrån stiftelseförordnandets ändamålsbeskrivning och styrs primärt inte av förvärvssyfte. Verksamheten ska ofta kunna fullgöras på ett varaktigt sätt med hjälp av stiftarens tillskjutna stiftelsekapital. Prissättningen medför att bara en mindre del av stiftelsens kostnader täcks. En sådan verksamhet anses i regel inte som näringsverksamhet i skattelagens mening utan är snarare att beteckna som ideell verksamhet. Underskott av sådan verksamhet är inte skattemässigt avdragsgill (jfr RÅ 1981 1:28 Stiftelsen Sällskapet Vänner till Pauvres Honteux).

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. Se t.ex. RÅ 2004 ref. 129 som gällde Föreningen Cancerhjälpen. Högsta förvaltningsdomstolen fann här att det förelåg en uppenbar diskrepans mellan vad mottagaren betalade och vad som erhöles från föreningen främst i form av brevmärken, varför det inte var fråga om rörelse. Hagstedt (s. 166) menar också att en sådan verksamhet, t.ex. försäljning av majblommor, inte ska beskattas som rörelse. Se vidare avsnitt 4.7.

4 Inskränkt skattskyldiga stiftelser

7 kap. 3–6 §§ och 13 kap. 1–2 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL

Prop. 1942:134

Prop. 1963:6

SOU 1939:47

4.1 Inledning

En stiftelse som uppfyller tre grundförutsättningar, de s.k. ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven, är endast skattskyldig för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Kapitalavkastning som inte ingår i en sådan näringsverksamhet är undantagen från inkomstbeskattning. Skattskyldighet föreligger inte heller för kapitalvinster och kapitalförluster.

I detta avsnitt behandlas främst vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att en stiftelse ska beskattas som inskränkt skattskyldig vid inkomstbeskattningen (7 kap. 3–6 §§ IL) och innebörden av att inskränkt skattskyldighet föreligger. Vissa stiftelser beskattas enligt särskilda regler, se avsnitt 12. Stiftelser som inte omfattas av några undantag från skattskyldighet behandlas i avsnitt 5.

4.2 Skattskyldighetens omfattning

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

I detta avsnitt avses med inskränkt skattskyldig stiftelse en stiftelse som uppfyller kraven i 7 kap. 3–6 §§ IL. En sådan stiftelse är skattskyldig endast för inkomst av sådan verksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Hit räknas egentlig närings-

verksamhet (rörelse), innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt samt avverkningsrätt för skog. Kapitalförvaltning utgör inte näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Inkomster från sådan verksamhet hänförs till 13 kap. 2 § IL. Kapitalvinster och kapitalförluster är, oavsett om de ingår i en sådan verksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL eller inte, undantagna från beskattning.

Skatteverkets uppfattning är att inskränkt skattskyldiga stiftelser m.fl. ska beskattas för inkomst avseende andel i handelsbolag vars verksamhet utgörs av kapitalförvaltning endast i den mån handelsbolaget bedriver sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL (Skatteverket 2005-03-21, dnr 130 168826-05/111).

Se vidare om näringsverksamhet i avsnitt 3.4.

Ideell verksamhet som inte utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL är inte skattepliktig. Kostnader i sådan verksamhet kan inte heller dras av.

Beskattningsinträde

Stiftelser m.fl. juridiska personer som övergår från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet och därmed blir skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet som tidigare undantagits beskattning ska vid beskattningsinträdet ta upp anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter på tillgångar, skulder och andra förpliktelser till marknadsvärdet (2005-04-29, dnr 130 225117-05/111). Tidpunkten för inträdet ska i dessa fall anses vara ingången av det beskattningsår som beskattning som oinskränkt skattskyldig faktiskt sker. Marknadsvärdet ska anses motsvara tillgångens marknadsvärde vid utgången av det närmast föregående beskattningsåret (Skatteverket 2006-06-16, dnr 131 361931-06/111). För närmare information om s.k. beskattningsinträden och beskattningsutträden, se avsnitt 14.

Fastighetsinkomster

För en stiftelse räknas innehav av fastighet alltid som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Stiftelser som omfattas av 7 kap. 3 § IL är därför enligt huvudregeln skattskyldiga för inkomst av fastighet. Enligt undantagsregler är en stiftelse som till övervägande del använder en sådan fastighet som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) FTL, för något av de kvalificerade ändamål som anges i 7 kap. 4 § IL inte skattskyldig för fastighetsinkomster från denna verksamhet (7 kap. 21 § tredje stycket IL). Se vidare avsnitt 4.8.

**Uttag ur
näringsverk-
samhet**

Uttagsbeskattning aktualiseras när en stiftelse som är skattskyldig för en del av verksamheten för över tillgång från denna del av verksamheten till en del för vilken skattskyldighet inte föreligger. Detta framgår av bestämmelsen i 22 kap. 5 § tredje punkten IL (prop. 1998/99:7, bet. 1998/99:SkU5). Ett belopp motsvarande den uttagna tillgångens marknadsvärde ska då tas upp som en inkomst i näringsverksamheten.

Reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL omfattar även uttag av tjänster om tjänstens värde är mer än ringa. Uttag kan även föreligga i andra situationer. Se avsnitt 14.1.

4.3 Ändamålskravet

Ändamålskrav

I 7 kap. 4 § IL räknas de kvalificerade ändamål upp som gäller för att en stiftelse ska kunna betraktas som inskränkt skattskyldig (ändamålskravet). Uppräkningen är uttömmande.

Här anges också att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer (destinatärskravet). Se nedan.

Ändamålskravet innebär att en stiftelse ska ha till huvudsakligt 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.

**Huvudsakligt
ändamål**

I lagtexten anges att stiftelsen ska ha något eller några av de angivna ändamålen som huvudsakligt ändamål. Med huvudsakligen avses i inkomstskattelagen vanligtvis ca 75 % (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 505).

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 ref. 77 prövat om det är möjligt att kombinera det kvalificerade ändamålet att främja vård och uppfostran av barn med bedrivande av allmänt undervisningsverk (7 kap. 16 § IL). Om stiftelsen hade ägnat sig uteslutande åt ett av ändamålen hade den varit inskränkt skattskyldig. Eftersom stiftelsen huvudsakligen inte hade till ändamål att främja ett eller flera kvalificerade allmännyttiga ändamål var ändamålskravet inte uppfyllt.

Hur ska ändamålet fullgöras

I lagtexten görs för stiftelseändamålen en språklig skillnad på vilket sätt de får fullgöras. Lagstiftaren har uttryckt detta med begreppen att främja, att lämna bidrag, att bedriva respektive att stärka. Sättet att fullgöra ändamålen varierar således beroende på det i lagtexten angivna uttrycket. När det gäller begreppet främja innebär detta en valfrihet eftersom begreppet inbegriper såväl att stiftelsen själv bedriver verksamheten som att bidrag lämnas till annan för detta.

Skattebestämmelserna har än idag i stort sett samma lydelse som 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 kvalificerande 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 finnes överflödiga (SOU 1939:47 s. 54, prop. 1942:134 s. 46).

Geografisk begränsning

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. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att lagtexten lämnar utrymme för en sådan begränsning även om förarbetena skulle kunna tyda på det. Stiftelsen bedömdes sålunda vara inskränkt skattskyldig. Följaktligen finns det inte någon geografisk begränsning för var den allmännyttiga verksamheten får fullgöras, varken för stiftelser eller för ideella föreningar eller registrerade trossamfund.

Destinatärskravet

Ett villkor för förmånlig behandling av stiftelser är att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer. Destinatärskravet gäller sådana stiftelser som har till ändamål att främja ett eller flera av de ändamål som anges i 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 om den i sin verksamhet ”allenast tillgodoser personer inom en viss trängre krets” (SOU 1939:47 s. 59).

Detta uttryckte kommittén som 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 och inte hur ändamålet är angivet i stadgar eller urkund (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 förordnandet 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 diskvalificerad (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 skattefrihe-

**Vård och uppfostran av barn
7 kap. 4 § p. 1 IL**

ten går förlorad. Under en tioårsperiod hade mer än 80 % av utgivna bidrag gått till projekt som leddes av en förutvarande medarbetare i stiftelsen. Högsta förvaltningsdomstolen fann att skattefrihet kan erhållas om urvalet har grundats på sakliga överväganden och en fri och förutsättningslös prövning.

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 barmhärtighetsanstalter. 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). Ett barn anses alltid ha behov av hjälp och därför vara behövande mottagare. Det har inte uppställts krav på att det verkliga behovet prövas i ekonomiskt hänseende.

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 om hand 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.

Sådan skolverksamhet som bedrivs av allmänna undervisningsverk omfattas inte av begreppet vård och uppfostran av barn (RÅ 2004 ref. 77, Stiftelsen Martinskolans Söders Walldorfskola).

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 (Karl Fritiofssons Stiftelse) som berörs närmare i avsnitt undervisning eller utbildning nedan.

Undervisning eller utbildning
7 kap. 4 § p. 2 IL

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 12.3.3.

Att lämna bidrag innebär att endast ekonomiska bidrag kan lämnas för fullgörande av det kvalificerade ändamålet. Det är alltså uteslutet för en stiftelse att själv bedriva den verksamhet som ska uppfyllas på detta sätt.

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 Högsta förvaltningsdomstolen 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: ”Inneböörden 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 levnadssätt 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 gränsfall 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 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 (Hagstedt s. 269).

Utgången i RÅ 1973 ref. 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 RÅ 1978 Aa 256) skådespelare och andra teateranställda (RÅ 1978 Aa 258 och RÅ 1979 1:1) samt journalister (RÅ 1978 Aa 259, RÅ 1978 Aa 262, RÅ 1978 Aa 264 och RÅ 1978 Aa 266). Enligt dessa fall ska den utbetalande stiftelsen göra en noggrann prövning vid urvalet av stipendiater.

Karl Fritiofssons Stiftelse (RÅ 1992 ref. 77) ansågs 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. 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 form av 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 (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 utlandsvistelse även om den kombineras med vissa studiebesök eller förbättring av språkkunskaper. I sådana fall är stiftelsen oinskränkt skattskyldig.

**Hjälpverksamhet
bland behövande
7 kap. 4 § p. 3 IL**

Stiftelser med ändamål att bedriva hjälpverksamhet 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 osäkerhet om när en person inkomst- och förmögenhetsmässigt kan anses vara behövande. Äldre praxis måste därför användas med försiktighet.

Hjälperksamheten kan vara utformad på olika sätt. Den kan bestå i ekonomiskt stöd i form av kontanta bidrag vid enstaka tillfälle eller periodiskt. Hjälpen kan även ges som en förmån, t.ex. fri eller hyresbillig 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. Med hjälperksamhet avses bara hjälp till fysiska personer.

Begreppet bedriva fordrar normalt eget utövande. I vissa fall kan även lämnade av bidrag till annan organisation godtas varvid ändamålet främjas indirekt. Vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en stiftelse som lämnar indirekta bidrag ska uppfylla ändamålskravet har inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Skatteverket har, i anledning av Tsunamikatastrofen i Sydostasien, uttalat sin uppfattning att bl.a. en stiftelse kan bedriva hjälperksamhet bland behövande genom att lämna bidrag till annan organisation utan att det påverkar bedömningen om den är inskränkt skattskyldig. En förutsättning är att bidraget lämnas till en ideell, icke-kommersiell organisation och att bidragsgivaren tillser att den har ett underlag som visar att det kvalificerade ändamålet fullföljs även i den indirekta delen (Skatteverket 2005-06-30, dnr 130 257436-05/111). Om bidrag ges i samband med en katastrofsituation, t.ex. filter till behövande efter en jordbävning eller mat till svältande i en hungerkatastrof är kraven på underlag för att bedöma om hjälptagarna är ekonomisk behövande begränsade. I praktiken torde det i situationer som dessa räcka med att givarorganisationen kan visa att bidragen använts för att hjälpa offren i en viss katastrof.

Hjälperksamhet

Ett ekonomiskt stöd eller 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. Andra exempel på stöd kan vara att lämna bidrag för inköp av handikaphjälpmiddel eller glasögon. Fråga ska alltid vara om hjälp för primära behov. Om bidragen tillgodoser annat anses inte hjälperverk-

samhet föreligga (Hagstedt s. 275). Inte heller förmånliga lån till hantverkare, bidrag till bildande av nytt hem eller startande av rörelseverksamhet har enligt äldre praxis ansetts som en primär hjälpinsats.

Behövande

Innebörden av begreppet behövande har inte berörts i förarbetena. I äldre avgöranden om fromma stiftelser har Högsta förvaltningsdomstolen 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 osäkerhet om när en person ska anses vara behövande. Däremot visar praxis att det ska vara fråga om just ett ekonomiskt behov.

Vad gäller begreppet behövande uttalade Högsta förvaltningsdomstolen i rättsfallet RÅ 1981 1:28 att med behövande måste, såvitt nu är i fråga, förstås person som är i behov av ekonomisk hjälp. För att vara behövande i denna mening kan inte krävas att vederbörande lider nöd eller annars är i trängande behov av hjälp, men det får förutsättas att den som är föremål för verksamheten är mindre bemedlad och att det föreligger ett angeläget hjälpbehov. Innebörden härav får bedömas i förhållande till de trygghets- och standardkrav som vid olika tidpunkter är gällande i samhället.

Existensminimum utgör inte någon övre gräns. Även personer med högre inkomst kan 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 RÅ 1981 1:28, hänvisas bl.a. till mottagarens kapitalinkomster och kapitaltillgångar. Av samma avgöranden kan utläsas att en individuell prövning av hjälpbehovet hos mottagarna måste göras. En individuell prövning av hjälpbehovet innebär att inkomst- och förmögenhetsuppgifter efterfrågas innan bidrag lämnas. I avgörandet RÅ 1981 1:28 (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 RÅ 2004 not. 137, som avsåg fastighetstaxering, prövades om stiftelsen bedrev hjälpverksamhet bland behövande genom att upplåta lägenheter till äldre kvinnor. Högsta förvaltnings-

domstolen kom fram till att stiftelsen inte hade bedrivit hjälpverksamhet eftersom ”sökandenas ekonomiska villkor inte har någon mer framträdande betydelse vid antagningen av nya hyresgäster”. Även hyresgästernas inkomst- och förmögensförhållanden pekade på att de inte kunde anses som behövande i lagrummets mening.

I många situationer går stödet inte direkt till enskilda personer utan till grupper av personer där situationen är sådan att det ekonomiska hjälpbehovet inte behöver ifrågasättas. Någon prövning på individnivå behöver inte göras i dessa fall. Det kan vara fråga om hjälpinsatser vid naturkatastrofer och konfliktsituationer, biståndsverksamhet i utvecklingsländer men också stöd till hemlösa, soppkök eller liknande.

Utanför Sverige

Det är inget krav på att mottagarna av hjälpen ska vara bosatta i Sverige.

Sammanfattning

Med begreppet behövande avses endast ekonomiskt behövande. Stöd till verksamheter som inte primärt går ut på att bistå den enskilde i ekonomiskt hänseende utgör inte hjälpverksamhet bland behövande i inkomstskattelagens mening.

**Vetenskaplig forskning
7 kap. 4 § p. 4 IL**

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. I 1942 års proposition (s. 48) uttalar departementschefen ”Vad teaterkonsten, musiken och de bildade konsterna beträffar utövas de väl icke alltid på sådant sätt att uppmuntran från det allmännas sida i form av skattebefrielse kan anses befogad.” 1936 års skattekommitté uttalade att sådant i en del fall anses som understödande 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 ref. 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. I den vetenskaplig forskning innefattas även sådan verksamhet som avser information och upplysning om den bedrivna forskningen (prop. 2011/12:1 s. 456 och RÅ 1987 not. 14).

**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 om forskningen är inriktad på ren grundforskning eller på mer specialiserad målforskning eller tillämpad forskning. Fråga får däremot inte vara om sådan forskning som är för 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 i stället vara avdragsgill i företagets rörelse (16 kap. 9 § IL). I förarbetena till den lagstiftning där avdragsrätten för forskningskostnad infördes (prop. 1970:135), synes det 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 Högsta förvaltningsdomstolen (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 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 restriktivt. Hit räknas (Hagstedt s. 284 och prop. 1942:134 s. 48) 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 Hembygdsförening u.p.a. ansetts främja vetenskaplig forskning (RÅ 1972 Fi 856). Föreningen hade inrättat ett museum i sin hembygdsgård. 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 här tillförsäkrats ett långtgående inflytande över förvaltningen och utnyttjandet av lantbruksegendomen.

**Främja nordiskt samarbete
7 kap. 4 § p. 5 IL**

Ändamålet att främja nordiskt samarbete infördes i sin nuvarande form först år 1991 (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 (prop. 1963:6 s. 19–21) ger inte mycket ledning. Något som poängterades tydligt vid införandet var att det inte var tillräckligt för skattefrihet att verksamhet

bedrevs i två eller flera nordiska länder, utan det avgörande skulle vara att verksamheten direkt syftar till att främja samarbetet mellan länderna. Det var det nordiska samarbetet som skulle främjas. Bestämmelsen infördes på mönster från de andra nordiska länderna.

Stiftelser med detta ändamål är ovanliga.

**Stärka Sveriges
försvar
7 kap. 4 § p. 6 IL**

Stiftelser 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 ska gå ut på att direkt stärka försvaret. En restriktiv tillämpning avsågs.

Samverkan med myndighet kan ske antingen med en militär myndighet eller med 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 ref. 146). Föreningens uppgift var väsentligen att årligen samla sina medlemmar och inbjuden 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.

4.4 Verksamhetskravet

Det räcker inte med att en stiftelse har ett kvalificerat ändamål för att den ska bli befriad från skattskyldighet. Det krävs också att den uppfyller verksamhets- och fullföljdskravet, det senare behandlas i avsnitt 4.5.

Verksamhetskrav

I 7 kap. 5 § IL stadgas att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande ska tillgodose ett eller flera av de kvalificerade ändamål som anges i 7 kap. 4 § IL (verksamhetskravet). Med uteslutande avses i inkomstskattelagen vanligtvis 90–95 % (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 504). Detta överensstämmer också med hur verksamhetskravet tidigare har tolkats i doktrin och praxis. Om en stiftelse delar ut totalt 100 tkr får således maximalt 5–10 tkr användas för att främja okvalificerade ändamål.

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

Syftet med verksamhetskravet har i förarbetena angetts som att det är ändamålet, sådant detsamma visar sig i den bedrivna verksamheten som bör vara avgörande för frågan om skattefrihet ska medges eller inte. Bedömningen ska avse sådan verksamhet som främjar den ändamålsenliga verksamheten medan verksamhet som bedrivs i finansierande syfte inte ska påverka denna bedömning. Frågan om skattskyldigheten för en stiftelse ska således bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten även om stadgarna föreskriver något

annat (SOU 1939:47 s. 54, prop. 1942:134 s. 51). Förarbetena till 1942 års lagstiftning tyder på att det är den faktiska verksamheten som ska ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen (SOU 1939:47 s. 60 och 1995:63 s. 113).

1936 års skattekommitté har i frågan sagt 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. 61–62). 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. 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.

I förarbetena till nu gällande lagstiftning har alltså, trots att detta inte kommer till uttryck i lagtexten, uttalats att en längre period än det enskilda beskattningsåret bör kunna beaktas vid tillämpning av verksamhetskravet för att man ska kunna bortse från tillfälliga brister vad gäller den verksamhet som bedrivs.

Att verksamhetskravet är uppfyllt ett enskilt beskattningsår är normalt tillräckligt för att verksamhetskravet ska anses uppfyllt. Om kravet inte uppfylls det enskilda året bör bedömningen kunna göras även för en längre period än det innevarande beskattningsåret trots att detta inte är direkt angivet i lagtexten. Detta stöds av uttalanden i förarbetena och av vad som framkommer i doktrinen och ger möjlighet att bortse från tillfälliga brister i uppfyllandet av verksamhetskravet ett enskilt beskattningsår. Vid denna bedömning bör även eftersyn kunna tillämpas i den mån detta går att göra i det löpande taxeringsarbetet, vanligen då endast under taxeringsåret. Med hänsyn till syftet med verksamhetskravet som det framkommer i förarbetena bör bedömningen vara mer restriktiv än när det gäller fullföljdskravet, varför bedömningsperioden inte torde kunna omfatta en lika lång tidsperiod. Bedömningen får därför normalt göras med ledning av förhållandena under året före och om det är praktiskt möjligt även året efter beskattningsåret (Skatteverket 131 233901-10/111, 2011-04-28).

Avkastning

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.

**Livränte-
utbetalning**

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.

4.5 Fullföljdskravet

Fullföljdskrav

Fullföljdskravet är ett av de tre krav som måste vara uppfyllda för att en stiftelse ska beskattas som inskränkt skattskyldig (7 kap. 3 § IL), se avsnitt 4.1.

En stiftelse måste använda skäligen del av den löpande avkastningen på sina tillgångar för att fullfölja (tillgodose) kvalificerat allmännyttiga ändamål, det s.k. fullföljdskravet (7 kap. 6 § IL).

En stiftelse som i stället använder avkastningen för att öka sitt kapital kan därför inte vara inskränkt skattskyldig. 1936 års skattekommitté har motiverat kravet på fullföljande enligt följande.

**Lagstiftarens
grundinställning**

”Enligt kommitténs mening bör skattefriheten i regel icke 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).

Fullföljdskravet avser således primärt frågan om en stiftelse använder tillräckligt stor del av sin avkastning för fullföljd av

kvalificerade ändamål. Med detta följer automatiskt ett krav på att fullföljden avser kvalificerat ändamål. Detta bedöms dock primärt genom verksamhetskravet.

För att klargöra fullföljdskravet redovisas nedan vad som avses med fullföljd, vad som avses med avkastning, hur stor del av avkastningen som måste användas och hur lång bedömningsperioden är. Därefter behandlas ett exempel i form av RÅ 2001 ref. 17. Avsnittet avslutas med en mall för beräkning av fullföljdsgraden.

Fullföljd

Det finns inte någon officiell definition av begreppet fullföljd. I praktiken avses med fullföljd det som en stiftelse gör för att fullfölja (tillgodose) ett eller flera ändamål. Hur en stiftelse förväntas fullfölja sitt ändamål framgår i normalfallet av stiftelseurkunden. Fullföljd kan därför ta sig många olika uttryck. För närmare information om fullföljd som är kvalificerat allmännyttig se avsnitt 4.3.

Högsta förvaltningsdomstolen har bedömt att belopp som tillskjuts en nybildad stiftelse som insatskapital inte kan betraktas som fullföljd. Detta har motiverats enligt följande. ”Ett syfte med fullföljdskravet är att hindra att fondering i annat än begränsad omfattning görs med obeskattade medel. Genom stiftelsen kommer en fondering till stånd – visserligen inte hos föreningen men väl hos ett subjekt inom samma intressesfär som föreningen. En sådan användning av avkastning uppfyller enligt Regeringsrättens mening inte kravet att avkastningen skall tas i anspråk för att främja kvalificerade ändamål.” (RÅ 2004 ref. 76, Centerpartiet i Västmanland.) Av Skatterättsnämndens motivering i ett senare ärende framgår att det enligt nämnden ska beaktas om den nybildade stiftelsens stadgar har utformats på så sätt att anslagen endast kan användas för kvalificerat allmännyttiga ändamål.

Avkastning

Avkastningen på en stiftelses tillgångar måste i skäligen omfattning användas för att tillgodose ett eller flera kvalificerat allmännyttiga ändamål. Av praxis framgår att det är den löpande avkastningen som avses. Bedömningen avser användningen av den nettoinkomst som är skattepliktig enligt vanliga regler men som undantas från beskattning om stiftelsen uppfyller förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet (RÅ 2001 ref. 17).

Inkomster som ingår i underlaget är löpande kapitalavkastning, dvs. normalt räntor och utdelningar. Schablonintäkt på andel i investeringsfond enligt bestämmelserna i 42 kap. 43 § IL räknas inte som avkastning (7 kap. 6 § andra stycket IL), eftersom inkomsten inte är verklig utan fiktiv (prop. 2011/2012:1,

s. 416). Liksom vid verksamhetskravet får också de belopp som utbetalats för fullgörandet av eventuella livränteförpliktelser räknas bort. Kapitalvinster ska inte räknas in i avkastningen (RÅ 2001 ref. 17). Med kapitalvinst avses det skatterättsliga begreppet dvs. sådan avkastning som räknas som kapitalvinst enligt inkomstskattelagen. Beskattade rörelseinkomster ska inte tas med vid beräkning av avkastningen. Detta framgår av Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i RÅ 1971 ref. 53. Inte heller beskattade fastighetsinkomster tas med.

Nettoavkastning

I förarbetena till 1942 års lagstiftning finns inte någon definition av avkastning. I förarbetena till motsvarande bestämmelse om ideella föreningar anges följande.

”Vid beräkning av avkastningsbeloppets storlek måste hänsyn givetvis tas till kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Som avkastning skall i princip räknas endast det belopp som återstår sedan från bruttoavkastningen avräknats sådana kostnader som enligt kommunalskattelagen ”skulle ha varit avdragsgilla om avkastningen varit skattepliktig.” (Prop. 1976/77:135 s. 81)

I rättspraxis har bekräftats att nyssnämnda grunder för beräkning av avkastning är tillämpliga även för stiftelser (RÅ 2001 ref. 17 och RÅ 2001 ref. 65). Nettoavkastningen ska med andra ord beräknas enligt de regler som tillämpas om stiftelsen är oinskränkt skattskyldig. Vid beräkningen minskas bruttoavkastningen med de kostnader som är avdragsgilla enligt reglerna för inkomstlaget näringsverksamhet (RÅ 2001 ref. 17). Avdrag medges därför för räntor och direkta kapitalförvaltningskostnader (t.ex. depå- och bankfacksavgifter) samt för indirekta kostnader som förvaltnings- och administrationskostnader (t.ex. telefonkostnader, styrelsearvoden, bokförings- och revisionskostnader) förutsatt att de är att hänföra till omkostnader för avkastningens förvärvande och bibehållande. Andra kostnader beaktas inte, t.ex. allmänna skatter (9 kap. 4 § IL). Vid behov se RÅ 2001 ref. 17.

Blandinstrument

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. Högsta förvaltningsdomstolen delade Skatterättsnämndens bedömning och avgörande. Det konstaterades att det bara är den del av aktie-

obligationens 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. Kapitalvinster ska som framgår ovan inte räknas in i avkastningen. Den del av en aktieobligations 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. Hur en inkomst betecknas, t.ex. kapitalvinst, ränta, utdelning eller liknande, är således inte avgörande. I stället är det inkomstens karaktär av kapitalvinst eller löpande avkastning som avgör om en inkomst helt eller delvis ska beaktas vid fullföljdsberäkning.

Kapitalförluster

Kapitalförluster ska inte beaktas vid avkastningsberäkningen.

Gåvor, bidrag

Gåvor eller bidrag till stiftelsen räknas inte in i avkastningen (Hagstedt s. 310). Gåvor avsedda att användas i den löpande verksamheten bör däremot beaktas i fullföljdsberäkningen. Jämför vad som sägs om gåvor från enskilda i avsnitt 8.4 om ideella föreningar.

Tabell

Hur de vanligast förekommande inkomsterna ska betraktas framgår av följande tabell.

Inkomstens art	Avkastning	Inte avkastning	Källa
Skattepliktig rörelseinkomst		x	RÅ 2001 ref. 17
Skattepliktig fastighetsinkomst		x	RÅ 2001 ref. 17
Kapitalvinst	x ¹	x	RÅ 2001 ref. 17
Utdelning ²	x		RÅ 2001 ref. 17
- vid upplösning av ek för	x		RÅ 2004 ref. 76
Ränta	x		RÅ 2001 ref. 17
Aktieindexobligation ³	x	x	RÅ 2003 not. 96
Investeringsfond - schablonintäkt		x	7 kap. 6 § IL

1. Till den del en kapitalvinst är att jämställa med ränta har den i rättspraxis behandlats som utdelning, dvs. avkastning. I rättspraxis har endast ett mindre antal blandinstrument prövats. Till utgångspunkt för bedömning kan Skatterättsnämndens motivering i RÅ 2003 not. 96 (Stiftelsen Sällskapet Barnavård) användas.
2. Avkastning som utgör utdelning och ränta på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. 1 § första stycket IL, behandlas som avkastning.
3. Årlig utbetalning ska – oavsett om den utbetalas under löptiden eller i samband med inlösen – behandlas som ränteinkomst och eventuell överskjutande del av den årliga utbetalningen som kapitalvinst. Vid avyttring under löptiden ska den del av ersättningen som avser upplupen men inte förfallen ränta (räntekompensation) behandlas som ränteinkomst (RÅ 2003 not. 96 avs. Stiftelsen Sällskapet Barnavård).

Skälig omfattning

När begreppet avkastning avgränsats är frågan vad som menas med uttrycket skälig omfattning i 7 kap. 6 § IL. 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).

Exempel

Antag att avkastningen uppgår till 100 000 kr. Om stiftelsen ska uppfylla fullföljdskravet måste cirka 80 % av avkastningen eller 80 000 kr användas för kvalificerat ändamål. Detta innebär att högst 20 000 kr får fonderas för att öka kapitalet eller användas till annat. Notera att om avkastningen används till annat kan det medföra att föreningen inte uppfyller verksamhetskravet.

Bedömningsperiod

Skattekommitténs ovan citerade 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 tas 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 RÅ 1974 A 33–34.

- 5 år** En stiftelses verksamhet bedöms över en tid av cirka fem år. Denna uppfattning har manifesterats i rättspraxis som den normala tidsperioden (RÅ 2001 ref. 17).
- Eftersyn** I praxis har Högsta förvaltningsdomstolen i enstaka fall låtit fullföljdsberäkningen även omfatta tid efter den ordinarie bedömningsperioden. I dessa fall har bedömningen avsett den genomsnittliga fullföljdsnivån (fullföljdsgraden) under hela perioden.
- Den längsta bedömningsperiod Högsta förvaltningsdomstolen accepterat vid eftersyn har omfattat åtta år, tre före det aktuella beskattningsåret och fyra efter, till grund för sitt avgörande. Eftersom stiftelsen sett över en längre tidsperiod ansågs ha uppfyllt kravet på verksamhetens omfattning blev den skattebefriad. Det aktuella beskattningsåret hade stiftelsen delat ut endast 56 % men det hindrade inte skattefrihet (RÅ 1980 1:15).
- Ändrade förhållanden** Vid ändrade förhållanden kan eftersyn inte tillämpas på tiden innan förhållandena ändrades. 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). Ett beslut om permutation av stiftelseurkund påverkar inte bedömningen av tiden före permutationen (RÅ 1988 not. 168).
- I RÅ 1990 not. 437 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. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att stiftelsen var oinskränkt skattskyldig och att den omständigheten att stiftelsen under tre år efter taxeringsåret gjort utdelningar inte leder till annan bedömning.
- 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).
- Jämförelseår** I normalfallet beräknas fullföljdsnivån utifrån den avkastning som uppkommit under det beskattningsår bedömningen avser. Ibland kan det vara svårt att förutse hur stor årets avkastning kommer att bli. I en sådan situation kan det vara enklare att utgå från föregående års avkastning i stället för beskattningsårets avkastning. Skatteverket har i ett brevsvår uttalat att det

synes rimligt att ett års nettoavkastning kan läggas till grund för nästa års fullföljande (RSV 1999-01-21, dnr 10709-98/901).

När sker fullföljd?

Fullföljd sker ofta när den i praktiken utövas. Exempelvis sker fullföljd när en behövandestiftelses personal serverar soppa till behövande. Det är dock vanligt att fullföljd sker i en flerstegsmodell. För exempelvis stipendiestiftelser kan stipendiegivningen, dvs. fullföljden, bestå av flera moment t.ex. beslut att viss person ska få stipendium med visst belopp, offentliggörande av beslutet och utbetalning av stipendiet. Om dessa händelser ägt rum under fler än ett verksamhetsår uppkommer frågan om vilket år fullföljden ägt rum.

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

Högsta förvaltningsdomstolen har prövat fullföljdstidpunkten vid anslag från två stiftelser om 150 mkr för att finansiera dels en professur under fem år, dels tre professurer under evig tid. Givarstiftelserna har i ansökan om förhandsbesked frågat om fullföljden ska anses ske när stiftelsen beslutar att anslå medel eller när anslag utbetalas. Givarstiftelserna har även frågat om bl.a. när fullföljd anses ske om anslagen överförs till för ändamålet nybildade stiftelser. Högsta förvaltningsdomstolen har beträffande den tidsbegränsade professuren uttalat ”att det är de anslag som givarstiftelserna beviljat och kostnadsfört under verksamhetsåret som ska beaktas vid bedömningen av om de fullföljt sitt ändamål under detta år”. Beträffande de tidsobegränsade professurerna har Högsta förvaltningsdomstolen förklarat att om hela anslaget betalas ut direkt till lärosätena eller till nybildade stiftelser är hela det utbetalda beloppet att se som fullföljd det år beloppet betalas ut. Om givarstiftelserna behåller det beräknade kapitalbeloppet hos sig själva ska endast utbetalda belopp räknas som fullföljd. Utgången motiveras med att det är ”uppenbart att innebörden av givarstiftelsernas åtaganden är att finansieringen av professurerna ska ske genom avkastningen på det beräknade kapitalbeloppet. Om givarstiftelserna behåller det beräknade kapitalbeloppet hos sig själva bör därför som fullföljd endast räknas de under varje enskilt år utbetalda beloppen. Något tillgodoräknande av hela kapitalbeloppet redan för anslagsåret kan således inte godtas.” (RÅ 2010 ref. 40) Utgången kan möjligen ses som in casu-baserad och förutsätter en hög grad av precisering av ändamålen för de nya stiftelserna. En skillnad i förhållande till ovannämnda RÅ 2004 ref. 76 är att

förordnandena för de nya stiftelserna endast tillåter kvalificerat allmännyttig verksamhet.

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.

RÅ 2001 ref. 17

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

För att kunna svara på huvudfrågan tog Högsta förvaltningsdomstolen 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 på grund av 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. Kapitalvinster 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.

Kapitalförluster 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 % 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, t.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. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det i enskilda fall kan finnas skäl att sätta fullföljdskravet något lägre under de första åren.

Modell för beräkning av fullföljdsgrad

Vid beräkning av en stiftelses fullföljdsgrad ska först stiftelsens nettoavkastning beräknas (steg 1) Därefter beräknas fullföljden och kostnaderna för att utföra denna (steg 2). Efter dessa beräkningar fastställs fullföljdsgraden (steg 3).

Steg 1. Beräkning av nettoavkastning (bruttoavkastning ./. kapitalförvaltningskostnader)

A. Bruttoavkastning, utgörs av summan av:

- ränteintäkter,
- aktieutdelningar och
- annan löpande kapitalavkastning.

B. Kapitalförvaltningskostnader (summa kostnader för kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande)

Exempel på kapitalförvaltningskostnader är:

- depåavgift,
- kapitalförvaltningsavgifter till bank,

- styrelsearvode till den del styrelsen arbetat med kapitalförvaltningen,
- revisionskostnader till den del de kan beräknas avse kapitalförvaltningen och
- del av registerhållnings- och tillsynsavgifter.

C. Nettoavkastningen utgörs av bruttoavkastningen minskad med kapitalförvaltningskostnaderna.

Steg 2. Beräkning av fullföljd och fullföljdskostnader (summa fullföljd)

Exempel på fullföljd och fullföljdskostnader är:

- utdelade bidrag för kvalificerat allmännyttigt ändamål,
- annonskostnader för utgivande av exempelvis stipendier,
- arvoden för beredning av ansökningar,
- kontorskostnader i fullföljdsverksamheten,
- styrelsearvoden till den del de belöper på styrelsearbete med fullföljdsverksamheten, t.ex. planering, urval av destinatärer,
- kostnader för uppsökande verksamhet, rådgivning till behövande, uppföljning m.m.,
- utbetalningskostnader,
- bokföringskostnader till den del de kan beräknas avse fullföljdsverksamheten och
- del av registerhållnings- och tillsynsavgifter.

Steg 3. Beräkning av fullföljdsgrad

Summa fullföljd/Nettoavkastning x 100 = Fullföljdsgraden uttryckt i procent.

4.6 Förvaltarsmitta

4.6.1 Allmänt om förvaltarsmitta

**Staten,
kommuner m.fl.**

I 7 kap. 2 § IL regleras bl.a. statens, landstings, kommuners och kommunalförbunds skattskyldighet. Dessa är frikallade från skattskyldighet för all inkomst och förmögenhet.

Förvaltarsmitta

Huvudregeln är att en stiftelses skattskyldighet ska bedömas med utgångspunkt från sina egna förutsättningar och oberoende av vem som förvaltar subjektet. Enligt praxis kan dock

stiftelser i vissa fall bli skattebefriade om de förvaltas av en sådan skattebefriad juridisk person som avses i 7 kap. 2 § IL och har till uppgift att främja eller stödja sådan verksamhet som bedrivs av förvaltaren. Skattebefrielsen sker enligt de grunder som gäller för förvaltaren. Detta brukar benämnas förvaltar-smitta. En sådan skattemässig behandling av en stiftelse kan även bli aktuell om den förvaltas av t.ex. vetenskapligt samfund eller akademi. Gemensamt för de förvaltande subjekt som omfattats av denna praxis är att de har varit undantagna från skattskyldighet enligt bestämmelser som inte innehållit något fullföljdskrav

Anknuten förvaltning

Gränsdragningen mellan donationer, som bildar ett eget rätts-subjekt och gåva som tillförs förvaltarens egen förmögenhets-massa, kan i vissa fall vara svår att göra. Skälet till detta är bl.a. att även självständiga stiftelser kan förvaltas av ett redan tidigare befintligt rättssubjekt. Man talar i sådant fall om anknuten förvaltning.

Det är vanligt, att stiftelsebildning sker genom donation och förmögenhetsdisposition hos ett statligt eller ett kommunalt organ. Det förekommer också att sådant organ själv anslår medel, som får bilda en stiftelse. Om stiftelseförordnandet anger ett ändamål, som ligger helt vid sidan av förvaltarens åligganden eller frivilliga åtaganden, uppstår ett rättssubjekt, som ska bedömas enligt allmänna regler för stiftelser.

När stiftelsen har uppkommit genom att det förvaltande subjektet själv har anslagit medel till ett bestämt ändamål för-svåras bedömningen av frågan om stiftelsen är ett självständigt rättssubjekt. Om det förvaltande subjektet i praktiken har kunnat fritt förfoga över kapitalavkastningen, anses stiftelsen vara en osjälvständig fond hos förvaltaren. Denna äldre praxis har bekräftats i RÅ 1987 not. 781. Observera att en självständig stiftelse inte kan ägas av någon, allra minst av dess förvaltare.

Det bör framhållas att de flesta avgöranden gällande förvaltar-smitta är av äldre datum. Införandet av stifteselagen kan ha medfört att förmögenhetsbildningar som står under förvaltning av ett visst subjekt men tidigare vid inkomsttaxeringen inte klassificerats som stiftelser numera ska anses utgöra stiftelser.

Gåva

En donation vars ändamål är så allmänt hållet att det samman-faller med förvaltarens vanliga åligganden eller vars ändamål uttryckligen får bestämmas av förvaltaren, medför i regel inte att ett särskilt rättssubjekt uppkommer. Överlåtelsen får i ett sådant fall karaktär av gåva som tillförs mottagarens egen förmögenhet.

**Praxis-
sammanställning**

Ledning för taxering av aktuella stiftelser och fonder ges i rättspraxis. På grund därav redovisas nedan domsluten i ett antal domar i Högsta förvaltningsdomstolen.

Donationer, som bildat skattesubjekt och som skattebefriats enligt skatteregler för förvaltaren

- | | |
|----------------------|---|
| RÅ 1947 ref. 8 | Fonderna fria med hänsyn till stadens dispositionsrätt |
| RÅ 1961 Fi 1140–1143 | Fonden tillfallit svenska folket, fonden fri |
| RÅ 1963 Fi 971–973 | Tillgodose kommunalt behov, fonden fri |
| RÅ 1963 Fi 979 | Obligatoriskt statligt ändamål, fonden fri |
| RÅ 1963 ref. 28 | Tillgodoser kommunalt behov, fonden fri med hänsyn till köpingens dispositionsrätt (jfr RÅ 1947 Fi 267–270) |
| RÅ 1967 Fi 662–663 | Fond för stadens skola. Befriad enligt kommunens skatteregler |
| RÅ 1967 Fi 925 | Fond för pensioner åt fattiga. Befriad enligt kommunens skatteregler |
| RÅ 1968 Fi 1281–1283 | Statlig fond. Riksantikvarieämbetets förfogande, fonden fri |
| RÅ 1975 ref. 74 | Fonden fri med hänsyn till kommunal myndighets dispositionsrätt |
| RÅ 1990 not. 158 | Fond för i första hand sjukvård åt mindre bemedlade personer och i andra hand för kommunens allmänna utgifter. Fonden fri med hänsyn till bl.a. till kommunens dispositionsrätt |
| RÅ 2006 ref. 79 | Stipendiestiftelse förvaltd av universitet |

Donationer, som bildat skattesubjekt och som beskattats

- | | |
|-----------------|---|
| RÅ 1971 Fi 1426 | Fondens ändamålsbestämmelser innehåller begränsningar i stadens dispositionsrätt varför fonden beskattats |
| RÅ 1973 Fi 393 | Självständigt skattesubjekt, taxerad som oinskränkt skattskyldig |
| RÅ 1974 A 43 | Fonden självständig i förhållande till Metodistkyrkan. Taxerad som oinskränkt skattskyldig |

RÅ 1990 not. 436	Fonden beskattad bl.a. på grund av kommunens bristande dispositionsrätt
RÅ 1990 not. 437	Fonden beskattad bl.a. på grund av landstingets bristande dispositions rätt
RÅ 2006 ref. 42	Stiftelse förvaltd av ideell förening

Donationer, som inte bildat särskilda skattesubjekt

RÅ 1964 Fi 258–259	Stiftelseförordnande saknas. Staden fonderat donationen. Ej skattesubjekt
RÅ 1970 ref. 7	Obligatoriskt kommunalt ändamål. Ej stiftelse enligt dåvarande tillsynslagen
RÅ 1972 Fi 1060	I testamentet lämnades inga särskilda föreskrifter om medlens användning och förvaltning (Ej kommunal fond)
RÅ 1987 not. 781	Privat förvaltd fond. Ej rättssubjekt. Ej skattesubjekt

4.6.2 Kommunala donationsfonder

Med begreppet kommunal donationsfond menas en stiftelse som förvaltas av en kommunal myndighet eller av kommunala befattningshavare. En sådan stiftelse kan ha antingen ett sådant kvalificerat ändamål som anges i 7 kap. 4 § IL eller ett kommunalt ändamål som inte kan anses som kvalificerat. Även en stiftelse med egen förvaltning kan, om dispositionsrätten över avkastningen ligger hos kommunen och kommunen har rätt att utse styrelseledamöter och revisorer, behandlas som kommunal donationsfond. Se RÅ 1975 ref. 74.

Förvaltarsmitta – rättspraxis

Utgångspunkten för skattskyldighet är att varje rättssubjekt ska bedömas med utgångspunkt från sina egna förutsättningar och oberoende av vem som förvaltar subjektet. Det har dock utvecklats en rättspraxis med innebörd att skattebefrielse medges stiftelser som förvaltas eller på annat sätt har anknytits till en kommun, s.k. kommunala donationsfonder, i likhet med kommunens befrielse från inkomstskatt, s.k. förvaltarsmitta. En sådan stiftelse skattebefrias således oavsett om kraven enligt 7 kap. 3 § IL är uppfyllda eller inte.

Något lagstöd för befrielse från skattskyldighet på grund av förvaltarsmitta finns inte. I praxis har dock donationsfonder och stiftelser som förvaltas av en kommun, och vars syfte har

varit att tillgodose kommunala intressen, befriats från skattskyldighet (jfr RÅ 1947 ref. 8, RÅ 1953 Fi 1867, RÅ 1963 Fi 957 och RÅ 1963 Fi 971–973). Relevans har härvid tillmätts dels huruvida ändamålet varit att tillgodose en kommunal funktion, dels hur vidsträckt dispositionsrätt som tillerkänts den förvaltande kommunen.

Främjande av obligatoriska ändamål

Den principiella utgångspunkten synes ha varit att fonder som främjat för kommunen obligatoriska ändamål befriats (jfr RÅ 1938 ref. 52 II, RÅ 1941 Fi 224 och RÅ 1941 Fi 226), medan sådana med andra ändamål beskattats (jfr RÅ 1953 Fi 1865, RÅ 1953 Fi 1999, RÅ 1953 Fi 2002, RÅ 1962 Fi 1172–1173 och RÅ 1964 Fi 260). Skälet till att skattefriheten för anknutna fonder begränsats till sådana som främjat för kommunen obligatoriska ändamål har varit att förhindra att anknytning av en fond skett helt formellt i syfte att uppnå skattefrihet (se Hagstedt Om beskattning av stiftelser s. 236 f).

Främjande av fakultativa ändamål

Om en kommun bedriver en fakultativ verksamhet och därigenom visar att det finns ett behov av en sådan verksamhet har en fond som donerats för att stödja sådan verksamhet vanligen behandlats på samma sätt som om den främjat ett obligatoriskt ändamål (jfr RÅ 1947 ref. 8 bokinköp till stadens bibliotek). Med fakultativ verksamhet avses sådan verksamhet som kommuner inte är skyldiga att ombesörja enligt lag eller förordning, men som de har rätt att bedriva med stöd av kommunallagens allmänna bestämmelser.

För kommunen fakultativa verksamheter för vilka skattefrihet inte har erhållits har bl.a. ansetts utsmyckande eller förskönande av samhället eller liknande (jfr RÅ 1939 Fi 140, RÅ 1939 Fi 142 Malmö stads förskönande, RÅ 1939 Fi 144, RÅ 1939 Fi 149, RÅ 1939 Fi 154 och RÅ 1939 Fi 159 inköp av konstföremål till Malmö museum, RÅ 1939 Fi 173 vidmakthålla fågellivet i Malmö slottspark, RÅ 1939 Fi 235 befordran av snygghet, sundhet och hälsovård, för stadens försköning, RÅ 1939 Fi 239 förskönande av allmänna platser i Helsingborg, RÅ 1941 Fi 228 stadens förskönande, RÅ 1941 Fi 230 stadens förskönande genom planteringar och parkanläggningar, RÅ 1941 Fi 236 försköning av staden tillhörigt område, RÅ 1953 Fi 1997 konstnärligt utsmyckande av offentliga byggnader och prydnad av allmänna platser, RÅ 1953 Fi 2005 stadshuset i Stockholms prydnad med konstverk samt RÅ 1953 Fi 2007 förskönande av Nytorget).

**Fri dispositions-
rätt över
avkastningen**

Den andra kategorin av fonder som befriats från skattskyldighet är sådana vilkas ändamål givits en så bred utformning att den förvaltande kommunen själv närmare fått avgöra till vad avkastningen ska användas (jfr RÅ 1963 ref. 28 och RÅ 1963 Fi 957). Dock har skattefrihet inte beviljats om kommunen på grund av inskränkning i ändamålsbestämmelsen varit förhindrad att använda avkastningen till obligatoriska ändamål (jfr RÅ 1941 ref. 17, RÅ 1950 Fi 8 och RÅ 1960 Fi 1884–1886).

Det är inte något absolut krav att en kommun förvaltar stiftelsen. Även i fall där en stiftelse haft egen förvaltning men där dispositionsrätten över stiftelsens avkastning legat hos kommunen har skattebefrielse medgetts.

RÅ 1975 ref. 74 gällde en stiftelse som hade egen förvaltning. Styrelsen skulle bestå av ordföranden i kommunfullmäktige, kyrkoherden i en angiven församling och en nämndeman bosatt inom samma församling. Revisorer utsågs av kommun- och kyrkofullmäktige. Enligt stadgarna skulle den aktuella stiftelsens avkastning, sedan viss del förts till kapitalet, fördelas lika mellan den kyrkliga och den borgerliga kommunen att efter respektive kommunal styrelses fria bedömning användas; i den kyrkliga kommunen för kyrkans förskönande och den borgerliga kommunen för angeläget kommunalt ändamål. Med hänsyn till stiftelsens ändamål, de kommunala myndigheternas dispositionsrätt över avkastningen samt vad stadgarna innehöll i fråga om förvaltning och revision fick, enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning, skattebefrielse anses föreligga. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade här till grunderna för de bestämmelser enligt vilka kommunerna var skattebefriade. (Fr.o.m. den 1 januari 2000 är Svenska kyrkan inte längre en statskyrka och Svenska kyrkans församlingar räknas inte längre som kommuner. Utgången skulle därför bli en annan om frågan kom upp till prövning på nytt.)

I ett senare avgörande RÅ 1990 not. 436 var också fråga om en stiftelse med egen förvaltning. Styrelsen utsågs av kommunalfullmäktige. Det var denna styrelse som hade att besluta om avkastningens användning för det i stiftelseurkunden föreskrivna ändamålet (vård av behövande ålderstigna vid ett av stiftelsen inrättat hem). Eftersom dispositionsrätten över stiftelsens avkastning således tillkom styrelsen och inte kommunen ansågs stiftelsen inte ha rätt till den skattebefrielse som gällde för kommunen.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén har dragit följande slutsatser av RÅ 1975 ref. 74 och RÅ 1990 not. 436.

”Det är inte ett ovillkorligt krav att kommunen förvaltar stiftelsen, utan även en stiftelse med egen förvaltning kan uppnå skattebefrielse. För att en stiftelse med egen förvaltning skall kunna uppnå skattebefrielse enligt grunderna för de regler som gäller för kommunen fordras dock att dispositionsrätten över stiftelsens avkastning ligger hos kommunen. Det tycks också fordras att kommunen, såsom i referatfallet, har befogenhet att utse styrelseledamöter och revisorer och att den därmed indirekt kan utöva tillsyn över och kontroll av stiftelseförvaltningen.” (SOU 1995:63, s. 153).

Kammarrätten fann att stiftelsen Ö inte omfattades av förvaltarämte och att den inte heller främjat ett kvalificerat allmännyttigt ändamål. Efter att 20 % av avkastningen kapitaliserats skulle det återstående användas till försköning av B samhälle enligt beslut som fattades av kommunfullmäktige. Avkastningen fick inte användas för vanliga underhållsarbeten och dylikt som kunde bekostas genom skattemedel. Förvaltningen av stiftelsen handhades uteslutande av en bank. Kammarrätten fann att stiftelsens ändamål inte främjat en obligatorisk kommunal verksamhet. Det var inte heller en sådan fakultativ verksamhet som kommunen bedrivit och har visat att det fanns behov av. När det gäller dispositionsrätten tolkade länsrätten rättsläget sådant det utkristalliserats i praxis och tolkats i SOU 1995:63 samt doktrin att det krävs för att förvaltarämte ska anses föreligga dels att det främjade subjektet, i detta fall kommunen, har kontroll över stiftelsens avkastning, dels att det främjade subjektet direkt eller indirekt ska kunna utöva tillsyn över och kontroll av stiftelseförvaltningen. I förevarande fall var ostridigt att dispositionsrätten över stiftelsens avkastning tillkom kommunen genom kommunfullmäktige men att stiftelsen förvaltades uteslutande av en bank. Stiftelsen uppfyllde därmed inte de krav som uppställts för att förvaltarämte ska anses föreligga. Eftersom stiftelsen huvudsakligen synes ha främjat kulturell verksamhet så omfattas den inte av skattebefrielse enligt 7 kap. 3 § IL utan ansågs oinskränkt skattskyldig till inkomstskatt. Det kan tilläggas att länsrätten har gjort en mycket ambitiös genomgång av gällande rätt för kommunala donationsfonder. Som målet visar finns det förhållandevis tydliga krav på vad som

krävs för att stiftelser ska kunna omfattas av förvaltarstiftelse (KRNS 2006-04-18 mål nr 8063-04).

4.6.3 Statligt förvaltrade donationsfonder

Ett stort antal stiftelser förvaltas av statliga myndigheter. En sådan stiftelses skattskyldighet ska bedömas enligt dess eget ändamål. I praxis har man behandlat statligt förvaltrade fonder och fonder anknutna till en akademi på samma sätt som de kommunala donationsfonderna. Vissa stiftelser har befriats från skattskyldighet enligt grunderna för det förvaltande subjektets skattefrihet.

Staten bestämmer själv vilken verksamhet den ska bedriva och kan därför ha många slags verksamheter. Det kan ibland vara besvärligt att avgöra om en stiftelse främjar ett statligt ändamål. I praxis har skattefrihet beviljats för ändamål som kan anses ligga inom den förvaltande statliga myndighetens verksamhet. Skattefrihet har medgetts antingen om ändamålet varit så brett angivet att förvaltaren själv fått närmare bestämma användningen eller om verksamheten normalt bedrivs i statlig regi. Ändamål som medfört skattebefrielse har t.ex. varit löneutfyllnad åt personer i den diplomatiska karriären och att ställa i ordning ett fornminnesområde på statlig mark.

Även stiftelser förvaltrade av akademier har befriats från skattskyldighet, om de tillgodosett ett ändamål som akademien själv ska främja. Se också Hagstedt s. 244–248.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att E och KG Lennanders stipendiestiftelse (RÅ 2006 ref. 79) som förvaltas av Uppsala universitet är inskränkt skattskyldig enligt de grunder som gäller för statens skattebefrielse. Både stiftelsen och universitetet främjar vetenskaplig forskning.

4.6.4 Privaträttsligt förvaltrade stiftelser

Praxis

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2006 ref. 42 avgjort frågan om skattskyldighet för Systrarna Bodins stiftelse som främjar religiös verksamhet ska bestämmas med utgångspunkt i vad som gäller för den ideella förening (en missionsförsamling) som förvaltar stiftelsen och som mottar den stiftelseavkastning som inte fonderas. Stiftelsen är en självständig juridisk person med ett inte kvalificerat allmännyttigt ändamål. Den förvaltande ideella föreningen med religiöst ändamål uppfyller däremot ändamålskravet för att bli inskränkt skattskyldig.

I Högsta förvaltningsdomstolens praxis har stiftelser som förvaltas av ett skattebefriat subjekt i vissa fall undantagits från skattskyldighet enligt grunderna för den bestämmelse som undantagit förvaltaren från skattskyldighet, jfr kommunala donationsfonder. Gemensamt för de förvaltande subjekt som omfattas av denna praxis är att de har varit undantagna från skattskyldighet enligt bestämmelser som inte innehåller något villkorskrav. Exempelvis som för stat och kommuner.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen innebär lagtexten att Systrarna Bodins stiftelse inte omfattas av någon begränsning i skattskyldigheten och att det inte heller finns stöd för en sådan begränsning i praxis rörande donationsfonder. Till skillnad från vad gäller de statligt och kommunalt förvaltade stiftelserna kan en stiftelses skattskyldighet inte bedömas enligt förutsättningarna för förvaltarens skattskyldighet om de innehåller ett fullföljdskrav (SOU 1995:63 s. 156).

4.7 Insamlingsstiftelser

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

Rörelse

I vissa fall bedriver insamlingsstiftelser rörelse vilken ska beskattas enligt de vanliga reglerna.

Försäljning med gåvokaraktär

I rättspraxis har ersättning för varor med mycket lågt värde som väsentligen understiger ersättningen karakteriserats som gåva. I sådant fall anses verksamheten sakna karaktär av näringsverksamhet. Därmed blir inkomsterna skattefria.

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 kommunalskattelagens mening och utgjorde därför inte intäkt av rörelse.

I RÅ 2004 ref. 129 fann Högsta förvaltningsdomstolen att Föreningen Cancerhjälps 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 skattepliktig.

Kammarrätten fann att Stiftelsen Laryngfondens insamlingsverksamhet inte var att betrakta som rörelse eftersom priserna på sålda produkter, brevmärken, i hög grad avvek från deras värde på marknaden. De insamlade medlen fick därför i huvudsak anses ha varit gåvor från allmänheten. Högsta för-

valtningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd i målet (KRNS 2001-10-22 mål nr 512-2000).

4.8 Fastighetsinkomster

4.8.1 Inledning

6 kap. 4 § IL

Stiftelser är enligt huvudregeln skattskyldiga för fastighetsinkomster (6 kap. 4 § IL). En stiftelse kan äga en fastighet, som används i egen allmännyttig verksamhet. Exempel på detta är en stiftelse som har till ändamål att bedriva hjälpverksamhet bland behövande och som gör detta i egen fastighet. En fastighet kan också användas delvis kommersiellt, delvis i den allmännyttiga verksamheten.

Kommersiell användning

Det bör observeras att uthyrning till annan som bedriver allmännyttig verksamhet räknas som kommersiell användning och är skattepliktig (RÅ 1991 ref. 36). Fastighetsinkomst i samband med egen allmännyttig användning kan vara undantagen inkomstbeskattning (RÅ 2003 ref. 55 och RÅ 2005 ref. 9).

4.8.2 Fastighetstaxeringens betydelse för skattskyldigheten för fastighetsinkomst

I 7 kap. 21 § IL begränsas skattskyldigheten för ägare av vissa i fastighetstaxeringslagen (FTL) särskilt angivna fastigheter. De fastigheter som avses undantas från skatteplikt till fastighetsskatt åsätts inte taxeringsvärde. Begränsningen av skattskyldigheten för inkomst gäller alla ägare, med visst undantag för allmännyttig ideell förening och registrerat trossamfund.

Fastighetstaxeringen grundas på förhållandena vid årets ingång. Eftersom dessa förhållanden i vissa fall kan ha grundats på felaktiga förutsättningar, anses fastighetstaxeringen inte ovillkorligt styra inkomstbeskattningen av fastigheten. Jfr Ds B 1980:8 s. 203–204. För att fastighet ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § (specialbyggnad) och 3 § FTL (skattefri lantbruksfastighet) krävs att den används på visst sätt. Fastighetstaxeringen påverkas inte av vem som är ägare av fastigheten. För att fastighet ska bli skattefri enligt 3 kap. 4 § FTL krävs däremot att den ägs av en i lagrummet angiven juridisk person och att den till övervägande del används i ägarens verksamhet.

I var sitt stycke i 7 kap. 21 § IL behandlas inkomstskatte-reglerna för ägare av fastighet som avses i 3 kap. 2–4 §§ FTL. För skattebefrielse enligt första eller andra stycket krävs att fastigheten är använd av ägaren själv i sådan allmännyttig

verksamhet och på sådant sätt att fastigheten vid fastighetstaxeringen ska indelas som specialbyggnad eller skattefri lantbruksfastighet.

Enligt 7 kap. 21 § tredje stycket IL kan skattebefrielse medges enbart de i 3 kap. 4 § FTL uppräknade ägarna. Fastigheten ska också till övervägande del användas för ändamål som avses i fastighetstaxeringslagen. Undantag för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som i stället beskattas enligt reglerna i 7 kap. 7 § IL.

4.8.3 Inkomst av specialbyggnad

I 7 kap. 21 § första stycket IL behandlas skattskyldighet för inkomst från fastighet, som avses i 3 kap. 2 § FTL, dvs. specialbyggnader. Vad som menas med specialbyggnad framgår av 2 kap. 2 § FTL. Beträffande inkomstskatten finns ingen begränsning av skattskyldigheten för ägare av kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning. Begränsningen av skattskyldigheten avser därför ägare av följande slag av byggnader:

- försvarsbyggnad,
- vårdbyggnad,
- bad-, sport- och idrottsanläggning,
- skolbyggnad,
- kulturbyggnad,
- ecklesiastikbyggnad och
- allmän byggnad.

Specialbyggnadstyp bestäms med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del (mer än 50 %) används på. Det finns ingen generell metod för hur ”övervägande del” ska beräknas. I det praktiska fastighetstaxeringsarbetet utgås vanligtvis ifrån någon eller några av följande faktorer:

- arean,
- volymen,
- hyresvärdet,
- byggkostnaden och
- nyttjandetid vid olika användning.

**Blandad
användning**

Ägare av aktuella fastigheter är inte skattskyldiga för inkomst från sådan användning av fastigheten som gör att fastigheten vid fastighetstaxeringen ska indelas som specialbyggnad. Enligt rättspraxis krävs för skattebefrielse att ägaren själv bedriver verksamheten i fråga (RÅ 1991 ref. 36, RÅ 2003 ref. 55 och RÅ 2005 ref. 9). Det är endast typisk fastighetsinkomst hänförlig lokalnyttjandet som är skattefri. Om ägaren t.ex. bedriver vårdverksamhet ska beskattning ske för själva vårdtjänsten medan en inkomst motsvarande hyresvärdet av lokalerna undantas beskattning. Se vidare Skatteverkets ställningstagande 2005-05-20, dnr 130 26040-05/111.

Uthyrer specialbyggnad till annan som bedriver den allmännyttiga verksamheten är hyresinkomsten skattepliktig för ägaren (RÅ 1991 ref. 36). Detta innebär att inkomst av fastighet kan bestå av en skattepliktig och en skattefri del. Inkomsten ska proportioneras vid blandad användning.

Exempel

En oinskränkt skattskyldig stiftelse, som bl.a. har som ändamål att bedriva idrott, gör detta i egen sportanläggning. Stiftelsen bedriver själv verksamhet i halva byggnaden genom att till allmänheten upplåta tennis- och badmintonbanor. Den andra halvan av byggnaden hyrs ut till kommunen som svarar för driften av denna del. Kommunen upplåter i sin tur den förhyrda delen till ett antal idrottsföreningar.

Fastigheten ska vid fastighetstaxeringen indelas som specialbyggnad då byggnaden till övervägande del används för idrott. Ägaren är frikallad från skattskyldighet för fastighetsinkomst som härrör från idrott till den del han själv bedriver verksamheten (7 kap. 21 § första stycket IL). Inkomsterna från allmänheten anses som fastighetsinkomst och undantas därför från beskattning (RÅ 2003 ref. 55).

Uthyrningen till kommunen är skattepliktig för ägaren (RÅ 1991 ref. 36).

Eftersom en del av inkomsten är skattefri och en annan skattepliktig ska proportionering ske.

Jfr RÅ 2003 ref. 55. Ägaren, ett aktiebolag, till specialbyggnad befriades från skattskyldighet för inkomst hänförlig till upplåtelse av tennis- och badmintonbanor.

Skatteverket har till stöd för beräkning av inkomsten som ägaren är skattskyldig för upprättat en skrivelse 2005-09-13 Fastighetsinkomst – specialbyggnad.

4.8.4 Inkomst av skattefri lantbruksfastighet

I 7 kap. 21 § andra stycket IL behandlas ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 3 § FTL. Från skatteplikt vid fastighetstaxeringen undantas lantbruksenhet, som till övervägande del används i:

- vård- eller omsorgsverksamhet eller
- undervisning eller forskning, som bedrivs vid sådan skola, som avses i fastighetstaxeringslagens definition av skolbyggnad.

Ägare av sådan fastighet är inte skattskyldig för inkomst av fastigheten, om ägaren själv bedriver den verksamhet som gör att kraven för skattefrihet vid fastighetstaxeringen uppfylls.

Inkomsterna av skattefria lantbruksfastigheter ska, vid blandad användning, proportioneras på en skattefri och en skattepliktig del. Synsättet är därvid detsamma som för specialbyggnader.

4.8.5 Inkomst av fastigheter, som ägs och används av allmännyttig stiftelse

I 7 kap. 21 § tredje stycket IL behandlas slutligen ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 4 § FTL. Kravet i fastighetstaxeringslagen för skattefrihet är att fastigheten ägs av någon av vissa uppräknade institutioner och att fastigheten till övervägande del används i deras verksamhet som sådan. De ägare som avses är bland andra:

- allmännyttiga stiftelser, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund,
- kyrkor, barmhärtighetsinrättningar m.fl.,
- akademier och vissa uppräknade stiftelser m.fl.,
- vissa sammanslutningar av studerande vid universitet och högskolor samt
- främmande makts beskickningar.

Skattefriheten avser egendom som utgör annan typ av taxeringsenhet än lantbruksenhet.

Ägare av sådana fastigheter (med undantag för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som hänförs till 7 kap. 7 § IL), är inte skattskyldiga för inkomst av fastigheten i den mån den används i deras verksamhet som sådan. Detta innebär att fastighetsinkomsterna beskattas hos ägaren i den mån de härrör från annan användning.

Fördelning av fastighetsinkomsten på en beskattad och en obeskattad del kan därför bli aktuell även för dessa fastigheter.

4.8.6 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan en stiftelse, som ägare av skattefri fastighet, enligt vart och ett av styckena i 7 kap. 21 § IL vara antingen undantagen från skattskyldighet eller skattskyldig för inkomsten från fastigheten.

För att ägaren ska frikallas från skattskyldighet för inkomst av fastighet enligt 7 kap. 21 § första och andra styckena IL krävs att fastighetsinkomsten härrör från sådan kvalificerad användning, som medför skattefrihet vid fastighetstaxeringen.

Enligt 7 kap. 21 § tredje stycket IL frikallas ägaren från skattskyldighet för inkomst av fastighet, i den mån den används i ägarens verksamhet som sådan.

4.9 Beskattning av stipendium m.m.

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) om det beviljats efter den 1 januari 1998.

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 § 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 § andra stycket 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. 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 RÅ 1966 ref. 23 blev ett som forskningsstipendium betecknat bidrag beskattat. Stipendiegivare var en oinskränkt skattskyldig 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.

Högsta förvaltningsdomstolen 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 RÅ 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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.” Högsta förvaltningsdomstolen 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 RÅ 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. Kammar-rätten: ”Enär förevarande stipendium till sin natur är att anse som belöning för tidigare utförda arbetsprestationer för ifråga-varande bokförlag, samt stipendiet förty utgör skattepliktig intäkt”. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde ej ändring. Stipendiet hade dessutom kostnadsförts i förlagsverksamheten.

I RÅ 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. Högsta förvaltningsdomstolen 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. 141 f. och 1999 nr 7/8 s. 429 f.

Skatteverkets uppfattning är att ersättning som en EU-volontär får i form av fickpengar och fri kost och logi av en mottagande organisation vid verksamhet i Sverige är skattefri (Skatteverket 2004-10-06, dnr 130 578665-04/111).

5 Oinskränkt skattskyldiga stiftelser

5.1 Inledning

6 kap. 3–4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL

7 kap. 21 § IL

16 kap. 1 § IL

Oinskränkt skattskyldighet

En svensk stiftelse är oinskränkt skattskyldig om den inte är inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 2, 3, 15, 16 eller 17 § IL eller enligt särskild lagstiftning. Som framgår av avsnitt 3.2 är svenska oinskränkt skattskyldiga stiftelser i likhet med andra svenska juridiska personer skattskyldiga för alla inkomster de förvärvar. Vid inkomstbeskattningen gäller med några undantag de vanliga reglerna om beskattning av juridiska personer (se Handledning för beskattning av inkomst). Undantagen avser bl.a. reglerna om omstrukturering. Fullföljd och fullföljdskostnader är avdragsgilla endast i den mån de är nödvändiga kostnader för förvärvande eller bibehållande av skattepliktiga inkomster (16 kap. 1 § IL). Grundavdrag medges inte.

Beskattningsinträde

När en stiftelse övergår från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet omfattas tillgång som inte längre är undantagen från beskattning av ett s.k. beskattningsinträde. Detta medför bl.a. att tillgångarnas anskaffningsvärde ska beräknas till marknadsvärdet vid tidpunkten för beskattningsinträdet, se avsnitt 14.

Beskattningsutträde

Om en oinskränkt skattskyldig stiftelse övergår till inskränkt skattskyldighet omfattas de tillgångar som därefter är undantagna från inkomstbeskattning av ett s.k. beskattningsutträde. I sådant fall kan uttagsbeskattning uppkomma, se avsnitt 14.

7 kap. IL

I 7 kap. IL är det endast bestämmelserna om specialfastigheter (7 kap. 21 § IL) som kan vara tillämpliga på oinskränkt skattskyldiga stiftelser.

5.2 Familjestiftelser

6 kap. 4 §, 7 kap. 4 § och 62 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL

2 kap. 7 § lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK

Definition

I den upphävda lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt definierades en familjestiftelse som en ”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 § tredje stycket förmögenhetsskattelagen). En motsvarande definition finns numera i 30 kap. 4 § skatteförordnandet, SFL; t.o.m. 2012 års taxering finns definitionen i 2 kap. 7 § LSK. En sådan stiftelse är inte inskränkt skattskyldig, eftersom dess ändamål strider mot det s.k. destinatärskravet i 7 kap. 4 § andra stycket IL. Om destinatärskretsen är mycket stor och ändamålet är kvalificerat allmännyttigt kan den dock bli inskränkt skattskyldig. Detta torde dock vara mycket ovanligt. En familjestiftelse har samma skattesats som andra stiftelser.

Familjeändamål

Kännetecknet för en ”äkta” familjestiftelse är att den både enligt stadgarna och i faktisk verksamhet tillgodoser ett ”familjeändamål”. En stiftelse blir oinskränkt skattskyldig om den inte så gott som uteslutande bedriver en verksamhet som tillgodoser ett kvalificerat allmännyttigt ändamål (7 kap. 5 § IL).

Periodiskt understöd

Lagstiftningen strävar efter att föra över beskattningen från familjestiftelsen till dess destinatärer. Ofta är en familjestiftelses destinatärer samma fysiska personer under en följd av år. Det som en person får i understöd från en familjestiftelse, även engångsbidrag, ska betraktas som periodiskt understöd (10 kap. 6 § IL). Detta innebär att understödet är skattepliktig inkomst för mottagaren men också att stiftelsen kan få dra av beloppet såsom allmänt avdrag.

Bestämmelsen om beskattning hos mottagaren är inte utan undantag. Kravet på periodicitet har släppts så att även en enstaka utbetalning beskattas hos mottagaren. Det s.k. mottagarrekvisitet (62 kap. 7 § IL), dvs. att mottagaren inte får vara under 18 år eller inte har avslutat sin utbildning för att utbetalaren ska få avdrag, gäller. Högsta förvaltningsdomstolen har vägrat en familjestiftelse avdrag för utdelad

avkastning när den betalats till mottagare av denna kategori (RÅ 1951 ref. 14).

I RÅ 1979 Aa 226 hade en person på grund av testamente tilldelats avkastningen av en förmögenhet under sin livstid. Högsta förvaltningsdomstolen fann att testamentslotten inte var att anse som ett särskilt skattesubjekt.

**Livränte-
utbetalningar**

I ett inte överklagat förhandsbesked RSV/FB Dt 1985:21 har RN bedömt om ändamåls- och fullföljdskraven skulle påverkas av livränteutbetalningar. Utbetalningarna skulle omfatta 30 % av stiftelsens avkastning före fondering. RN fann att livräntorna inte över huvud taget skulle betraktas som ett led i stiftelsens verksamhet och i konsekvens därmed skulle inte heller utbetalningarna beaktas vid en prövning av om stiftelsen bedrivit verksamhet i en omfattning som skäligen svarade mot avkastningen på dess tillgångar. Bedömningen skulle således göras utifrån den del av avkastningen som återstod efter livränteutbetalningarna. (En sammanfattning av förhandsbeskedet finns i SOU 1995:63, s. 452.)

**Utskiftning
vid upplösning**

I ett överklagat förhandsbesked fann Högsta förvaltningsdomstolen att vad som utskiftas vid upplösning av en familjestiftelse i sin helhet ska behandlas som periodiskt understöd. Stiftelsen ska medges avdrag för utskiftat belopp och mottagaren ska beskattas under inkomst av tjänst (RÅ 1998 ref. 28).

**Fideikommissarisk
substitution**

Skatteverket har följande syn på den skattemässiga behandlingen av s.k. svävande äganderätter som bildats genom förordnande om fideikommissarisk substitution.

Med fideikommissarisk substitution menas här ett genom testamente eller gåvobrev upprättat förordnande som anger dels vem som under viss tid har rätt till avkastningen från en enskild förmögenhetsmassa, dels vem som kommer att få äganderätten till förmögenheten. Person som har rätt till den löpande avkastningen är inte identisk med den som egendomen slutligen ska tillfalla. Problem vid beskattningen har uppkommit i de fall när det under avkastningstagarens tid inte har varit möjligt att fastställa någon person som ägare av egendomen. Äganderätten har varit svävande (Skattemyndigheten i Stockholms län, 1998-10-26, dnr A0144-130374-98/92).

Högsta förvaltningsdomstolen har fastslagit att en fond som bildats enligt ett testamentariskt förordnande om fideikommissarisk substitution är en juridisk person i enlighet med

stiftelselagen. Detta medför att den utgör ett särskilt skatte-
subjekt (RÅ 1997 ref. 31).

Beskattning m.m.

Dessa stiftelser är oinskränkt skattskyldiga och ska beskattas för löpande avkastning och kapitalvinster. Stiftelsernas främjande av vissa bestämda personer medför att alla utbetalningar från stiftelsen är att betrakta som periodiskt understöd för mottagaren som beskattas under inkomst av tjänst. Stiftelsen har i normalfallet avdragsrätt för periodiskt understöd i form av allmänt avdrag. Avdrag medges dock inte om mottagaren är under 18 år eller inte har avslutat sin utbildning (62 kap. 7 § IL). Allmänt avdrag medges endast i den mån det finns ett överskott att avräkna avdraget från (1 kap. 7 § andra stycket IL). Utbetalda understöd omfattas av kontrolluppgiftsskyldighet.

5.3 Företagsanknutna stiftelser

5.3.1 Pensionsstiftelser

**Skatt- och
deklarations-
skyldighet**

En pensionsstiftelse enligt tryggandelagen är inte skattskyldig för inkomst (7 kap. 2 § IL). Den är i stället skattskyldig enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Eftersom pensionsstiftelsen ska betala avkastningsskatt och i många fall även fastighetsskatt m.m. är den alltid skyldig att lämna deklaration. Särskild uppgift behöver inte lämnas (33 kap. 3 § andra stycket SFL).

**Arbetsgivarens
beskattning**

Arbetsgivare får avdrag för medel som avsatts till pensionsstiftelse om bestämmelserna i 28 kap. 3 § IL är uppfyllda. För avdragsrätt krävs att medlen har överlämnats till stiftelsen senast den dag då företagets deklaration för beskattningsåret ska ha avlämnats, eller senast anståndsdagen.

Den gottgörelse som arbetsgivaren får ur stiftelsens medel är skattepliktig om avdrag medgetts för avsättning till stiftelsen. Om arbetsgivaren inte har fått avdrag för avsättningen är gottgörelsen inte skattepliktig (28 kap. 21 § IL).

Se även Handledning för beskattning av inkomst avsnitt 63.

5.3.2 Personalstiftelser och vissa personalföreningar

En personalstiftelse är oinskränkt skattskyldig i enlighet med huvudregeln för obegränsad skattskyldighet i 6 kap. 4 § IL. Ett undantag är dock personalstiftelse med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall. Sådan stiftelse beskattas endast för fastighetsinkomst (7 kap. 16 § IL), se avsnitt 12.3.7.

Den allmänna verksamheten i en personalstiftelse är i regel inte näringsverksamhet. Personalvårdskostnader är därför inte avdragsgilla för stiftelsen. Avdrag medges inte heller för lämnad gottgörelse till arbetsgivare.

Företag kan tillgodose välfärd genom en personalförening i stället för genom en personalstiftelse. Beskattningskonsekvensen för anställda i företaget ska bli densamma i båda fallen. Detta innebär att välfärd i form av exempelvis helt eller delvis fri semesterbostad ska beskattas hos den anställde som inkomst av tjänst oavsett om bostaden förvaltas av en personalstiftelse eller av en personalförening. Föreningen som sådan är oinskränkt skattskyldig. Skyldighet att lämna kontrolluppgift och erlagga sociala avgifter föreligger också för stiftelsen/föreningen.

Uttagsbeskattning

Genom att reglerna om näringsverksamhet ska tillämpas för alla juridiska personer inklusive stiftelser m.fl. uppkommer även fråga om uttagsbeskattning för personalstiftelse vid uthyrning av lägenhet eller fastighet till lägre pris än marknadsvärde åt stiftelsens destinatärer. RÅ 2008 ref. 57 avsåg en personalstiftelse som till underpris hyrde ut semesterbostäder till anställda i stiftarföretaget. Högsta förvaltningsdomstolen slog fast att i en sådan situation ska uttagsbeskattning ske. Däremot uttagsbeskattades inte stiftelsen för den tid semesterbostäderna varit outhyrda. Eftersom de anställda som hyrde bostäderna till underpris beskattades för detta som en löneförmån aktualiserades även frågan om personalstiftelsen kunde få avdrag med motsvarande belopp. Stiftelsen skulle därigenom kunna kvitta uttagsbeskattningen mot en lönekostnad. Högsta förvaltningsdomstolen fann att avdrag inte kunde medges eftersom det är kostnader för att fullfölja stiftelsens ändamål och inte kostnader för förvärvande av skattepliktiga intäkter. Detsamma gäller för socialavgifter som belöper på förmånerna.

Det händer att en personalstiftelse anser sig vara kvalificerat allmännyttig och därför inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. 3 § IL. Stiftelsens ändamål kan vara att lämna understöd för utbildning av anställda eller närstående till dessa. Om de anställda inte alla tillhör viss eller vissa familjer och inte heller är alltför få, kan stiftelsen inte betecknas som familjestiftelse och bli skattskyldig på denna grund. Arbetsgivaren har grundat stiftelsen men yrkar i regel inte avdrag för avsättningar till stiftelsen. Stipendier tilldelas anställda och deras anhöriga. Lång anställningstid kan ge företräde till stipendier. Dessa har därför tydlig karaktär av ersättning för arbete, som bör beskattas hos den anställde och beläggas med arbetsgivar-

**Arbetsgivarens
avdrag**

avgifter. Detta gäller oavsett om den anställda själv eller någon anhörig har fått stipendiet.

Arbetsgivarens rätt att få avdrag för avsättning till en personalstiftelse regleras i 16 kap. 14 § IL. Ett företag ska göra avdrag för avsättning till personalstiftelse som har bildats enligt tryggandelagen (RÅ 1995 ref. 37).

Lägg märke till:

- att medel motsvarande avsättningen ska överlämnas till stiftelsen senast den dag då företaget ska lämna deklaration och
- att avdragsrätten för avsättning till personalstiftelse gäller inkomstslaget näringsverksamhet.

I regel föreligger avdragsrätt för olika personalaktiviteter under begreppen personalvård och personalens välfärd oavsett om aktiviteterna drivs i företagets egen regi eller om bidrag härför lämnas till en personalstiftelse eller personalförening.

Avsättning utgör en onerös förmögenhetsdisposition (vinstdisposition) från företaget och saknar en benefik karaktär (SOU 1937:13).

En förutsättning för avdragsrätt är, att en till arbetsgivare tillhörig personalstiftelse är att anse som en personalstiftelse enligt tryggandelagen (16 kap. 14 § IL). För övriga personalstiftelser föreligger således inte någon avdragsrätt. Däremot kan avdrag under vissa förutsättningar ske till en av personalen bildad personalförening.

I RÅ 1995 ref. 37 medgavs avdrag för avsättning till en personalstiftelse, som inte ansågs uppfylla kraven enligt 27 § TrL avseende främjande av personalens välfärd. Trots detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att arbetsgivaren var berättigad till avdrag för avsättning till personalstiftelse enligt tryggandelagen. Skälet var att stiftelsen bildats i enlighet med tryggandelagen, med stadgar som fastställts av länsstyrelsen. Stiftelsen stod också under länsstyrelsens tillsyn.

Begränsningsregeln avseende fåmansföretag har slopats.

Det finns inte någon begränsning av avsättningar till personalstiftelse. Detta får den effekten att en tillgång som i företaget endast skulle ha medfört årliga värdeminskningsskatt, t.ex. en byggnad, kan dras av direkt (SOU 1948:22 s. 176).

Avdragsrätten för företaget påverkas inte av den anställdes eller dennes efterlevandes skattskyldighet för förmånerna från stiftelsen eller av tolkningen av begreppet välfärd.

Följande krav uppställs för att en avsättning ska vara avdragsgill enligt inkomstskattelagen:

- personalstiftelsen är bildad i enlighet med tryggandelagen vad avser ändamål, styrelse, tillsyn m.m. (RÅ 1965 Ju 36) och
- avsatta medel ska överlämnas till stiftelsen senast deklara-tions- eller anstånds-dagen.

Personalstiftelse ska enligt 27 § TrL vara grundad av arbets-givaren och ha till ändamål att främja arbetstagares eller dennes efterlevandes välfärd, vilket inbegriper även nytta och trevnad för personalen (RÅ 1983 1:9). Enligt förarbetena till tryggandelagen och kommunalskattelagen, KL, (prop. 1967:83 och 84) ansågs denna lydelse ersätta det i tidigare lagtext (KL) intagna villkoret för avdragsrätt, nämligen att stiftelsens ändamål för de avsatta medlen var av sådan beskaffenhet att arbets-givaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv bestritt kostnaden (RÅ 1958 Fi 1381). Ändringen var redaktionell och avsåg inte någon ändring i sak.

Om t.ex. avsatta medel huvudsakligen ska komma företags-ledaren eller honom närstående till godo föreligger inte en stiftelse i tryggandelagens mening (RÅ 1974 ref. 116, RÅ 1984 1:72 II).

Ändamålet med stiftelsen får inte vara att bereda förmåner åt allmänheten. Om stiftelsen t.ex. innehar en fritidsanläggning måste anläggningen huvudsakligen komma de anställda till del (SOU 1965:41 s. 232, RÅ 1968 ref. 46, RÅ 1974 ref. 116 och RÅ 1987 not. 188).

Gottgörelse

Alla medel som lämnar en personalstiftelse är i princip skatte-pliktiga, oavsett om de går som gottgörelse till arbetsgivaren eller direkt till den anställda som förmån.

En arbetsgivare får gottgöra sig för utgifter som faller inom ramen för stiftelsens ändamål (29 § TrL). Sådan gottgörelse är skattepliktig intäkt (15 kap. 5 § IL).

Gottgörelse är inte skattepliktig intäkt till den del den utgår ur medel som avsatts till stiftelsen utan att arbetsgivaren fått avdrag för denna avsättning. Finns sådana beskattade medel i

stiftelsen anses gottgörelse i första hand ske från dessa medel (15 kap. 5 § IL).

Har en personalstiftelse medel kvar sedan arbetsgivaren gottgjort sig äger stiftelsen själv förfoga över dessa medel genom utbetalning inom stiftelseändamålet.

Hela förmögenheten och inte endast avkastningen på förmögenheten står till förfogande för gottgörelse och ska användas för sitt ändamål. Avsikten är att en personalstiftelse inte ska kunna användas för att t.ex. bygga upp ett mera långsiktigt aktieinnehav. Undantag bör göras för de fall stiftelsen äger fast egendom som används för arbetstagarnas välfärd, t.ex. ett semesterhem. Den del av stiftelsens förmögenhet som är placerad i sådan egendom får inte mot stiftelsens vilja nyttjas för gottgörelse. Stiftelsen får också behålla tillräckliga medel för underhåll och skötsel av sådan egendom under de närmaste åren (29 § TrL).

Arbetsgivares gottgörelse får avse utgifter under det aktuella eller det närmast föregående räkenskapsåret (30 § jämfört med 15 § TrL).

Se även Skatteverkets Handledning för skattebetalning.

5.3.3 Vinstandelsstiftelser

Skattskyldighet

En vinstandelsstiftelse är oinskränkt skattskyldig. Vinstandelsstiftelse bildas för att premiera anställda för gjorda arbetsinsatser. Stiftelsemedlen förvaltas på ett sådant sätt att de anställdas rätt till utbetalning är tryggad. Arbetsgivaren får avdrag för överlämnade medel såsom för personalkostnad. Även fåmansföretag har avdragsrätt till vinstandelsstiftelse.

Om en vinstandelsstiftelse skiftar ut annat än kontanter kan en uttagsbeskattningssituation uppkomma. Kammarrätten har i ett fall funnit att stiftelse som skiftat ut aktier ska beskattas som om den avyttrat aktierna (KRNS 2008-08-08 mål nr 1779-07).

Arbetsgivar- företags avdragsrätt

Enligt rättspraxis krävs för avdragsrätt bl.a. följande:

1. De till stiftelsen överlämnade medlen ska i huvudsak tjäna syftet att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser.
2. De anställdas rätt till utbetalning från stiftelsen ska vara tryggad. Av stiftelsens stadgar ska framgå när utbetalning ska ske, exempelvis efter fem år eller vid pensionering.

3. Vid upplösning av vinstandelsstiftelse ska stiftelsens tillgångar tillfalla dem som omfattas av stiftelsens ändamål och inte företaget.
4. En vinstandelsstiftelse får inte ha till ändamål att trygga arbetsgivarens fortbestånd. Ändamålet får enbart vara att premiera de anställda.

SLF

Avsättningar som en arbetsgivare gör till en stiftelse beläggs sedan den 1 januari 1997 med särskild löneskatt. Det är arbetsgivaren som betalar den särskilda löneskatten (SLF) på avsättning till vinstandelsstiftelse.

I normalfallet betalar stiftelsen inga sociala avgifter om utbetalade medel varit avsedda att vara bundna i minst 3 år. Dessutom krävs för avgiftsfrihet att bidragen tillkommer en betydande del av de anställda och på likartade villkor. Det innebär att minst en tredjedel av personalen ska omfattas av vinstandelsystemet och att ersättningen lämnas efter enhetliga principer (2 kap. 18 § socialavgiftslagen (2000:980), SAL, och 25 kap. 21 § socialförsäkringsbalken). Avgifter betalas inte heller på utbetalningar från stiftelsen som härrör från bidrag som arbetsgivaren lämnat under åren 1988–1991 då fulla avgifter betalades enligt de dåvarande bestämmelserna om socialavgifter (25 kap. 23 § socialförsäkringsbalken).

Avgiftsfrihet medges inte för ersättningar som lämnas till delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller till företagsledare i ett sådant företag om denne har ett väsentligt inflytande i företaget. Detsamma gäller ersättningar som lämnas till närstående till sådan företagsledare eller delägare (2 kap. 18 § SAL och 25 kap. 22 § socialförsäkringsbalken).

Om en anställd slutar på egen begäran och önskar få sin andel utbetald innan de 3 åren passerat ska stiftelsen betala fulla avgifter på i förtid utbetalade belopp. Om inte förutsättningarna om 3 års bundenhet uppfyllts enligt 25 kap. 21 § socialförsäkringsbalken ska sociala avgifter betalas vid utbetalningen trots att SLF kan ha erlagts vid avsättningen. Avsteg från detta kan bara godtas om den förtida utbetalningen beror på att den anställde avlidit eller gått i pension (prop. 1992/93:29, 1992/93:SfU5).

Beträffande avdrag för förvaltningskostnader se avsnitt 3.3.

Se även Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och Handledning för skattebetalning.

6 Ideella föreningar – civilrätt

6.1 Inledning

Det saknas allmän civilrättslig reglering för ideella föreningar. Inte heller finns det någon legaldefinition av begreppet ideell förening. De krav som ställs för att en ideell förening ska anses ha bildats och blivit en juridisk person grundar sig på praxis.

6.2 Bildande

För att en ideell förening ska anses vara en juridisk person krävs att den har antagit stadgar av viss fullständighet och valt styrelse. Stadgarna ska innehålla namn, ändamål och bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter ska åstadkommas (jfr NJA 1973 s. 341). Föreningen har som juridisk person rättskapacitet, vilket innebär att den

- äger föreningens tillgångar,
- ansvarar för föreningens skulder och andra förpliktelser och
- kan vara part inför domstolar och myndigheter.

Någon lagstiftning om bildande m.m. som motsvarar de detaljerade föreskrifterna i lagen om ekonomiska föreningar finns inte när det gäller ideella föreningar. Bildandet kan ske formlöst genom att ett antal personer kommer överens om att bilda en förening. Antalet personer som krävs för att bilda en förening har inte varit föremål för prövning i domstol men som vägledning kan lagen om ekonomiska föreningar tjäna. Enligt denna lag krävs minst tre medlemmar för att bilda en förening.

En förening med omfattande verksamhet kan ha sektioner med egen kassaförvaltning och sektionsansvariga som har viss beslutanderätt. En sektion är normalt inte en juridisk person. Sektionens verksamhet är endast en del av föreningens verksamhet. Föreningen har ansvar även för sektionernas verksamhet och deras tillgångar, skulder, intäkter och kostnader, samt för att eventuella förpliktelser redovisas i föreningens räkenskaper.

Utmärkande för en ideell förening är att den antingen

- har en ideell målsättning, och det oavsett om föreningen bedriver ekonomisk verksamhet eller inte, eller
- att den främjar sina medlemmars ekonomiska intressen men inte gör det genom ekonomisk verksamhet.

Med ekonomisk verksamhet avses en affärsmässigt organiserad eller bedriven verksamhet. Enbart det förhållandet att en verksamhet fullgörs med användande av pengar gör inte att den därmed är ekonomisk verksamhet. Med ideellt ändamål avses i princip allt som inte är ekonomisk verksamhet.

6.3 Stadgar

För att en förening ska anses som juridisk person ska den ha antagit stadgar och valt en styrelse som kan företräda föreningen mot tredje man. Stadgarna ska innehålla föreningens namn, ändamål och hur beslut i föreningens angelägenheter åstadkoms (NJA 1987 s. 394).

Stadgarna har framförallt betydelse för det praktiska arbetet i föreningen och för att genom ändamålsparagrafen ge föreningen karaktär och motivera dess existens och verksamhet. En av huvudpunkterna i stadgarna bör därför vara att utförligt och preciserat ange föreningens ändamål. En annan viktig punkt är att ange utförliga regler för medlemskap och uteslutning. För de flesta ideella föreningar är det vanligt med tre grundläggande funktioner nämligen den beslutande funktionen (föreningsmötet), den verkställande funktionen (styrelsen) och den kontrollerande funktionen (revisorerna). Stadgarna bör därför innehålla regler för dessa funktioner.

I relativt fullständiga stadgar för en förening bör även följande finnas:

- firma (namn),
- säte (ort där styrelsen finns),
- ändamål,
- regler för hur verksamheten ska bedrivas,
- regler för medlemskap och uteslutning,
- uppgift om medlemsavgifter eller regler för hur de fastställs,
- uppgift om verksamhetsår,

- uppgift om beslutande organ (ordinarie och extra föreningsstämma) och regler för detta,
- regler för kallelse till föreningsmöte,
- regler för rösträtt,
- uppgift om styrelsens sammansättning (antal ledamöter och suppleanter) och hur den väljs samt regler för dess arbete,
- uppgift om hur revisorerna utses,
- regler för ändring av stadgarna och
- regler för upplösning av föreningen med angivande av hur eventuella kvarvarande tillgångar ska disponeras.

Riksorganisationer, t.ex. Riksidrottsförbundet, upprättar ofta normalstadgar för de föreningar som ingår i organisationen.

6.4 Föreningsmötet

I en ideell förening ska medlemmarna normalt kunna delta i och påverka besluten. Det ordinarie föreningsmötet är beslutande organ efter modell som hämtats från lagen om ekonomiska föreningar.

Av föreningens stadgar bör närmare framgå

- när årsmötet ska hållas,
- under vilka omständigheter extra föreningsmöte ska hållas,
- hur kallelse till möten ska ske,
- vilka frågor som ska behandlas på de olika mötena,
- hur medlemmarnas rösträtt ska utövas och
- hur besluten ska fattas.

En viktig punkt är utformningen av reglerna för kallelse till möten. Om kallelse inte har skett på fastställt sätt, kan stadgarna ange att mötet inte har rätt att fatta beslut. Sådana regler är inget självändamål utan är till för att ge medlemmarna möjlighet att delta i föreningens verksamhet och vara med om besluten i föreningen.

6.5 Styrelsen

Lagen om ekonomiska föreningar anger uppgifter och befogenheter för en styrelse. Dessa bestämmelser ger bra vägledning för styrelsearbetet även i en ideell förening.

Styrelsen väljs av medlemmarna på årsmötet och företräder föreningen under verksamhetsåret. Styrelsen är föreningens verkställande organ. Den har ansvaret för kallelser till möten och ska förbereda ärenden till årsmötet. Det löpande arbetet i en förening med ansvaret för anställda, ansvaret för bokföring och medelsförvaltning ligger naturligt på styrelsen i en förening. Oftast arbetar en föreningsstyrelse efter föreskrifter som finns i stadgar eller i beslut av årsmötet.

Register

Skatteverket har inte något register över styrelseledamöter. Det finns ingen skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket om nytilträdna och avgångna styrelseledamöter.

Om en förening är registrerad i handelsregistret kan information om styrelseledamöter fås från Bolagsverket, se avsnitt 6.9.

6.6 Revisorer

Revisorerna väljs på årsmötet och är ansvariga inför detta. De ska utföra såväl ekonomisk granskning som förvaltningsrevision. För dessa uppgifter ska revisorerna ha tillgång till föreningens alla räkenskaper, protokoll, avtal och andra handlingar.

Den ekonomiska granskningen består i genomgång och kontroll av räkenskaperna samt inventering av tillgångarna. Exempel på tillgångar är kassa, bankböcker, plusgirokonton, fordringar, inventarier och fastigheter. Vidare kontrolleras att de ekonomiska handlingarna förvaras på ett säkert sätt, att gällande kontoplan följs, att betryggande försäkringar finns och att alla skyldigheter mot samhället fullgjorts.

Förvaltningsrevision innebär att revisorerna ska bedöma hur styrelsen har skött sitt uppdrag. Revisorerna går då igenom protokoll, korrespondens, avtal, rapporter, utredningar och styrelsens verksamhetsberättelse.

Resultatet av granskningen ska redovisas i en revisionsberättelse som läggs fram för årsmötet. I revisionsberättelsen anges om granskningen ger anledning till anmärkning mot styrelsen eller ej. Årsmötet ska ta ställning till om ansvarsfrihet ska beviljas styrelsen. En anmärkning kan leda till att årsmötet inte beviljar styrelsen ansvarsfrihet för det gångna verk-

samhetsåret. Om ärendet förs vidare till domstol, ska där avgöras om anmärkningen ska leda till rättslig påföljd och/eller skadestånd. Styrelseledamot som gjort sig skyldig till förskingring eller trolöshet mot huvudman kan dömas till straff.

6.7 Ansvar

En ideell förening är som juridisk person själv ansvarig för de förbindelser som ingås i dess namn av behörig företrädare. Enskilda medlemmar har inte något personligt betalningsansvar för föreningens skulder eller andra förpliktelser.

En behörig företrädares befogenheter regleras i regel i stadgarna eller andra instruktioner. Skulle företrädaren överskrida sina befogenheter när han träffar ett avtal kan det inträffa att föreningen ändå blir bunden av avtalet. Om motparten inte insett eller borde ha kunnat inse att föreningens företrädare överskrider sina befogenheter, kan avtalet ändå bli gällande. Föreningens företrädare kan i sådant fall bli ersättningsskyldig för skada som han orsakat föreningen.

Om en förening inte är en självständig juridisk person, har den inte rättskapacitet. Medlemmarna i sådan förening har ansvar för föreningens skulder och andra förpliktelser. Om avtal träffas i sådan förenings namn, binder detta inte föreningen. Ansvaret vilar på de personer som ingått avtalet. Det kan förekomma att dessa har fullmakt från de övriga medlemmarna att teckna avtalet. I så fall blir samtliga som tecknat avtalet personligen eller genom lämnade fullmakter ansvariga.

Styrelsen kan bli solidariskt betalningsansvarig för obetalda skatter och avgifter tillsammans med föreningen enligt 59 kap. 12–15 §§ SFL. Beträffande tiden före skatteförfarandelagens ikraftträdande se 12 kap. 6 § SBL och Handledning för skattebetalning.

6.8 Upplösning

Normalt innehåller stadgarna regler om i vilka fall en frivillig upplösning kan eller ska ske och på vilket sätt den ska göras.

Stämmobeslut

Det är vanligt att stadgarna föreskriver att beslut om upplösning ska fattas av föreningsstämma. Ibland anges att en förening ska upplösas om viss händelse inträffar, t.ex. att antalet medlemmar inte kan väntas bli tillräckligt för att fullfölja föreningens ändamål. Erforderligt antal röster för

upplösning sätts ofta till 2/3 av samtliga medlemmars röster eller 4/5 av de på årsmötet närvarande.

Det åligger styrelsen att fullfölja årsmötets beslut. Avvecklingen sker genom att skulderna betalas, inventarier och andra tillgångar säljs, avtal med anställda sägs upp och eventuellt överskott disponeras enligt stadgarna.

Konkurs

Förening som kommit på obestånd kan försättas i konkurs. Konkursansökan kan göras av fordringsägare eller av föreningen själv. Det finns ingen lagstadgad skyldighet för en förening att själv ta upp frågan om konkurs eller upplösning, om föreningen råkar i ekonomiska svårigheter. Men om styrelsen trots svårigheterna fortsätter verksamheten, kan följden bli att årsmötet inte beviljar ansvarsfrihet. Därmed finns risken för att fordringsägare ställer personliga skadeståndskrav mot styrelseledamöterna.

Om konkurs avslutas utan överskott, anses föreningen upplöst. Finns överskott, kan årsmötet besluta att fortsätta verksamheten eller upplösa föreningen enligt stadgarna.

6.9 Registrering – tilldelning av organisationsnummer

Något heltäckande register över ideella föreningar finns inte. En ideell förening behöver inte registreras för att få rättskapacitet.

Handelsregistret

Enligt handelsregisterlagen (1974:157) ska en ideell förening som utövar näringsverksamhet och är skyldig att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen registreras hos Bolagsverket. Förening som bedriver näringsverksamhet utan att vara skyldig att upprätta årsredovisning kan registrera sig i handelsregistret.

Organisationsnummer

Enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. ska organisationsnummer fastställas för ideell förening om den själv begär det eller om statlig myndighet påkallar det. Sådant organisationsnummer tilldelas av Skatteverket. Ansökan ges in till det kontor under vilket föreningens sätesort sorterar. Vid begäran om organisationsnummer bör föreningen bifoga stadgar, protokoll från konstituerande möte och utdrag ur senaste årsmötesprotokollet om val av styrelse.

De bedömningar Skatteverket har att göra vid tilldelning av organisationsnummer till ideell förening ska enbart avse en

	formell prövning av om en juridisk person uppstått (RSV 2002-09-11, dnr 7161/02-110).
Avregistrering	Organisationsnummer kan endast inaktiveras om en förening upplöses.
Överklagande	Skatteverkets beslut om organisationsnummer kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätt.

6.10 Enkla bolag

Enkla bolag förväxlas ibland med ideella föreningar. Det vanligaste exemplet på senare tid är de s.k. aktiesparklubbarna. Ett antal personer köper aktier tillsammans och uppfattar sig som medlemmar i en aktiesparklubb. Syftet är inte att bilda en juridisk person som ska äga de tillgångar som består av de inköpta aktierna, utan i stället att man ska äga dessa aktier tillsammans. Fråga är i stället om ett enkelt bolag som ibland rubriceras som ”stadgar” är egentligen att uppfatta som ett bolagsavtal.

Även i andra sammanhang förekommer att ett antal personer, fysiska eller juridiska, kommer överens om att bedriva en i och för sig ideell verksamhet under sådana former att ett enkelt bolag bildats. Några föreningar ska t.ex. tillsammans anordna ett större evenemang som man samarbetar om och träffar avtal som benämns som stadgar.

Associationsförmen enkelt bolag regleras i lag om handelsbolag och enkla bolag.

Civilrättsliga regler	Ett enkelt bolag föreligger när två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger.
------------------------------	--

Bolagsmännen, men inte det enkla bolaget, har rätt att föras in i handelsregistret om näringsverksamhet utövas i bolaget. Registreringsskyldighet för bolagsmännen föreligger om näringsverksamheten skulle ha medfört bokföringsskyldighet enligt 1929 års bokföringslag. Det enkla bolaget erkänns inte, till skillnad från handelsbolaget, som självständigt rättssubjekt och får därför i stort sett betydelse bara för delägarnas interna mellanhavanden. Om delägarna inte bestämt annat, ska det enkla bolagets vinst eller förlust fördelas lika. Delägarna kan inte frita sig från personlig betalningsskyldighet. En delägare i ett enkelt bolag får inte utan de andra delägarnas samtycke sätta annan i sitt ställe som bolagsman.

Egentlig näringsverksamhet, med undantag av jord- och skogsbruk, drevs fram till år 1995 vanligen inte som enkelt bolag. Numera kan näringsverksamhet utövas även i ett enkelt bolag. Tidigare var detta möjligt endast i undantagsfall. Lotteribolag, tipsbolag och liknande verksamhet är ofta att anse som enkla bolag. I vissa fall kan dock annan mera påtaglig verksamhet förekomma. Som enkelt bolag räknas nämligen vissa former av konsortier där ett visst samarbete förekommer, men bolagsmännen utåt framträder i eget namn. Partrederi liknar i viss mån ett enkelt bolag, men regleras av bestämmelser i sjölagen.

Skatterättsliga regler

Det enkla bolaget taxeras inte för sin inkomst. Inkomsten beskattas i stället hos delägarna i förhållande till var och ens andel av inkomsten. Tillgångarna i ett enkelt bolag ägs inte av bolaget. Varje delägare äger i stället del i bolagets olika tillgångar i samma proportion som respektive delägars insats i förhållande till den totala insatsen. Om förutsättningar för exempelvis värdeminskingsavdrag, underskottsavdrag, samt avsättning till periodiseringsfond föreligger, görs dessa dispositioner hos delägaren och inte hos bolaget. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolaget. Har delägare överlåtit andel i bolag med näringstillgångar, t.ex. varulager och inventarier, beskattas han för erhållet vederlag såsom för inkomst av näringsverksamhet. Vid avyttring av exempelvis fastighet som utgjort anläggningstillgång i näringsverksamheten beräknas vinsten enligt kapitalvinstreglerna och beskattas för delägare som är fysisk person eller dödsbo i inkomstslaget kapital.

7 Ideella föreningar – skatteregler

7 kap. IL

4 kap. 2 § lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229), ILP

SOU 1939:47

Prop. 1942:134

Bet 1942:BevU21

Ds Fi 1975:15

Prop. 1976/77:135

SkU 1976/77:45

Prop. 1989/90:110, del 1, s. 578–579

SOU 1995:63

SOU 2009:65

7.1 Inledning

Bestämmelserna om beskattning av ideella föreningar finns i 6 kap. 3, 4 och 6 §§, 7 kap. 7–13 och 21 §§ IL samt 4 kap. 2 § ILP. Bestämmelserna tillämpades första gången vid 1979 års taxering i enlighet med lagen om statlig inkomstskatt. Någon egentlig förändring har inte skett i samband med inkomstskattelagens tillkomst. Lagstiftningen grundas på Ds Fi 1975:15, proposition 1976/77:135 och Skatteutskottets betänkande SkU 1976/77:45. Förändringarna var så stora att äldre regler och rättsfall i stort sett blev överspelade. I det följande behandlas därför rättsfall endast avseende 1979 års taxering och senare.

7.2 Allmänt om skattskyldighet för ideella föreningar

Utgångspunkt	Enligt huvudregeln är ideella föreningar skattskyldiga för all inkomst om de är att anse som svenska juridiska personer (6 kap. 3–4 §§ IL). Enligt bestämmelser i 7 kap. 7–13 §§ IL kan dock ideella föreningar bli inskränkt skattskyldiga om de uppfyller i lagen uppställda krav. Vissa ideella föreningar kan även vara inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. 15–16 §§ IL.
Huvudregel	<p>En ideell förening är i likhet med andra juridiska personer som huvudregel obegränsat skattskyldig, dvs. skattskyldig till statlig inkomstskatt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § IL).</p> <p>Skattskyldigheten innebär:</p> <ul style="list-style-type: none">– att inkomst av sådan näringsverksamhet som i avses i 13 kap. 1 § IL beskattas (bl.a. fastighets- och rörelseinkomst),– att inkomst av löpande kapitalavkastning, kapitalvinst och kapitalförlust m.m. beskattas enligt 13 kap. 2 § IL,– att medlemsavgifter inte är skattepliktiga (15 kap. 2 § IL); serviceavgifter är dock skattepliktiga,– att resultatet får minskas med 25 % för avsättning till periodiseringsfond (avsättning måste ske i bokföringen om föreningen är bokföringsskyldig),– att inskränkt skattskyldig ideell förening är berättigad till grundavdrag med högst 15 000 kr medan oinskränkt skattskyldig ideell förening inte har rätt till grundavdrag (63 kap. 11 § IL), och– att skatten är 26,3 % av den beskattningsbara inkomsten (65 kap. 10 § IL).
Undantag från skattskyldighet	<p>En ideell förening kan enligt 7 kap. IL vara undantagen från skattskyldighet för vissa inkomster. De skattprivilegierade föreningarna, dvs. inskränkt skattskyldiga ideella föreningar, kan indelas i tre olika kategorier.</p> <ol style="list-style-type: none">1. Ideella föreningar som uppfyller rekvisiten i 7 kap. 7 § IL. Skattskyldighet föreligger endast för inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster. Även inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL kan under vissa förutsättningar undantas beskattning.

2. Ideella föreningar angivna i 7 kap. 15 § IL. Dessa är skattskyldiga bara för inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster.
3. Ideella föreningar angivna i 7 kap. 16 § IL. Skattskyldighet föreligger endast för inkomst på grund av innehav av fastighet.

Frågor om inkomstbeskattning av föreningar enligt punkt 1 behandlas främst i avsnitt 8. De föreningar som avses i punkterna 2 och 3 behandlas främst i avsnitt 12.

**Närings-
verksamhet**

I avsnitt 3.4 redogörs för när en verksamhet anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL.

**Beräkning av
beskattningsbar
inkomst**

Beskattningsbar inkomst beräknas i huvudsak enligt samma regler som gäller för aktiebolag. Detta gäller oavsett om föreningen är inskränkt eller oinskränkt skattskyldig. I denna handledning behandlas primärt de särregler som finns för ideella föreningar. Huvudreglerna om beräkning av beskattningsbar inkomst behandlas i Handledning för beskattning av inkomst.

7.3 Översyn

Bestämmelserna i 7 kap. IL har varit föremål för översyn av Stiftelse- och föreningsskatteutredningen, se avsnitt 19.

8 Inskränkt skattskyldiga ideella föreningar

7 kap. 7–13 §§ och 13 kap. 1–2 §§ IL

Ds Fi 1975:15

Prop. 1976/77:135

SkU 1976/77:45

Prop. 1989/90:110, del 1, s. 578–579

SOU 1995:63

SOU 2009:65

8.1 Skattskyldighetens omfattning

7 kap. 7–13 §§ IL

Av lagtexten i 7 kap. 7–13 §§ IL framgår att ideella föreningar är skattskyldiga endast för inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, under förutsättning att föreningen uppfyller i lagen uppställda krav:

- ändamålskravet i 8 §,
- verksamhetskravet i 9 §,
- fullföljdskravet i 10–12 §§ och
- öppenhetskravet i 13 §.

Samtliga dessa villkor måste vara uppfyllda för att föreningen ska bli inskränkt skattskyldig.

En ideell förening som uppfyller kraven ovan är inte skattskyldig för:

- löpande kapitalinkomster och kapitalutgifter som inte är hänförliga till egentlig näringsverksamhet,
- kapitalvinster och kapitalförluster,

- inkomst som till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av föreningens allmännyttiga ändamål eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål,
- inkomst som till huvudsaklig del kommer från sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete samt
- inkomst från innehav av fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen.

Uttagsbeskattning

Uttagsbeskattning aktualiseras när en ideell förening som är skattskyldig för en del av verksamheten för över tillgång från denna del av verksamheten till en del för vilken skattskyldighet inte föreligger. Detta framgår av bestämmelsen i 22 kap. 5 § tredje punkten IL (prop. 1998/99:7, bet. 1998/99:SkU5, SFS 1998:1604). Ett belopp motsvarande den uttagna tillgångens marknadsvärde ska då tas upp som en inkomst i näringsverksamheten.

Reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL omfattar även uttag av tjänster om tjänstens värde är mer än ringa. Uttag kan även föreligga i andra situationer. Se avsnitt 14.1.

8.2 Ändamålskravet

Huvudsakligt ändamål 7 kap. 8 § IL

Ändamålskravet är ett av de fyra krav som måste vara uppfyllda för att en ideell förening ska beskattas som inskränkt skattskyldig, se avsnitt 8.1.

Till allmännyttiga ideella föreningar räknas föreningar vars huvudsakliga syfte är att främja ändamål av det slag som anges i 7 kap. 8 § IL, dvs. religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål. Även de för stiftelserna i 7 kap. 4 § IL angivna ändamålen räknas hit.

Med ”huvudsakligt” avses ca 75 % (prop. 1999/2000:2, Del 1, s. 504–505). Inför införandet av de nya reglerna om beskattning av ideella föreningar uttalade Skatteutskottet i sitt betänkande (SkU 1976/77:45 s. 27 f.) att ett allmännyttigt ändamål ska anses föreligga om det ligger inom ramen för lagtextens exemplifiering. Om ändamålet har en alltför säregen karaktär eller direkt strider mot vad som är acceptabelt från allmän synpunkt, bör en förmånsbehandling i form av

inskränkt skattskyldighet inte beviljas. Rena sällskapsföreningar och intresseföreningar anses inte som allmännyttiga.

Samhällsutvecklingen medför att begreppet allmännyttigt ändamål inte kan fastslås en gång för alla. Ett sätt att uttrycka allmännytta är att ändamålet enligt en utbredd uppfattning ska anses vara värt att stödja. Vad föreningen har för huvudsakligt ändamål får bedömas av innehållet i dess stadgar. Men som Skatteutskottet framhåller kan frågan om ändamålet är allmännyttigt eller ej inte enbart bedömas med hänsyn till stadgarnas innehåll. Det fordras en mer generell bedömning mot bakgrund av föreningens allmänna karaktär och inriktning.

Ändamålsparagrafen i föreningars stadgar kan vara knapphändig eller otydligt formulerad. Föreningens allmänna karaktär och inriktning kan ändå klart framgå av dess namn och faktiska verksamhet.

Rättspraxis

Avgöranden i Högsta förvaltningsdomstolen kan ge ledning vid bedömningen om en förening är allmännyttig. I RÅ 1986 ref. 84 (Arta-Olofsgårdssläktföreningen) behandlas frågan om en släktföreningens ändamål är sådant att det kan anses som allmännyttigt. Enligt stadgarna skulle föreningen verka för släktens sammanhållning, föra släkregister och utföra forskning i släktens historia. Föreningen hävdade att den genom forskning gällande emigranter hade kunnat lämna resultat som ställts till ett emigrantinstitut och en hembygdsförening förfogande. Därigenom ville föreningen bli bedömd som allmännyttig. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att föreningen, trots att verksamheten efterhand fått en sådan omfattning och inriktning att den är av värde inte bara för föreningens medlemmar, kunde – mot vad stadgarna innehåller – anses ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttigt ändamål.

Fastighetsägare som slutit sig samman för att tillgodose vissa gemensamma intressen anses vanligen inte heller som allmännyttiga, se t.ex. RÅ 83 1:63, Sveriges Villaägareförbund. Det kan naturligtvis uppkomma gränsfall. Ett byalag eller en villaägareförening kan t.ex. ha ändamål och faktisk verksamhet som huvudsakligen kan likställas med den verksamhet en bygdegårdsförening eller en hembygdsförening bedriver. I och med detta blir den allmännyttig. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 ref. 6 ansett att Mölndals kommuns konstförening hade ett allmännyttigt ändamål. Föreningens ändamål var att söka bredda och fördjupa intresset för god konst bland anställda samt att köpa in och lotta ut konstverk bland

medlemmarna. Verksamheten bestod i medlemsmöten med konstvisningar och föredrag samt studiebesök och resor. Den utlottning av konstverk som ägt rum ansågs utgöra ett naturligt led i föreningens verksamhet.

Individuell bedömning

En individuell bedömning får således göras utifrån de förutsättningar som finns i det enskilda fallet.

Exempel på föreningar med allmännyttigt ändamål

- Idrottsföreningar i vid bemärkelse för friidrott, lagidrotter, gymnastik, skytte, friluftsliv, båtsport, danssport, ridsport m.m.
- Föreningar för konst, litteratur, musik, amatörteater, folkdans, körsång m.fl. kulturella ändamål.
- Föreningar för ungdomsverksamhet, scoutverksamhet, social verksamhet, nykterhetsföreningar, de politiska partierna och deras organisationer på lokal- och distriktsnivå, handikappföreningar, studieförbund, föreläsningsföreningar, frivilliga försvarsorganisationer, folketshus- och bygdegårdsföreningar, de fria trossamfundet och invandrarföreningar.
- Distrikts-, regional-, riks- och samarbetsorganisationer med allmännyttiga föreningar som medlemmar räknas också som allmännyttiga föreningar om dessa i sin tur uppfyller samtliga kriterier för inskränkt skattskyldighet.

En ideell förening med huvudsakligt ändamål att främja dans anses som inskränkt skattskyldig om den huvudsakliga verksamheten avser allmännyttig dansverksamhet. Skatteverket anser att t.ex. barn- och ungdomsverksamhet, tävlingsverksamhet, kursverksamhet och annan ideell dansverksamhet är allmännyttig (Skatteverket 2006-10-17, dnr 131 606496-06/111).

Skatteverket har vidare uttalat att roll- och konfliktspelsföreningar anslutna till Sverok anses främja ett allmännyttigt ändamål om de bedriver spel ideellt (Skatteverket 2006-11-10, dnr 131 649201-06/111).

8.2.1 Ekonomiska förmåner i ideella föreningar

En förutsättning för inskränkt skattskyldighet är att föreningens ändamål inte är begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska

intressen. Vid bedömningen av verksamhet med ekonomiska inslag ska det huvudsakliga syftet beaktas.

Att ekonomiska förmåner ges som ett led i en förenings allmännyttiga verksamhet hindrar inte att föreningen är allmännyttig. En förening kan ha till ändamål att bl.a. tillhandahålla medlemmarna tjänster och varor till reducerade priser. Om förmåner till medlemmarna kan anses utgöra ett direkt led i det ideella arbetet och därför är ett direkt fullföljande av föreningens ändamål, bör detta inte hindra skattebefrielse. Som exempel på sådan förening nämns en handikappförening som enligt sina stadgar ska subventionera hjälpmedel till sina handikappade medlemmar. I andra fall bör föreningen bli oinskränkt skattskyldig om inte förmånerna till medlemmarna utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet.

Exempel

- En båtklubb svarar för skötseln av medlemmarnas båtar.
- En idrottsklubb begränsar enligt sina stadgar medlemmarnas utgifter för idrottsutrustning.

**Fackföreningar,
Branschföreningar
Samlarintressen**

För förmånlig skattebehandling krävs i dessa fall att verksamheter av detta slag är obetydliga jämfört med föreningens ideella verksamhet. Kravet att verksamheten inte får syfta till att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen innebär att fackföreningar, branschföreningar och liknande inte omfattas av någon skattebegränsning. Inte heller föreningar som i första hand tillgodoser medlemmarnas samlarintressen omfattas av de förmånligare skattereglerna.

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett PRO i Uppsala län respektive Skattebetalarnas förening som allmännyttiga ideella föreningar då det huvudsakliga ändamålet (ca 75 %) varit allmännyttigt och då föreningarna i den faktiskt bedrivna verksamheten ansetts i ringa utsträckning ha inriktat sig på medlemmarnas ekonomiska intressen (RÅ 83 1:63), jfr nedan under rubriken Verksamhetskravet.

I RÅ 85 1:27 har Högsta förvaltningsdomstolen bedömt ett båtsällskap som inskränkt skattskyldigt. Sällskapet bedrev förutom ungdomsarbete och tävlingsarrangemang en betydande verksamhet av ekonomisk natur med hamn- och varvsverksamhet. Denna verksamhet gällde uppdragning, förvaring och sjösättning av medlemmarnas båtar där sällskapet organiserade medlemmarnas egna arbetsinsatser samt betalade

gemensamma kostnader för arbetena. Avgifter togs ut av medlemmarna. Någon anställd personal fanns inte för dessa uppgifter. Syftet var att minska medlemmarnas kostnader för båtinnehavet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att enbart storleken av kostnaderna inte hade någon avgörande betydelse för bedömningen av sällskapets inriktning. Den ideella verksamheten, men även samordningen av medlemmarnas arbete med uppdragning och sjösättning av båtarna, ansågs i sin helhet ingå som ett led i fullföljandet av sällskapets syfte att främja båtsport.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 4 funnit att en golfklubbs utgivande av spelrätter till medlemmarna, i samband med omvandling av reverslån till spelrätter, inte bör bedömas så att verksamheten därigenom kommer att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. I vart fall ansåg man detta endast utgöra ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen prövade i samma mål också om det var godtagbart med en begränsning av antalet aktiva medlemmar kopplat till innehav av spelrätt (överlåtbar mot ekonomiskt vederlag) kunde accepteras och fann att så var fallet.

Skatteverket anser att en koloniträdgårdsförening som verkar i enlighet med stadgarna för Svenska Förbundet för Koloniträdgårdar och Fritidsbyar normalt kan godtas som inskränkt skattskyldig. Inslaget av främjande av medlemmarnas ekonomiska intressen torde normalt framstå som så obetydligt att det inte förändrar bedömningen (Skatteverket 2005-05-04, dnr 130 157255-05/111).

8.3 Verksamhetskravet

Verksamhet 7 kap. 9 § IL

Verksamhetskravet är ett av de fyra krav som måste vara uppfyllda för att en ideell förening ska beskattas som inskränkt skattskyldig, se avsnitt 8.1.

Det är inte tillräckligt att en ideell förening har till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttigt ändamål. Föreningen ska också i sin faktiskt bedrivna verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådana allmännyttiga ändamål som anges i 8 § för att få åtnjuta den förmånliga beskattningen. Med uttrycket uteslutande eller så gott som uteslutande avses minst 90–95 % (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 504). Om en förening med allmännyttigt ändamål bedriver en så omfattande

näringsverksamhet att den ideella verksamheten träder i bakgrunden kan föreningen bli oinskränkt skattskyldig.

Skattebegränsning är också utesluten om den faktiskt bedrivna verksamheten visserligen inte direkt strider mot ett allmännyttigt ändamål men i praktiken tillgodoser viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

Verksamhetskravet har i allt väsentligt samma utformning för ideella föreningar som för stiftelser (7 kap. 9 resp. 5 § IL). Vissa skillnader finns dock i den praktiska tillämpningen. Exempelvis kan det vara svårt att bedöma verksamheten i en vanligt ideell förening på samma sätt som verksamheten i en avkastningsstiftelse. För närmare information om verksamhetskravet se avsnitt 4.4.

8.4 Fullföljdskravet

Fullföljd 7 kap. 10 § IL

Fullföljdskravet är ett av de fyra krav som måste vara uppfyllda för att en ideell förening ska beskattas som inskränkt skattskyldig, se avsnitt 8.1.

En förening uppfyller fullföljdskravet om den ”sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar” (7 kap. 10 § IL). I syfte att klarlägga fullföljdskravet behöver klargöras vad som avses med fullföljd, vad som avses med avkastning, hur stor del av avkastningen som minst måste användas (dvs. användnings- eller fullföljdsgraden.) och hur lång bedömningsperioden är.

Redan i 1942 års lagstiftning, som alltjämt gäller för stiftelserna, fanns kravet på fullföljd som förutsättning för skattegynnande. Av förarbetsuttalanden till bl.a. inkomstskattelagen framgår att fullföljdskravet är tänkt att vara identiskt för stiftelser och ideella föreningar (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 84). Vissa skillnader finns dock. Bl.a. är avkastningsbegreppet något vidare för ideella föreningar. Vidare finns en dispensmöjlighet för ideella föreningar.

I avsnitt 4.5 behandlas grunderna för avkastningsbegreppet, metoden för beräkning av nettoavkastning, hur stor del av avkastningen som minst måste användas, hur lång bedömningsperioden är m.m. Här begränsas redogörelsen främst till den utvidgade avkastningsdefinitionen för ideella föreningar och ett exempel. Dispensregeln behandlas i avsnitt 8.4.1.

Avkastning

Medlemsavgifter, allmänna bidrag från stat och kommun samt gåvor från enskilda m.fl. utgör inte skattepliktig inkomst enligt IL. Sådana inkomster omfattas inte av begreppet avkastning. Om de är direkt avsedda att täcka föreningens löpande utgifter ska de ändå beaktas vid tillämpningen av fullföljdskravet. I propositionen fullföljer föredraganden detta resonemang: ”En förening bör nämligen inte kunna hävda att kostnaderna för den ideella verksamheten finansieras uteslutande med avkastningen av föreningens tillgångar och att föreningen därför har rätt att lägga medlemsavgifter och offentliga bidrag till kapitalet” (prop. 1976/77:135 s. 81).

Gåvor avsedda för vissa bestämda ändamål utanför den löpande verksamheten medräknas inte vid tillämpning av fullföljdsrekvisitet.

I RÅ 2004 ref. 76, som gäller Centerpartiet i Västmanland, har konstaterats att vad en ideell förening erhåller i samband med utskiftning från en ekonomisk förening utöver inbetald insats ska beaktas vid fullföljdsberäkningen. Vidare att den del härav som föreningen tillskjuter till en närstående – nybildad – stiftelse inte får räknas föreningen till godo vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt.

Utgångspunkten för beräkning av inkomstanvändningen är föreningens nettoavkastning, dvs. de potentiellt skattefria intäkterna efter avdrag för kostnaderna för intäkternas förvärvande. Till nettoavkastningen läggs sådana inkomster som är avsedda att täcka föreningens löpande utgifter t.ex. medlemsavgifter, gåvor från enskilda samt allmänna bidrag från stat och kommun. Det belopp som man därefter får fram läggs till grund för bedömningen om kravet på inkomstanvändning har uppfyllts.

Exempel

Ett exempel visar kortfattat hur beräkning av inkomstanvändningen bör göras:

En förening har under ett beskattningsår haft följande inkomster och utgifter.

- 30 000 kr – nettoavkastning av tillgångarna (skattefria fastighets- och kapitalinkomster)
- 50 000 kr – medlemsavgifter och allmänna kommunala bidrag

- 10 000 kr – gåvor som inte är avsedda för de löpande kostnaderna
- 100 000 kr – kapitalvinst
- 72 000 kr – utgifter för den ideella verksamheten.

Avkastning och inkomster som ska medräknas är 30 000 kr + 50 000 kr. Kapitalvinsten 100 000 kr och gåvor 10 000 kr räknas inte med.

90 % av inkomsterna, $(72\,000 / (50\,000 + 30\,000))$ anses ha använts i den ideella verksamheten för uppfyllandet av det allmännyttiga ändamålet.

5 år

I förarbetena anförs att en lämplig utgångspunkt för bedömningen av fullföljdsrequisitet är att minst 80 % av avkastningen ska användas för det ideella ändamålet, räknat som ett genomsnitt över en period av inemot fem år (prop. 1976/77:135 s. 81). Detta uttalande ansluter sig till den praxis som tidigare tillämpades på området.

Skatteutskottet ville för sin del inte utesluta att en genomsnittsbedömning i vissa fall kan omfatta en längre tidsperiod. En ideell förening bör i rimlig omfattning kunna avsätta medel exempelvis för planerade omfattande reparationer av utyrd fastighet, längre fram i tiden än fem år. Vissa allmännyttiga föreningar har kostnader som varierar starkt från år till år. Det samma kan gälla i fråga om deras möjligheter att få bidrag till verksamheten från det allmänna eller från andra håll. I sådana fall bör enligt utskottets uppfattning en mer generös bedömning kunna komma i fråga, om det står klart att föreningen sett på sikt disponerar minst 80 % av sina inkomster för sitt allmännyttiga ändamål och att man i det aktuella fallet kan bortse från skatteflyktsaspekter. Bedömning ska ske med ledning av praxis och med hänsyn till vad som i det enskilda fallet kan anses som skäligt. (SkU 1976/77:45 s. 29 f.)

Avsättningar till nybyggnads- eller reparationsfond som görs i bokslutet gäller inte som fullföljd vid bedömning av inkomst-användningen.

Fullföljdskravets utformning har behandlats utförligt i RÅ 2001 ref. 17 (Stockholms Sjömanshem), se avsnitt 4.5.

Dispens
7 kap. 11 § IL

8.4.1 Dispens från kravet på fullföljd

Lagstiftaren har, i de fall föreningar önskar spara inkomster för kommande investeringar, anvisat en möjlighet till dispens från fullföljdskravet (7 kap. 11 § IL). Dispensen, som söks hos Skatteverket, får endast avse förvärv av fastigheter, anläggningar eller kostnader för mer omfattande reparations-, om- eller tillbyggnadsarbeten på fastigheter som används av föreningen. Ett villkor för dispens är vidare att den aktuella fastigheten/anläggningen ska användas i föreningens allmännyttiga verksamhet. Dispens medges för högst fem år och får förenas med villkor om säkerhet för den skatt som avses.

Om förening som fått dispens inte inom föreskriven tid genomfört den investering som dispensen avser eller inte iakttagit något annat villkor i beslutet, ska föreningens taxeringar för de år medgivandet avser omprövas som om undantaget inte hade medgivits (7 kap. 12 § IL).

Öppenhet
7 kap. 13 § IL

8.5 Öppenhetskravet

Öppenhetskravet är ett av de fyra krav som måste vara uppfyllda för att en ideell förening ska beskattas som inskränkt skattskyldig, se avsnitt 8.1.

För att omfattas av de förmånliga skattereglerna måste föreningen vara öppen. Föreningen får inte vägra någon inträde eller utesluta någon som delar föreningens målsättning och följer dess stadgar. Verksamhetens art eller omfattning kan i vissa fall göra ett begränsat medlemskap naturligt. Som exempel på inskränkningar som kan finnas utan att allmännyttigheten ifrågasätts anförs i propositionen bl.a. musikalitet i en musikförening, fysiskt handikapp i en handikappförening, en viss geografisk eller kategoribegränsning (t.ex. till visst område, skola eller företag). Könslundna medlemskap har inte alltid ansetts diskriminerande om det framstår som naturligt med hänsyn till ändamålet.

RÅ 1979 Aa 160 avsåg en förening som endast tillät medlemskap för dels person med viss examen, dels manlig person som var aktivt ansluten till viss näringsgren. Föreningen ansågs öppen och därmed inskränkt skattskyldig. Tio år senare i RÅ 1989 ref. 60 avseende Stockholms-Gillet (kulturellt ändamål) fann Högsta förvaltningsdomstolen att begränsningen till enbart män inte kunde bedömas ha sådant naturligt samband med föreningens målsättning och verksamhet att skattefrihet kunde komma ifråga.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 4, som gällde en golfklubb, funnit det godtagbart med en begränsning av antalet aktiva medlemmar kopplat till innehav av spelrätt (överlåtbar mot ekonomiskt vederlag). I samma mål fann Högsta förvaltningsdomstolen också att en golfklubbens utgivande av spelrätter till medlemmarna, i samband med omvandling av reverslån till spelrätter, inte bör bedömas så att verksamheten därigenom kommer att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen.

Som exempel på ej godtagbara inskränkningar kan nämnas att man måste ha ett rekommendationsbrev från någon för att kunna bli medlem eller att man väljs in som medlem efter beslut i styrelsen. Villkoren för medlemskap får naturligtvis inte vara utformade så att öppenheten i realiteten saknas. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i RÅ 2007 ref. 54, Sveriges Finansanalytikers Förening, att ett antagningsförfarande som innefattar ett krav på rekommendationer från befintliga medlemmar i föreningen innebär en stark presumtion för att föreningen i fråga är ett slutet sällskap som inte uppfyller öppenhetskravet. I det aktuella fallet var dock förfarandet med rekommendationer inte obligatoriskt och det kunde konstateras att medlemmar antagits även utan sådana rekommendationer. Föreningen ansågs därmed vara öppen enligt 7 kap. 13 § IL.

En förening som har medlemsantagning efter godtyckliga eller diskriminerande grunder eller har sådana regler att endast en mycket begränsad krets av personer kan bli medlemmar blir oinskränkt skattskyldig. Även en begränsning i rösträtten för vissa medlemmar, vilket innebär en inskränkning av rätten till insyn och demokratisk medbestämmanderätt i föreningen, torde strida mot öppenhetskravet. I propositionen framhålls särskilt att stora krav också ställs på hur en förening hanterar uteslutning av medlemmarna. Om uteslutning sker utan giltiga skäl, är föreningen inte öppen (prop. 1976/77:135 s. 78).

I allmänhet framgår det klart av stadgarna hur en förening antar och utesluter medlemmar.

En del föreningar har valt att ha en sluten medlemsantagning t.ex. ordenssällskap. Sådana föreningar är alltid oinskränkt skattskyldig.

8.6 Kapitalinkomster

Allmännyttiga ideella föreningar är inte skattskyldiga för löpande kapitalavkastning och kapitalvinster om föreningen uppfyller villkoren för inskränkt skattskyldighet.

Enligt Skatteverkets uppfattning är stiftelser, ideella föreningar m.fl. som omfattas av 7 kap. 3, 7, 14, och 15 §§ IL inte skattskyldiga för inkomst från handelsbolag som är hänförlig till kapitalförvaltning. Bedömningen av om skattskyldighet föreligger ska således göras utifrån den verksamhet som bedrivs i handelsbolaget. Beskattning sker endast i den mån handelsbolaget bedriver sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL och inte när fråga endast är om kapitalförvaltning hänförlig till 13 kap. 2 § IL (Skatteverket 2005-03-23, dnr 130 168826-05/111).

8.7 Näringsverksamhet

8.7.1 Skattefria näringsinkomster

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § första stycket IL en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, se avsnitt 3.4. Detta gäller även för ideella föreningar. Hit räknas t.ex. bingoverksamhet, lotteriförsäljning, offentliga danstillställningar, idrottstävlingar, servering, försäljning m.m. Allmännyttiga ideella föreningar är normalt inte skattskyldiga för nämnda verksamheter.

För näringsinkomster i en allmännyttig ideell förening gäller att inkomsten är skattefri om den till huvudsaklig del (ca 75 %) härrör från verksamhet som antingen är ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamål eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

I den tidigare lagtexten (7 § 5 mom. andra stycket SIL) gavs exempel på rörelseinkomster med naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål och i tredje stycket samma lagrum angavs vilka slag av inkomster som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. Exempelen finns inte med i den nya lagtexten i inkomstskattelagen. Någon förändring är dock inte avsedd (prop. 1989/90:110, del 1, s. 579).

8.7.1.1 Näringsinkomster som är ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamålet eller som har naturlig anknytning till detta

Entré- och anmälningssavgifter

Naturlig anknytning till föreningens ideella ändamål har sådana intäkter som har ett direkt samband med den ideella verksamheten, t.ex. entré- och anmälningssavgifter till idrotts- och kulturevenemang.

Försäljningsinkomster

Försäljningsinkomster kan anses ha naturlig anknytning till föreningens ideella verksamhet om försäljningen kan ses som en del av det ideella arbetet.

Direkt samband

Verksamhet för att göra föreningen känd och sprida dess idéer genom försäljning av böcker, märken, affischer, tidningar m.m. anses ha ett direkt samband med den ideella verksamheten. Kravet på naturlig anknytning är t.ex. uppfyllt om en handikappförening säljer hjälpmedel som är avsedda för handikappade.

Försäljningsverksamhet är en del av det ideella arbetet om det primära syftet med verksamheten varken är att erhålla en vinst eller att ge köparen ekonomiska förmåner.

Om försäljningsverksamheten utvidgas så att den kan anses vara kommersiellt bedriven, dvs. med vinst- eller förmåns- syfte, ska inkomsterna beskattas. Om verksamheten bedrivs i obetydlig omfattning beskattas den dock inte.

Minilivsbutik

I RÅ 1987 ref. 154 har en tennisklubb skattebefriats för försäljning av varor från en kiosk (minilivsbutik). Försäljningen skedde inte enbart till medlemmar utan även till kringboende och sommargäster. Rörelsen sköttes inte enbart med frivillig obetald arbetskraft. Av domen framgår att några säkra slutsatser angående omsättningens fördelning på olika varuslag eller i vad mån försäljning skett till allmänheten inte kunde dras av föreliggande utredning. På grund därav och då det var klarlagt att försäljningen ägt rum endast under den tid av året då tennisbanorna varit öppna för spel och att vid kiosken lämnats sedvanlig klubbsservice vid bokning och betalning av speltimmar, hade inte annat visats än att verksamheten hade anknytning till klubbens ändamål.

Serveringsrörelse

Observera att kravet på naturlig anknytning inte är uppfyllt endast för att syftet med en viss verksamhet är att finansiera det allmännyttiga arbetet. I RÅ 1987 ref. 67 har en hembygdsförening ansetts skattskyldig för inkomst av serveringsrörelse som bedrivits med anställd personal och riktat sig mot allmänheten.

Service åt medlemmarna

Sådan verksamhet får bedömas med stöd av undantaget för hävdvunna finansieringskällor.

När försäljningsverksamheten inte ingår som ett direkt led i den ideella verksamheten men ändå har naturlig anknytning till denna kan inkomsten bli skattefri. Detta gäller oavsett att verksamheten eventuellt bedrivs kommersiellt. För skattefrihet krävs att huvudsyftet med försäljningsverksamheten är att ge service åt medlemmarna och andra som deltar i föreningens allmännyttiga aktiviteter. I regel innebär detta att verksamheten bedrivs i relativt liten omfattning. I RÅ 1992 ref. 68, som gällde en hävdvunnen verksamhet, säger Högsta förvaltningsdomstolen också att sådana omständigheter som verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall i vissa situationer kan ha betydelse vid bedömningen av om verksamheten har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål.

Exempel på naturlig anknytning är en musikförening eller ett studieförbund som erbjuder noter eller böcker till medlemmarna. Kravet på samband anses uppfyllt om en idrottsförening i anslutning till klubblokalen anordnar en mindre servering eller försäljning av idrottsartiklar till dem som använder föreningens anläggningar (prop. 1976/77:135 s. 84).

Om en sådan verksamhet inte kan betecknas som service för medlemmarna eller andra som deltar i föreningens ideella verksamheter ska inkomsterna beskattas. Verksamheten förutsätts bedrivas stadigvarande och under ungefär samma former som normal näringsverksamhet.

Second-hand

Det är relativt vanligt att olika slag av ideella föreningar bedriver s.k. second-handförsäljning och då ofta från ett fast försäljningsställe (butik). Ibland handhas denna verksamhet av fast anställd personal, ibland av ideellt arbetande föreningsmedlemmar. Det förekommer också hos vissa socialt engagerade hjälporganisationer att försäljningsverksamheten hanteras av dem som främjas. Rättsläget måste anses vara oklart. Det är dock Skatteverkets uppfattning att hävd vanligtvis inte kan anses föreligga men att i vissa fall naturlig anknytning kan föreligga. En bedömning måste göras från fall till fall. Jämför Kammarrättens i Göteborg dom 2001-11-28, mål nr 2570-199 (Högsta förvaltningsdomstolen har vägrat prövningstillstånd), där Djurens Vänner ansågs bedriva skattepliktig rörelse och Kammarrättens i Stockholm dom 1990-06-08, mål nr 5671-1988, där Myrornas insamlings- och försäljningsverksamhet ansågs ha naturlig anknytning (Högsta

förvaltningsdomstolen har vägrat prövningstillstånd). En idrottsförenings second-handförsäljning har av kammarrätten inte ansetts ha naturlig anknytning utan den ska beskattas (KRNG 2004-12-08, mål nr 6268-03 och 6271-03 och KRNG 2006-12-19, mål nr 4248-06).

TV-rättigheter

Inom bl.a. fotboll och ishockey kan det utgå ersättningar till de enskilda föreningarna för de matcher som sänds i TV. Skatterättsnämnden har i förhandsbesked den 30 november 2004 ansett att skattskyldighet inte föreligger för dessa inkomster. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 not. 155 undanröjt förhandsbeskedet och avvisat ansökan då förekomsten av ett samband mellan den idrottsliga verksamhet som föreningen bedrivit och de uppburna inkomsterna, med ledning av de lämnade uppgifterna i ansökan, inte kunde bedömas. Samma ärende har i den ordinarie processen prövats av kammarrätten. Kammarrätten har här funnit att föreningen inte på ett reellt sätt deltagit i verksamheten och att fråga var om en självständig näringsverksamhet som skulle beskattas (KRNS 2007-12-05, mål nr 7525–7526-06). Domen överklagades men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Onlinespel

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett överklagat förhandsbesked fastställt Skatterättsnämndens ställningstagande att försäljning av abonnemang till onlinespelet ”Hockey Challenge” inte är undantaget från skattskyldighet. Försäljning av abonnemang till att spela datorspel över Internet kan inte anses ha en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Denna försäljning kan inte likställas med lotteri och inte heller med annan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. (RÅ 2005 not. 96)

Frågan om naturlig anknytning har också behandlats i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked, RÅ 2000 ref. 53, som gällde reklamintäkter från ett eget bolag. Se under avsnitt 8.7.2.

Upplåtelse av rättighet och överlåtelse av tillgångar

I ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked har en idrottsförenings upplåtelse av rättigheter och överlåtelse av tillgångar för elitverksamhet inom ishockey till ett dotterbolag inte ansetts skattepliktigt för föreningen. Ansökan vilade på förutsättningen att den elitverksamhet som föreningen bedrev utgjorde en självständig näringsverksamhet som är skattefri. Åtgärden att flytta utövandet av elitverksamheten till ett dotterbolag ansågs ingå i den skattefria näringsverksamheten

	<p>(direkt led). Såväl upplåtelsen av rättigheten till spel som överlåtelsen av tillgångarna fick anses omfattas (RÅ 2009 not. 40).</p>
Uppdrags- verksamhet	<p>Skatteverket anser att psykoterapeutisk uppdragsverksamhet inte har naturlig anknytning till en ideell förenings allmännyttiga psykosociala ändamål (Skatteverket 2005-02-18, dnr 130 105323-05/111), se avsnitt 8.7.2.</p>
	<p>8.7.1.2 Näringsinkomster som av hävd finansierat ideellt arbete</p>
	<p>Har föreningen näringsinkomster, som inte har annat samband med den allmännyttiga verksamheten än att finansiera denna, beskattas dessa inkomster vanligen.</p>
Hävdvunna finansieringskällor	<p>För att inkomsterna ska undantas från beskattning krävs att de av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Till verksamhet som av hävd utnyttjas på detta sätt och alltså är skattefri räknas bl.a. anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer. Hit hör också sådan biografrörelse som bedrivs i egna lokaler av nykterhetsföreningar eller bygdegårdsföreningar och liknande, som har till främsta syfte att hålla med allmän samlingslokal. Som traditionell finansieringskälla räknas dessutom reklamintäkter från reklamutrymme på idrottsplatser, klubbdräkter eller i samlingslokal, programblad och liknande.</p>
	<p>Exemplifieringen av hävdbegreppet är inte uttömmande. Det går därför inte alltid att på förhand avgöra om en viss verksamhet ska beskattas.</p>
Tradition	<p>Begreppet hävd är inte heller klart definierat. Det händer att en förening vill hänföra viss verksamhet till hävd enbart av det skälet att den egna föreningen bedrivit just denna verksamhet ett visst antal år. Denna grund är inte tillräcklig. Det grundläggande kravet för att en verksamhet ska kunna godtas som en hävdvunnen finansieringskälla är att verksamheten traditionellt har utnyttjats som en finansieringskälla bland föreningar i allmänhet och inte enbart av den enskilda föreningen.</p>
	<p>Det är inte helt klart vilken betydelse medlemmarnas ideella insatser har för bedömningen.</p>
Festplats- verksamhet	<p>I RÅ 1983 1:88 var det fråga om festplatsverksamhet som bedrevs av en idrottsförening. Arrangemanget sköttes av frivilliga obetalda krafter inom föreningen. Högsta förvaltningsdomstolen fann att verksamheten var en hävdvunnen finansieringskälla och</p>

den skattebefriades med hänsyn bl.a. till det ideella inslaget i verksamheten.

Pappersinsamling

RÅ 1985 1:2 avsåg en idrottsförenings inkomster av pappersinsamling. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg även här att det var fråga om en hävdvunnen finansieringskälla, men under förutsättning att själva insamlandet av papper sköttes av frivilliga obetalda krafter inom föreningen.

Det är dock ingen tvekan om att det i vissa fall kan accepteras att det förekommer även anställd personal utan att skattefriheten går förlorad. Men det är oklart var gränsen ska dras. I de två ovanstående rättsfallen var dock obetalda arbetsinsatser en förutsättning för att den finansierande verksamheten skulle kunna godtas som hävdvunnen finansieringskälla.

Idrottsföreningar m.fl. som arrangerar offentliga fester (festplatsverksamhet), marknader eller danstillställningar blir i allmänhet också befriade från skatt för dessa verksamheter.

Danstillställning

I RÅ 1992 ref. 68 har en idrottsförening skattebefriats för logdansverksamhet. I domen sägs att sådana omständigheter som kan vara avgörande vid fastställande av den naturliga anknytningen, t.ex. i vissa situationer verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall, saknar betydelse vid bedömning av skattebefrielse av hävdvunna inkomster. Rör det sig om en typisk traditionell finansieringskälla för ideellt arbete, uppställs – även om det från början varit fråga om aktiviteter i liten skala – i och för sig inga krav på att verksamheten ska vara begränsad och ge endast en blygsam avkastning. Endast om verksamheten tagit sig sådana avvikande former, att den inte längre till sin art utgör en finansieringskälla av hävdvunnen typ, kan det bli fråga om bortfall av skattefriheten.

Det sägs vidare i domen att anordnandet av danstillställningar utgör en traditionell finansieringskälla för idrottsföreningars ideella arbete. Den av klubben arrangerade, i och för sig tämligen omfattande logdansverksamheten skiljer sig inte på sådant sätt från danstillställningar, som av hävd utnyttjats för att finansiera dylikt ideellt arbete, att överskott därav skattemässigt bör behandlas på annat sätt. Klubben är därför frikallad från skattskyldighet för inkomst av den ifrågavarande logdansverksamheten.

Rockkonsert

Ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1999 ref. 50) avsåg en idrottsförenings arrangemang av musikkonsert i samarbete med ett utomstående bolag. Föreningens insatser i arrange-

manget var att avtala om hyra av konsertplats, ordna med inhägnader och avgränsningar, tillhandahålla sanitära arrangemang, införskaffa tillstånd för utskänkning, hyra vakter och tillhandahålla elektricitet. Föreningen stod även för marknadsföringen av konserterna och höll dessutom i den lokala biljettförsäljningen. Ersättningen till föreningen utgick i procent av biljettintäkterna. Högsta förvaltningsdomstolen fann att rockkonserten kunde hänföras till en verksamhet avseende rörelse som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. Högsta förvaltningsdomstolen angav i sina skäl att den uppräknade av hävdvunna finansieringskällor för ideellt arbete som finns i lagtexten inte är uttömmande och att det inte heller kunde antas ha varit avsett att tillämpningen skulle låsas fast vid förhållanden som var rådande vid lagstiftningens tillkomst. Att arrangemanget skedde i samarbete med ett kommersiellt bolag ansågs inte heller utgöra hinder mot skattebefrielse.

Insamlingsverksamhet i utbyte mot produkter av ringa värde

I RÅ 2004 ref. 129 har konstaterats att en ideell förenings insamlingsverksamhet inte utgör sådan verksamhet som är att bedöma som rörelse (skattepliktig näringsverksamhet). Föreningen Cancerhjälpen har till ändamål att verka för en förbättring av levnadsvillkoren för och reaktivering av cancerdrabbade samt att bidra med medel till inköp av sjukhusutrustning till svenska sjukhus. Insamlingsverksamheten har bedrivits genom telefonförsäljning med anställd personal, varvid de som bidragit med pengar i utbyte härför har erhållit brevmärken och vykort av ringa värde.

Marknad

I ett inte överklagat förhandsbesked (RSV/FB Dt 1985:15) har idrottsförenings årligen återkommande marknader hänförts till hävd.

Bingo-Lotto

I RÅ 1999 not. 216 fann Högsta förvaltningsdomstolen att bingolottoverksamhet som bedrevs av ett distriktsförbund omfattas av skattefrihet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att den bedrivna verksamheten var att hänföra till hävdvunna inkomster och att verksamheten bedrevs med avlönad personal inte utgjorde hinder för skattefrihet.

Bingoallians

En idrottsförening, som bedrivit bingoverksamhet genom en s.k. bingoallians, har av Högsta förvaltningsdomstolen ansetts frikallad från skattskyldighet för denna verksamhet trots att föreningen själv inte bedrivit verksamheten (RÅ 2005 ref. 67).

Drift av idrottsanläggning

Det har blivit allt vanligare att idrottsföreningar får ta ansvar för driften av kommunala idrottsanläggningar. Med drift avses här att upprätthålla anläggningens funktion genom tillsyn och

allmän skötsel. Den förening som åtar sig att svara för driften av en anläggning erhåller normalt ersättning i form av driftsbidrag från kommunen. Enligt Skatteverkets uppfattning anses inkomst som idrottsförening erhåller för drift av kommunal idrottsanläggning komma från verksamhet som har naturlig anknytning till det idrottsliga ändamålet. En förutsättning är att föreningen använder anläggningen i sin idrottsliga verksamhet (Skatteverket 2007-06-12, dnr 131 225890-07/111).

Radioreklam Reklaminslag i närradioprogram påminner om dräktreklam och är enligt Skatteverkets uppfattning sådan hävdvunnen inkomst som föreningar kan skattebefrias för.

Frågan om hävdvunna reklaminkomster har behandlats i ett av Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked (RÅ 2000 ref. 53). Se under avsnitt 8.7.2.

Skogsplantering Skatteverket anser att skogsplantering som utförs av obetalda krafter inom föreningen utgör en hävdvunnen finansieringskälla (Skatteverket 2005-04-21, dnr 130 157248-05/111).

8.7.1.3 Huvudsaklighetsbedömning

Trots att det tidigare förvärvskällebegreppet numera inte gäller vid beskattningen av näringsverksamhet måste det tillämpas vid bedömningen av skattskyldigheten för rörelseinkomster i en allmännyttig ideell förening (prop. 1989/90:110, del 1, s. 579).

Näringsinkomsterna i en allmännyttig ideell förening är undantagna från inkomstskatt om de till huvudsaklig del härrör från verksamhet som antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Inre sammanhang Om flera näringsverksamheter bedrivs med ideella arbetsinsatser av föreningens medlemmar, ska samtliga dessa anses ha ett sådant inre sammanhang att de ingår i en och samma förvärvskälla (se RÅ 1987 ref. 153).

Ca 75 % Vid bedömningen av beskattningen för en allmännyttig förenings näringsinkomster måste först fastställas om det finns sådana inkomster som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller kan hänföras till begreppet hävd. Finns både skattefria och skattepliktiga näringsinkomster som härrör från verksamheter som bedrivs med ideella arbetsinsatser, ska beskattningen av dessa verksamheter avgöras på grundval av en huvudsaklighetsbedömning. Näringsverksam-

**Studieförbund/
uppdrags-
utbildning**

heten ska i sin helhet beskattas eller i sin helhet undantas från beskattning. För skattefrihet krävs att förvärvskällans inkomster till huvudsaklig del, dvs. till åtminstone ca 75 % härrör från den skattefria delen. Är den skattefria delen mindre ska all inkomst i förvärvskällan beskattas (se prop. 1976/77:135 s. 85 f. och RÅ 1987 ref. 153).

I RÅ 1988 not. 599, avseende en idrottsklubb, ansågs att den av klubben bedrivna verksamheten med sommarservering och danstillställningar utgjorde en särskild förvärvskälla i inkomstslaget rörelse. Förutsättningar förelåg inte att befria föreningen från skattskyldighet för inkomsten i fråga.

RÅ 2000 ref. 14 avsåg en ideell förening som bedrev utbildningsverksamhet dels en statsbidragsberättigad utbildning, dels en icke statsbidragsberättigad utbildning. Frågan i målet var om föreningen var skattskyldig för inkomsterna av den icke statsbidragsberättigade utbildningen vilken utfördes på uppdrag av länsarbetsnämnder eller avsåg utbildningar som finansierades med EU-bidrag (uppdragsutbildningen). Föreningen var en ideell förening som uppfyllde förutsättningarna för skattebefrielse.

All utbildningsverksamhet var enligt Högsta förvaltningsdomstolen skattemässigt att anse som näringsverksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att uppdragsutbildningen inte hade naturlig anknytning till förbundets allmännyttiga ändamål och inte heller var en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. Högsta förvaltningsdomstolen förklarade vidare att uppdragsutbildningen inte utgjorde en särskild förvärvsverksamhet (förvärvskälla) utan att huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas, dvs. att föreningens utbildningsverksamhet i sin helhet skulle vara fri från skatt om den till huvudsaklig del var hänförlig till den utbildningsverksamhet som uppfyllde villkoren för skattebefrielse.

Rättspraxis kan sammanfattas på följande sätt:

Allmännyttiga ideella föreningar

RÅ 1987 ref. 67	Huskvarna Hembygdsförening, Servering med anställd personal	- ej naturlig anknytning - ej hävd - självständig rörelse (ej inre sammanhang)
RÅ 1987 ref. 153	Göta Friidrott, Bevakning av campingplats	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inre sammanhang - huvudsaklig del är idrott

Rättspraxis kan sammanfattas på följande sätt:

RÅ 1987 ref. 154	Nybrostrands Tennisklubb, Kioskbutik, säsongsoppen	- naturlig anknytning
RÅ 1987 not. 814	Bengtstors Idrottsförening, Vaktjänst i Folkets Park	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inre sammanhang - huvudsaklig del är idrott
RÅ 1988 not. 596	Melleruds Idrottsförening, Biograförelse	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inre sammanhang - huvudsaklig del är idrott
RÅ 1988 not. 600	Skutskärs Sportklubb, Campingplatsverksamhet	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inre sammanhang - huvudsaklighets- bedömning leder till beskattning
RÅ 1988 not. 603	Nattavaaraby Sportklubb, Försäljning av skog, vindfällan	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inre sammanhang - huvudsaklighets- bedömning leder till beskattning
RÅ 1989 ref. 124	Svenska Bandyförbundet, Försäljning av konstmappar	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inre sammanhang - huvudsaklig del är idrott
RÅ 1992 ref. 68	Högs Sportklubb, Logdansverksamhet	- hävd
RÅ 1999 ref. 50	Hovshaga AIF, Rockkonsert	- hävd
RÅ 1999 not. 216	Tre idrottsorganisationer, Bingolotto	- hävd
RÅ 2000 ref. 14	Studieförbundet, Uppdragsutbildning	- ej naturlig anknytning - ej hävd - huvudsaklighets- bedömning
RÅ 2000 ref. 53	Helsingborgs IF, Royaltyinkomster	- ej naturlig anknytning - ej hävd - saknar inre sammanhang

Rättspraxis kan sammanfattas på följande sätt:

RÅ 2005 not. 96	SG-97, ”Hockey Challenge”	- ej naturlig anknytning - ej hävd
RÅ 2009 not. 40	Ishockeyföreningen Malmö Redhawks, Upplåtelse av rättigheter, överlåtelse av tillgångar	- naturlig anknytning

8.7.2 Näringsinkomster som beskattas

Inkomster av kommersiell verksamhet med anställd personal av större omfattning ska beskattas, om inkomsterna inte är skattefria på grund av hävd eller naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål.

**Självständig
närings-
verksamhet**

Bedriver t.ex. en idrottsförening en vanlig sportaffär eller en litterär eller religiös förening en bokhandel, beskattas dessa inkomster på vanligt sätt. Detta påverkar dock normalt inte skattefriheten för övriga inkomster. Rörelseinkomster och även fastighetsinkomster kan beskattas trots att t.ex. kapitalinkomster och kapitalvinster inte beskattas. I sådant fall utgör den kommersiella verksamheten en rörelse som beskattas för sig (självständig näringsverksamhet).

Elevtidning

RÅ 1974 A 80 avsåg ett elevförbunds försäljning av en elevtidning. Prövningsnämnden ansåg att inkomst av försäljningen av elevtidningen utgjorde inkomst av rörelse då det inte var fråga om en enstaka affärsförsäljning utan en organiserad återkommande försäljningsverksamhet, vars syfte var att erhålla vinst. Kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte beslutet i denna del.

Även i RÅ 1973 Fi 577 beskattades en förening för försäljning av tidningar. Föreningen hävdade att vinsten av verksamheten borde betraktas som gåvobidrag till föreningen, då försäljningen av tidningen endast var en form av insamling av medel till föreningens välgörande ändamål. Föreningen beskattades för överskottet på försäljningen då verksamheten ansågs hänförlig till förvärvskällan rörelse.

Observera att de två ovanstående avgörandena är från en tid då reglerna om naturlig anknytning och hävd ännu inte hade införts. De visar dock att verksamheterna som sådana ansågs utgöra rörelse.

Royalty

I RÅ 1974 A 979 beskattades RFSU för royaltyintäkter från ett helägt dotterbolag. Förbundet hade erhållit ersättning från

bolaget benämnt royalty med motsvarande 5 % av bolagets försäljning. Förbundet hade inte erhållit utdelning av sitt aktieinnehav i bolaget under motsvarande tid. Förbundet och bolaget hade inbördes utbytt tjänster och förmåner utan att detta visats i något bokföringsmässigt saldo.

I RÅ 2000 ref. 53 fastställde Högsta förvaltningsdomstolen ett förhandsbesked om att en idrottsförening är skattskyldig för royaltyinkomster från ett helägt aktiebolag. Bolaget sköter föreningens reklam och marknadsföring. Enligt avtal har bolaget exklusiv rätt att i reklamsammanhang utnyttja föreningens varumärke, spelardräkter och utrymmen kring och på föreningens idrottsanläggning. Bolaget ska aktivt marknadsföra föreningen och sälja reklam samt souvenirer. Bolaget ska utge ersättning till föreningen för rättigheterna.

Skatterättsnämnden fann också att föreningen skulle bli skattskyldig för samma inkomster även om avtalet ingåtts med en från föreningen fristående person. I motiveringen sägs att föreningen är en inskränkt skattskyldig ideell förening. Även om bolaget i sin verksamhet sprider information om föreningen måste syftet med denna verksamhet vara att på kommersiell basis i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja den goodwill som är förenad med föreningen och dess idrottsliga verksamhet. Nämnden fann mot denna bakgrund att verksamheten inte hade annat samband med det ideella arbetet än att finansiera detta. Inte ens om föreningen själv bedrev samma verksamhet skulle föreningen på grund av naturlig anknytning kunna få skattefrihet för royalty på de behandlade grunderna.

Däremot fann nämnden att även inkomst av verksamhet som är inriktad på att finansiera ideellt arbete, kan bli skattebefriad om verksamheten hör till en sådan verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete, bl. a. reklam på spelardräkter eller i föreningens samlingslokaler eller dylikt. Enligt nämndens mening skulle därför, om föreningen själv bedrev den aktuella verksamheten, denna kunna anses som en sådan hävdvunnen finansieringskälla som möjliggör skattefrihet.

I det aktuella fallet bedrevs reklamverksamheten av bolaget och inte av föreningen. Föreningens ersättning var inte en inkomst av en av föreningen bedriven verksamhet, utan det var en ersättning för bolagets rätt att bedriva verksamheten. Vidare fann nämnden att den omständigheten att en förening i en av föreningen bedriven verksamhet tar hjälp av en annan person, inte i sig medför att verksamheten inte är att bedöma som

hävdudden i här avsedd mening. När all verksamhet av visst slag överlåtits till annan att bedriva mot erhållande av del av vinsten i form av royalty, kan verksamheten enligt nämndens mening dock inte till någon del anses bedriven av föreningen.

Dåvarande Riksskatteverket har i en skrivelse den 22 februari 2001 till Riksidrottsförbundet uttalat sin uppfattning om hur inkomstberäkningen bör ske. Frågan gällde om royaltyinkomst utgör en egen förvärvsverksamhet för vilken inkomstberäkningen ska ske separat eller om den ska hanteras tillsammans med annan näringsverksamhet som en ideell förening bedriver.

Vad beträffar royaltyinkomster torde i normalfallet saknas inre sammanhang med annan bedriven näringsverksamhet, varför inkomstberäkningen för den självständiga näringsverksamheten royalty i praktiken endast kommer att omfatta erhållen royalty med avdrag för direkta utgifter knutna till royaltyavtalet, som till exempel utgift för avtalsupprättande och direkta utgifter för löpande hantering av erhållen royalty. Se domar från Kammarrätten i Göteborg 2004-04-04, mål nr 3678–3685-03, och från Kammarrätten i Stockholm 2004-05-28, mål nr 1124-04.

Bingoallians

Bingoinkomster har sedan länge av lagstiftaren betraktats som en sådan hävdudden finansieringskälla som kan omfattas av skattebefrielse enligt 7 kap. 7 § IL. Praxis har tidigare intagit den ståndpunkten att skattefrihet för inkomster från hävdudden finansieringskälla förutsätter att verksamheten helt eller delvis bedrivs av föreningen själv (jfr kommentaren till RÅ 2000 ref. 53 ovan).

Högsta förvaltningsdomstolen har godtagit att en idrottsförening, som bedrivit bingoverksamhet genom en s.k. bingoallians, var frikallad från skattskyldighet från denna verksamhet trots att föreningen själv inte bedrev verksamheten (RÅ 2005 ref. 67).

”Redan vid reglernas tillkomst på 1970-talet förekom att ideella föreningar anordnade bingospel med visst stöd av serviceföretag och avsikten torde ha varit att sådana arrangemang inte skulle påverka skattefriheten (se Ds Fi 1975:15 s. 41 och 100, prop. 1976/77:135 s. 29, 46 och 83 ff.). Bingospel har sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdudden finansieringskälla för allmännyttiga ideella föreningar. Inkomster från bingoverksamhet har inte beskattats hos föreningarna; inte ens när verksamheten bedrivits med hjälp av ett serviceföretag.

Som Skatterättsnämnden funnit har det i praxis ställts upp ett krav på att den ideella föreningen själv helt eller delvis bedriver verksamheten för att inkomster från en hävdvunnen finansieringskälla inte skall beskattas hos föreningen. Det kravet för skattefrihet kan föreningen inte tillgodose när verksamheten, i enlighet med den reglering som redovisats ovan, bedrivs i en bingoallians bildad av ett stort antal ideella föreningar. I vart fall kan sådan medverkan inte komma till stånd annat än i symbolisk mening och skulle därmed i praktiken sakna betydelse. Det nu aktuella bingospelet bedrivs i former som har fastlagts av olika myndigheter och står under offentlig insyn och kontroll på det sätt som tidigare har beskrivits. Att föreningen på detta sätt fått anpassa sig till förändrade förhållanden vad gäller tillstånd till och bedrivande av bingoverksamhet och ta hjälp av annan vad gäller de praktiska arrangemangen för verksamheten kan enligt Regeringsrättens mening inte medföra att skattefriheten går förlorad. Föreningen är således inte skattskyldig för inkomsten från bingoverksamheten.”

Juristhjälp

Enligt ett förhandsbesked den 9 oktober 1996 ansåg Skatterättsnämnden att en ideell förening inte var frikallad från skattskyldighet för en verksamhet som avsåg tillhandahållande av juristhjälp mot avgift eller med allmän rättshjälp. Föreningen tillhandahöll juristhjälpen åt medlemmarna och deras anhöriga med anställda jurister.

Verksamheten bedrevs på ungefär samma sätt som den som bedrivs på många advokat- och juristbyråer. Med hänsyn till att verksamheten skedde i direkt konkurrens med skattskyldig verksamhet bedriven av andra kunde det inte anses att den hade naturlig anknytning till förbundets allmännyttiga ändamål eller hade karaktär av service till medlemmarna i den mening som avses i de ifrågavarande bestämmelserna. Föreningen frikallades inte från skattskyldighet för inkomst av juristverksamhet. Förhandsbeskedet överklagades inte.

Skogsavverkning

Enligt RÅ 1988 not. 603 ska skogsavverkning bedriven av en ideell förening beskattas som inkomst av rörelse. Inkomsten kan varken anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller hänföras till verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Abonnemang på onlinespel

Förmedling av abonnemang på onlinespel saknar naturlig anknytning till ishockeyklubbs allmännyttiga ändamål och är

	<p>inte heller inkomst från en hävdvunnen finansieringskälla (RÅ 2005 not. 96), se avsnitt 8.7.1.1.</p>
Uppdrags- verksamhet	<p>Skatteverket har i ett ställningstagande uttalat sin uppfattning om inskränkt skattskyldiga ideella föreningar med psykosociala ändamål kan bedriva en uppdragsverksamhet med naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Uppdragsverksamheten bedrivs på en konkurrensutsatt marknad på affärsmässiga villkor.</p> <p>Enligt Skatteverkets uppfattning har inte den psykoterapeutiska uppdragsverksamheten en naturlig anknytning till den ideella föreningens allmännyttiga psykosociala ändamål. Skattskyldigheten avgörs i dessa fall av om inkomsten huvudsakligen är hänförlig den verksamhet som har naturlig anknytning till ändamålet. I sådana fall är all inkomst skattefri. Om inte föreligger skattskyldighet för all inkomst (Skatteverket 2005-02-18, dnr 130 105323-05/111).</p>
Främjande av entreprenörskap	<p>Skatteverket anser att stiftelser eller ideella föreningar som främjar entreprenörskap genom att ge gratis rådgivning eller bedriver bidragsfinansierade informationsprojekt till blivande företagare inte är allmännyttiga. Hela verksamheten utgör skattepliktig näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL (Skatteverket 2005-03-15, dnr 130 143095-05/111).</p>
Grundavdrag	<p>Vid överskott av näringsverksamhet som ska beskattas medges ett grundavdrag med högst 15 000 kr.</p>

8.8 Fastighetsinkomster

8.8.1 Inledning

En allmännyttig ideell förening och ett registrerat trossamfund är enligt 7 kap. IL som huvudregel skattskyldig för fastighetsinkomst. Sådana inkomster kan undantas i vissa fall från beskattning. Begränsningen av skattskyldigheten för fastighetsinkomster regleras i 7 kap. 7 och 21 §§ IL. I 7 § finns särskilda regler för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund medan 21 § första och andra styckena tar upp de allmänna reglerna om ägarens inskränkta skattskyldighet för inkomst av vissa fastigheter.

Bedömningen av en allmännyttig ideell förenings och ett registrerat trossamfunds skattskyldighet för fastighetsinkomst sker i första hand med utgångspunkt i 7 kap. 7 § IL. För det fall att bestämmelserna i 7 § inte medger befrielse från skattskyldighet för fastighetsinkomst bedöms om 21 § medger

sådan befrielse. Undantagsbestämmelserna i 21 § tredje stycket är dock inte tillämpliga på ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Skatteverket har redovisat sin uppfattning om beskattningsreglernas innebörd avseende fastighetsinkomster för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i ett ställningstagande 2006-06-15, dnr 131 330665-06/111.

8.8.2 Fastighet som används i den allmännyttiga verksamheten

En förening som äger en fastighet kan använda den i den egna allmännyttiga verksamheten. Exempel på detta är en idrottsförening, som bedriver den ändamålsenliga, ideella verksamheten i egen sporthall.

En allmännyttig ideell förening och ett registrerat trossamfund befrias från skattskyldighet för all fastighetsinkomst, om fastigheten tillhör föreningen eller samfundet och till övervägande del används i dess verksamhet som sådan. En sådan fastighet omfattas av regleringen i 3 kap. 4 § FTL och ska vid fastighetstaxeringen inte åsättas taxeringsvärde (7 kap. 7 § andra stycket 3 IL).

Enligt Skatteverkets uppfattning finns det tre sätt på vilka en allmännyttig ideell förening normalt använder sin fastighet för att främja det allmännyttiga ändamålet (Skatteverket 2006-06-15, dnr 131 330665-06/111).

1. Fastigheten används i egen ändamålsenlig ideell verksamhet. Ex. en förening bedriver ungdomsgårdsverksamhet i byggnaden eller använder den som kontor för administration av den allmännyttiga verksamhetens genomförande.
2. Fastigheten upplåts hyresfritt eller mot låg hyra, dvs. uppenbart under marknadsmässig hyra, med syfte att främja föreningens allmännyttiga ändamål. Upplåtelsen sker direkt till fysiska personer eller indirekt till en annan inskränkt skattskyldig juridisk person som med användning av fastigheten främjar samma sorts allmännyttiga ändamål. Ex. en förening som uppenbart under marknadsmässig hyra upplåter fastigheten för främjande av behovande eller upplåter samlingslokaler för allmännyttiga ändamål.
3. Fastigheten används i egen ändamålsenlig näringsverksamhet som har naturlig anknytning till det allmännyttiga

ändamålet. Ex. en förening som bedriver utbildningsverksamhet för medlemmar i fastighetens byggnad.

Direkt nyttjande

Med användning av fastighet i den allmännyttiga verksamheten avses inte privat nyttjande. Användning av fastighet som bostad åt t.ex. pastor eller vaktmästare räknas inte som användning i denna verksamhet.

För att kunna avgöra om en fastighet till övervägande del används av ägaren (föreningen/trossamfundet) i dess allmännyttiga verksamhet bör man veta vad som ska utgöra jämförelsegrund. Någon generell regel för detta finns inte. Vid såväl inkomsttaxering som vid fastighetstaxering utgår man vanligen från en eller flera av följande faktorer:

- arean
- volymen
- hyresvärdet
- byggkostnaden
- nyttjandetid vid blandad användning

De faktorer, som i regel väger tyngst vid bedömningen är arean och hyresvärdet. Dessa faktorer får ofta sammanvägas. Volymen kan ha betydelse om lokalerna har mycket hög takhöjd

Övervägande del

Om lokalerna till 50 % eller mindre används i den allmännyttiga verksamheten gäller allmänna regler. För skattepliktig fastighet tas hela inkomsten inklusive hyresvärdet av eget nyttjande upp till beskattning. Avdrag medges i sådant fall för de mot hyresvärdet svarande kostnaderna samt alla övriga fastighetskostnader.

Fastighetsinkomsten kan dock undantas beskattning om den kommer från verksamhet som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller utgör hävdvunnen finansieringskälla, se avsnitt 8.8.3.

Om fastigheten är en (skattefri) specialbyggnad, som till mindre än 50 % används i föreningens eller trossamfundets allmännyttiga verksamhet, undantas hyresvärdet från beskattning enligt allmänna regler i 7 kap. 21 § första stycket II. Avdrag medges i sådant fall inte för de mot hyresvärdet svarande kostnaderna. För specialbyggnader ska därför en inkomstuppläggning göras i vissa fall. Närmare redogörelse för detta lämnas i avsnittet om inkomst av specialbyggnader i 8.8.5.

8.8.3 Fastighet. Naturlig anknytning/hävd

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund frikallas från skattskyldighet för fastighetsinkomst, som till huvudsaklig del (ca 75 %) kommer från verksamhet, som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete (7 kap. 7 § andra stycket 2 IL).

En förening med uppgift att vårda sjuka eller handikappade bör t.ex. bli befriad från skatt för inkomst som kommer från en fastighet, som används som rehabiliteringshem eller sommar-koloni för de sjuka eller handikappade. Andra fastighetsinkomster, som bör undantas från beskattning, är inkomst från samlingslokaler som upplåts för allmännyttiga ändamål samt inkomst av lantbruksfastighet som används av en förening med ändamål att bedriva lantbruksutbildning.

Skatteverket har i ett ställningstagande 2006-06-15, dnr 131 330665-06/111, uttalat att när en fastighet till övervägande del upplåts till marknadsmässig hyra kan inkomsten inte undantas beskattning enligt 7 kap. 7 § andra stycket 3 IL (fastighet som används i allmännyttig verksamhet). I stället ska en prövning ske om upplåtelsen kan anses ha naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Prövningen ska ske utifrån samtliga omständigheter i varje enskilt fall. Av betydelse för bedömningen är bl.a. konkurrenssituationen och om verksamheten bedrivs i enlighet med normal kommersiell affärsverksamhet. Exempelvis bör en samlingslokaläggande förenings marknadsmässiga uthyrning för allmännyttiga ändamål kunna anses ha naturlig anknytning till ändamålet. Detta bör även gälla en idrottsförenings marknadsmässiga uthyrning av en idrottsanläggning till en annan idrottsförening eller till allmänheten samt en marknadsmässig uthyrning av en fastighet för övernattning åt hemlösa av en förening vars ändamål är att främja hemlösa.

8.8.4 Fastighetstaxeringens betydelse för skattskyldigheten för fastighetsinkomst

I 7 kap. 21 § IL begränsas skattskyldigheten för ägare av vissa i FTL särskilt angivna fastigheter. Dessa fastigheter undantas från skatteplikt vid fastighetstaxeringen, vilket betyder att de inte åsätts något taxeringsvärde. Begränsningen av skattskyldigheten för inkomst som avses i 21 § första och andra styckena gäller alla ägare, medan tredje stycket endast omfattar ägare som är uppräknade i FTL 3 kap. 4 §. Detta

stycke gäller inte för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Fastighetstaxeringen grundas på förhållandena vid årets ingång. Eftersom fastighetstaxeringen i vissa fall kan ha grundats på felaktiga förutsättningar, anses fastighetstaxeringen inte ovillkorligt styra taxeringen för inkomst av fastigheten (Skatteverket 2005-05-30, dnr 130 359099-05/111 samt Ds B 1980:8 s. 203–204).

För att fastighet ska undantas från skatteplikt enligt FTL 3 kap. 2 § (specialbyggnad) och 3 § (skattefri lantbruksfastighet) krävs att den används på visst sätt. Fastighetstaxeringen påverkas här inte av vem som är ägare av fastigheten. För att fastighet ska bli skattefri enligt 3 kap. 4 § FTL krävs däremot att den ägs av en i lagrummet angivet subjekt och att den till övervägande del används i ägarens egen verksamhet.

I var sitt stycke i 7 kap. 21 § IL behandlas inkomstskatte-reglerna för ägare av fastighet, som avses i 3 kap. 2 §, 3 § och 4 § FTL. För inskränkt skattskyldighet enligt första och andra stycket krävs att fastigheten är använd av ägaren själv i sådan allmännyttig verksamhet och på sådant sätt att fastigheten vid fastighetstaxeringen indelas som specialbyggnad eller skattefri lantbruksfastighet.

Enligt 7 kap. 21 § tredje stycket IL kan skattebefrielse medges enbart de i 3 kap. 4 § FTL uppräknade ägarna. Fastigheten ska också till övervägande del användas i deras verksamhet som sådan. Lagrummet gäller, som tidigare nämnts, inte för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. I stället tillämpas bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL för dessa. För dem blir fastighetsinkomsten i sin helhet undantagen från beskattning enligt övervägandeprincipen. För andra ägare ska inkomsten, med stöd av 7 kap. 21 § tredje stycket IL, i aktuella fall fördelas på en beskattad och en obeskattad del.

8.8.5 Inkomst av specialbyggnad

I 7 kap. 21 § första stycket IL, behandlas skattskyldighet för fastighetsinkomst som avses i 3 kap. 2 § FTL, dvs. specialbyggnader. Om en sådan fastighet ägs av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund används den i regel till övervägande del i deras verksamhet som sådan. Skattskyldigheten för fastighetsinkomsten ska i sådant fall i första hand prövas enligt 7 kap. 7 § IL, se avsnitt 8.8.2. Om en

specialbyggnad används på annat sätt ska fastighetsinkomsten bedömas enligt 7 kap. 21 § första stycket IL.

Vad som menas med specialbyggnad framgår av 2 kap. 2 § FTL. Beträffande inkomstskatten finns ingen begränsning av skattskyldigheten för ägare av kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning. Begränsningen av skattskyldigheten avser endast ägare av följande slag av byggnader:

- försvarsbyggnad
- vårdbyggnad
- bad-, sport- och idrottsanläggning
- skolbyggnad
- kulturbyggnad
- ecklesiastikbyggnad
- allmän byggnad.

Specialbyggnadstyp bestäms med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del (mer än 50 %) är inrättad för och till övervägande del används på. Det finns ingen generell metod för bestämmande av vad som menas med övervägande del. I det praktiska fastighetstaxeringsarbetet utgår man vanligtvis ifrån någon eller några av följande faktorer:

- arean
- volymen
- hyresvärdet
- byggkostnaden
- nyttjandetid vid olika användning.

Ägare av en specialbyggnad är inte skattskyldiga för inkomst från sådan användning av fastigheten som gör att fastigheten vid fastighetstaxeringen ska indelas som specialbyggnad. Det är enbart sådan inkomst som utgör typisk fastighetsinkomst som undantas beskattning. Enligt rättspraxis, RÅ 1991 ref. 36, RÅ 2003 ref. 55 och RÅ 2005 ref. 9, krävs för skattebefrielse också att ägaren själv bedriver verksamheten ifråga. Uthyr specialbyggnad till annan som bedriver den allmännyttiga verksamheten så är hyresinkomsten skattepliktig. Detta innebär att inkomst av fastighet kan bestå av en skattepliktig och en skattefri del. Inkomsten ska alltså proportioneras vid blandad

användning. Skattverket har i ett ställningstagande 2005-05-20, dnr 130 26040-05/111, uttalat sig om beskattning av specialbyggnad.

Bestämmelserna åskådliggörs med följande exempel.

En förening med religiöst ändamål äger en tennishall, som är öppen för allmänheten. Byggnaden är skattefri enligt 3 kap. 2 § FTL.

1. Tennishallen är öppen för allmänheten som får hyra banor mot avgift.

Hela inkomsten är skattefri. Kostnader avseende tennishallen kan inte heller dras av.

2. Tennishallen hyrs ut till en tennisklubb som i sin tur hyr ut tennisbanorna till allmänheten. Fastighetsägaren har dock förbehållit sig vissa timmar avgiftsfritt i hallen för sina egna medlemmar.

Till den del fastigheten hyrs ut till annan som i sin tur upplåter den för idrott så är föreningen skattskyldig för inkomsten. Värdet av föreningens eget nyttjande kommer däremot från egen bedriven verksamhet. Föreningen är därför inte skattskyldig för värdet av eget nyttjande och får inte heller avdrag för kostnader, som belöper på den egna användningen.

8.8.6 Inkomst av skattefri lantbruksfastighet

Andra stycket av 7 kap. 21 § IL behandlar ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 3 § FTL. Från skatteplikt vid fastighetstaxeringen undantas lantbruksenhet, som till övervägande del används i;

- vård- eller omsorgsverksamhet,
- undervisning eller forskning som bedrivs vid sådan skola som avses i fastighetstaxeringslagens definition av skolbyggnad.

Om en skattefri lantbruksfastighet används av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund till övervägande del i deras verksamhet som sådan gäller bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL för fastighetsinkomsten. Använder en sådan förening eller trossamfund en skattefri lantbruksfastighet för annat ändamål gäller reglerna i 7 kap. 21 § andra stycket IL. På samma sätt som för specialbyggnader frikallas ägaren från skattskyldighet för inkomst av fastigheten endast i den mån ägarens inkomst kommer från sådan egendom och sådan användning som gjort fastigheten skattefri. Inkomsten proportioneras i dessa fall.

Kommersiell användning

9 Oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar

9.1 Övriga ideella föreningar

En ideell förening är oinskränkt skattskyldig om den inte uppfyller kraven i 7 kap. IL. Föreningar med kommersiellt inriktad verksamhet, fackföreningar, branschföreningar, vissa sällskaps- och kamratföreningar m.fl. omfattas inte av de förmånliga skatteregler som gäller för de allmännyttiga ideella föreningarna. Även föreningar, som har ett allmännyttigt ändamål men som inte uppfyller något eller några av de övriga kraven (allmännyttig verksamhet, öppenhet i medlemsantagningen eller fullföljdskravet), är oinskränkt skattskyldiga.

Vid inkomstbeskattningen gäller, med några undantag, de vanliga reglerna om beskattning av juridiska personer (se Handledning för beskattning av inkomst). Föreningen beskattas således för alla inkomster som enligt inkomstskattelagen är skattepliktiga. Grundavdrag medges inte.

Skattefria inkomster

Arv, gåvor och medlemsavgifter är inte skattepliktiga enligt inkomstskattelagen. Skatteverket har i ett ställningstagande 2007-04-04, dnr 131 230825-07/111, klargjort att gåva från en fysisk person till en stiftelse är skattefri även om gåvan flyter in i stiftelsens skattepliktiga näringsverksamhet och används för kostnader i denna. Detsamma gäller förvärv genom arv och testamente. Skatteverkets ställningstagande är tillämpligt även i de fall mottagaren av gåvan är en ideell förening.

Ideell verksamhet

Den ändamålsenliga medlemsverksamheten i en ideell förening är i regel att beteckna som ideell verksamhet och är inte skattepliktig. Kostnader i en sådan verksamhet som inte uppfyller kraven för näringsverksamhet är inte avdragsgilla. Avdrag får därmed inte göras för underskott i själva föreningsverksamheten.

Kapitalförvaltningskostnader

Vad gäller kapitalförvaltningskostnader, se avsnitt 3.3.

- Uttagsbeskattning** Om en tillgång tas ut ur en skattepliktig näringsverksamhet för att användas i föreningens icke skattepliktiga ideella verksamhet föreligger ett uttag ur näringsverksamheten. Uttag kan även föreligga i andra situationer. Läs mer om uttagsbeskattning i avsnitt 14.1.
- Beskattningsinträde** Det förekommer att ideella föreningar övergår från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet. Tillgång som inte längre är undantagen från beskattning omfattas av ett s.k. beskattningsinträde. Detta medför bl.a. att tillgångarnas anskaffningsvärde ska beräknas till marknadsvärdet vid tidpunkten för beskattningsinträdet, se avsnitt 14.
- Beskattningsutträde** Om en oinskränkt skattskyldig ideell förening övergår till inskränkt skattskyldighet omfattas de tillgångar som därefter är undantagna från inkomstbeskattning av ett s.k. beskattningsutträde. I sådant fall kan uttagsbeskattning uppkomma, se avsnitt 14.
- 7 kap. IL** I 7 kap. IL är det endast bestämmelserna om specialfastigheter i 7 kap. 21 § IL som kan vara tillämpliga på oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar.
- Mättningsverksamhet** Vissa fackföreningar bedriver mättningsverksamhet som redovisas som näringsverksamhet. Vid taxeringen måste fastställas om sådan föreligger eller inte och också hur fördelningen av kostnader som är gemensamma för mättningsverksamheten och sedvanlig facklig verksamhet görs. I Högsta förvaltningsdomstolens dom angående Svenska Elektrikerförbundet, RÅ 1997 ref. 16, ansågs den bedrivna mättningsverksamheten med hänsyn till sin art, omfattning och finansiering som yrkesmässig. De i verksamheten utförda tjänsterna ansågs vara föremål för skattepliktig omsättning. Förbundets yrkande om att avföras från registrering för mervärdesskatt avslogs därför.
- Annonsplatser i medlemstidning** I RÅ 2005 ref. 37 ansågs att en fackförenings (ideell förening) försäljning av annonsplatser i medlemstidning skulle tas upp som intäkt av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna från annonsförsäljningen är avdragsgilla. Annonsverksamheten ska ses skiljd från den ideella tidningsverksamheten i övrigt, vilken inte ska beskattas.
- Hyresgästförening** En hyresgästförening ansågs oinskränkt skattskyldig i RÅ 1980 Aa 129. Rättsnämnden fann att föreningens huvudsakliga ändamål var att tillvarata medlemmarnas ekonomiska intressen bl.a. vid förhandlingar och överenskommelser med hyres-

vårdar och deras organisationer. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte Rättsnämndens beslut.

9.2 Förskoleverksamhet

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 8 kommit fram till att den föräldrakooperativa föreningen Majblomman som bedriver förskole- och fritidshemsverksamhet för barn i åldrarna 3–10 år är oinskränkt skattskyldig. Föreningen bedrivs med aktiv föräldramedverkan och utan vinstintresse. Samtliga föräldrar med barn inskrivna i skolan är medlemmar och andra personer kan endast vara stödmedlemmar utan rösträtt.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att föreningen visserligen bedriver verksamhet som med vanligt språkbruk kan hänföras till vård och uppfostran av barn, men detta är inte tillräckligt för skattebefrielse. Det finns även ett övergripande krav på att syftet ska vara att främja ett allmännyttigt ändamål. Det kravet är enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte uppfyllt i det här fallet.

Dåvarande Riksskatteverket har i skrivelse 1992-10-28, dnr 38920–92/900, uttalat att enligt RSV:s uppfattning utgör förskoleverksamhet, oavsett i vilken juridisk form (ekonomisk eller ideell förening) verksamheten sker, skattepliktig näringsverksamhet. Endast i undantagsfall kan verksamheten anses ha naturlig anknytning till ideell verksamhet. Så kan t.ex. vara fallet när en idrottsförening anordnar barntillsyn för att möjliggöra medlemmarnas deltagande i och närvaro vid föreningens idrottsarrangemang. Om förskoleverksamheten i sådana fall kommer att beskattas eller ej blir beroende på om föreningen är skattebefriad enligt 7 kap. 7–13 §§ IL. Skäl att inte beskatta förskoleverksamheten (den ekonomiska verksamheten) på denna grund torde dock normalt inte föreligga i de situationer som förknippas med vanlig förskoleverksamhet. Förskoleverksamhet kan inte heller anses vara sådan verksamhet som av hävd används för att finansiera annan ideell verksamhet och kan i sig inte heller anses falla in under begreppet allmännyttig verksamhet.

Skatteverket anser att förskoleverksamhet som bedrivs av registrerat trossamfund eller ideell förening med religiöst ändamål inte har naturlig anknytning till det religiösa ändamålet (Skatteverket 2006-04-13, dnr 131 226859-06/111).

Skatteutskottet har i SkU 1990/91:30 s. 30 konstaterat att s.k. föräldrakooperativ främjar föräldrarnas intressen genom ekonomisk verksamhet.

Det kan ifrågasättas om en ideell förening som bedriver förskoleverksamhet inte är att anse som en oregistrerad ekonomisk förening. För en oregistrerad ekonomisk förening inträder enligt 2 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL ett personligt ansvar för medlemmarna. En sådan förening är inte en juridisk person (1 kap. 2 § EFL).

Förskoleverksamhet är undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML. Föräldrakooperativa och privata förskolor kräver särskilt tillstånd av länsstyrelsen alternativt kommunen.

9.3 Kommunförbund

Kommunförbunden är serviceorgan till kommunerna. Kommunförbunden har inte någon beslutanderätt utan utför endast utredningar och lämnar möjligen förslag till lösningar i olika hänseenden. Det är dock alltid kommunerna som fattar besluten.

Kommunförbund är oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar. Kommunernas medlemsavgifter/bidrag utgör betalning för åt kommunen utförda tjänster. Till den del medlemsavgifterna avser ren intressebevakning åt kommunerna är dock dessa avgifter inte skattepliktiga intäkter.

10 Registrerade trossamfund – civilrätt

8 kap. 6 § och 11 kap. 6 § Regeringsformen (1974:152)

Lag (1998:1593) om trossamfund

Förordning (1999:731) om registrering av trossamfund

Lag (1998:1591) om Svenska kyrkan

Lag (1998:1592) om införande av lagen (1998:1592) om Svenska kyrkan

Prop. 1995/96:80

Prop. 1997/98:49

Prop. 1997/98:116

Prop. 1998/99:38

Prop. 1998/99:124

10.1 Inledning – historik

Staten och kyrkan har genom historien varit starkt sammanvävda med varandra. Den nära relationen började under reformationen som ägde rum på 1500-talet. Under 1600-talet växte kyrka och stat samman, då den evangelisk-lutherska kyrkan blev den enda tillåtna – Svenska kyrkan. Kyrkan fungerade inte enbart som en religiös mötesplats utan också som ett forum för sociala och samhällsliga frågor i stort. Under historien har kyrkan haft ansvar för huvuddelen av samhällets omsorg i form av fattigvård, sjukvård och undervisning. Den kyrkliga verksamheten har således haft stor betydelse och varit en viktig del i samhällsutvecklingen.

Under 1700-talet började oppositionen mot enhetssamhället göra sig hörd. Väckelserörelser utvecklades under 1800-talet som en reaktion mot statskyrkan. Från mitten av 1800-talet inleddes en utveckling som innebar att kyrkans samhälls-

uppgifter successivt övertogs av statliga och borgerliga kommunala organ. Enhetskyrkans tid gick mot sitt slut. Från 1860 blev det möjligt att lämna Svenska kyrkan för att gå över till ett annat av staten godkänt kristet samfund. I och med religionsfrihetslagen 1951 blev det helt fritt att lämna Svenska kyrkan utan att gå över till annat samfund. Det infördes också en möjlighet att fritt bilda trossamfund. Någon rättslig form för trossamfunden att verka i tillskapades emellertid inte. Samfunden var därför tvungna att använda sig av de redan existerande associationsrättsliga formerna för att kunna fungera praktiskt i samhället. Flertalet trossamfund valde att organisera sig som ideella föreningar, andra som stiftelser.

Under senare decennier har förändringarna skett i snabbare takt och det svenska samhället har blivit alltmer influerat av andra kulturer och religioner. Förändringarna beror främst på den ökade invandringen och internationaliseringen. Sverige har kommit att bli ett mångkulturellt och mångreligiöst samhälle, vilket har medfört att Svenska kyrkan inte längre har den självklara position som den en gång haft. Det råder andra förutsättningar för Svenska kyrkan idag än när myndighetsprägel var tydlig och framträdande och kyrkan har varit tvungen att anpassa sig efter de nya förutsättningarna. Mot bakgrund av detta var det angeläget att förändra det lagreglerade förhållandet mellan staten och kyrkan så att det anpassas till den kulturella, ideologiska och religiösa situation som råder i det moderna svenska samhället.

Relationsändring

Principbeslutet om relationsändringen 1995 utgjorde den självklara grunden för det fortsatta kyrka-stat arbetet och ledde fram till att riksdagen tillsatte ett antal utredningar både på den kyrkliga och på den statliga sidan. Utredningarna ligger till grund för den lagreglering som vid årsskiftet 1999/2000 innebär att relationsändringen mellan staten och kyrkan kom att genomföras fullt ut. Svenska kyrkan är härigenom inte längre en del av det allmänna.

Relationsändringen har i formellt hänseende tagit sig uttryck främst genom ändringar i regeringsformen och tryckfrihetsförordningen samt i lag (1998:1593) om trossamfund, LTF, och lag (1998:1591) om Svenska kyrkan. Dessutom har kyrkolagen (1992:300) och viss annan lagstiftning på det kyrkliga området upphävts.

**Lag om
trossamfund**

Genom lag (1998:1593) om trossamfund, LTF, infördes en ny associationsform, registrerat trossamfund. Lagstiftningen trädde ikraft den 1 januari 2000.

Bakgrunden till införandet av denna associationsform och den rättsliga regleringen som omgärdar denna var ett viktigt steg i strävan mot en mer likvärdig behandling av Svenska kyrkan och de övriga trossamfunden. En förutsättning för att uppfylla detta var att ge alla trossamfund en möjlighet att i formellt och rättsligt hänseende uppträda just som ett trossamfund. Utgångspunkten har varit att det stora flertalet av de trossamfund som är verksamma i Sverige ska kunna använda sig av den nya associationsformen för sin verksamhet. En ytterligare utgångspunkt har varit att regleringen inte ska påverka möjligheten att bedriva verksamhet för de trossamfund som inte använder sig av den nya associationsformen för sin verksamhet. Ett byte måste ske frivilligt och vara angeläget för trossamfundet ur såväl religiös som praktisk synvinkel.

Oavsett vilken juridisk form trossamfundet väljer att ha ska förvaltningsuppgifter kunna överlämnas till det från staten.

**Lag om Svenska
kyrkan**

Trots att en utgångspunkt för relationsändringen mellan kyrkan och staten var att uppnå en likvärdig behandling av Svenska kyrkan och övriga trossamfund framhölls i motiven till lagstiftningen att den långa gemensamma historien motiverar att staten genom en särskild lag anger de ramar inom vilka Svenska kyrkan även i fortsättningen ska verka (prop. 1997:98:116 s. 39). Grundläggande bestämmelser om vad som från statens utgångspunkt är nödvändigt för att Svenska kyrkan ska anses bibehålla sin grundläggande karaktär har därför införts i lag om Svenska kyrkan. Av lagen framgår att Svenska kyrkan är ett evangelisk-lutherskt trossamfund, en öppen folkkyrka som är demokratiskt uppbyggd och som bedriver en rikstäckande verksamhet. Vidare reglerar lagen kyrkans organisatoriska uppbyggnad bl.a. med församlingarna som den lokala enheten och stiftens som den regionala enheten.

Medlemskap i Svenska kyrkan är kopplat till kyrkan som sådan trots att en medlem hänförs till den församling där han eller hon geografiskt hör hemma.

Den nya lagen utgör endast en ramlag och anger bara i korta drag vad som ska gälla för Svenska kyrkan. En grundtanke med kyrka-statreformen var att Svenska kyrkan skulle reglera sina egna angelägenheter i andra former än genom normgivning i regeringsformens mening (prop. 1995:96:80 s. 16).

Detaljerade regler om kyrkan och dess verksamhet finns därför i Kyrkoordningen som beslutas av Kyrkomötet, Svenska kyrkans högst beslutande organ.

10.2 Lag om trossamfund

Lagen om trossamfund innehåller allmänna föreskrifter som tar sikte på alla trossamfund oavsett associationsform. Religionsfriheten utgör grunden för lagens bestämmelser och den kommer till uttryck i 1, 3 och 4 §§. Här finns en hänvisning till regeringsformens och den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheternas bestämmelser om religionsfrihet. Vidare stadgas att ingen är skyldig att tillhöra något trossamfund samt att barn som har fyllt 12 år inte kan inträda i eller utträda ur ett trossamfund utan eget samtycke.

Trossamfund

Av 2 § LTF framgår att med trossamfund avses en gemenskap för religiös verksamhet, i vilket det ingår att anordna gudstjänst. Av förarbetena framgår att begreppet ”gudstjänst” i detta sammanhang ska förstås i vid bemärkelse så att t.ex. sammankomster för gemensam bön och meditation ska kunna innefattas (prop. 1997/98:116 s. 20).

Registrerat trossamfund

5 § LTF stadgar att med registrerat trossamfund avses dels Svenska kyrkan, dels trossamfund som har registrerats enligt denna lag. Svenska kyrkan blev ett registrerat trossamfund redan vid införandet av lagen, dvs. från den 1 januari 2000. För övriga trossamfund gäller att de på egen begäran kan ansöka om att bli registrerade trossamfund. Om de inte begär sådan registrering, bibehåller de den juridiska form de har.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser får enligt 7 § LTF inte registreras. För stiftelser fanns övergångsvis en möjlighet att före den 31 december 2003 ansöka om tillstånd hos Kammarkollegiet att överföra samtliga sina rättigheter och skyldigheter till ett trossamfund eller sådan organisatorisk del av ett sådant trossamfund som registrerats.

Registrering 7–12 §§

För att registrering ska kunna ske krävs att den organisation som ansöker om registrering utgör ett trossamfund enligt definitionen i 2 § LTF. Vidare krävs att det finns stadgar som anger trossamfundets ändamål samt bestämmelser om hur beslut fattas i trossamfundets angelägenheter. Trossamfundet ska även ha en styrelse eller motsvarande organ. I allt väsentligt överensstämmer dessa krav med vad som enligt rättspraxis krävs för att en ideell förening ska anses föreligga.

I förarbetena konstateras att den nya associationsformen registrerat trossamfund har stora likheter med ideella föreningar. Vid tvister där varken lag eller stadgar ger ledning för bedömningen ska därför de allmänna principer som normalt tillämpas på ideella föreningar tillämpas. Angående det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan gäller dock särskilda förhållanden. Svenska kyrkan var under lång tid styrd av bestämmelser som till stora delar överensstämmer med vad som gäller för borgerliga kommuner. Mot denna bakgrund kan det enligt förarbetena vara rimligt att beakta detta vid bedömning av rättsliga frågor där varken lag eller Svenska kyrkans stadgar ger tillräcklig ledning (prop. 1997/98:116 s. 22).

Ett trossamfund som väljer att registrera sig får rättskapacitet som ett registrerat trossamfund i och med registreringen. De kan därefter förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter och får också skydd för sitt namn (9 och 14 §§ LTF).

Registreringsmyndighet är Kammarkollegiet (1 § förordning (1999:731) om registrering av trossamfund, FTF). Beslut av registreringsmyndigheten överklagas hos allmän förvaltningsdomstol och för överklagande till kammarrätten krävs prövningstillstånd.

Ett registrerat trossamfund kan på egen begäran avregistreras utan föregående likvidation och övergår då i en ideell förening som övertar trossamfundets rättigheter och skyldigheter (12 § FTF). För Svenska kyrkan finns inte denna möjlighet.

Organisatoriska delar

Ett registrerat trossamfunds organisatoriska delar kan också registreras, 13 § LTF. En förutsättning för det är att den organisatoriska delen i förhållande till tredje man uppvisar en sådan självständighet att den kan betraktas som en egen juridisk person. Samma förutsättningar gäller för registrering av trossamfundets organisatoriska delar som för trossamfundet. Registreringen innebär att de organisatoriska delarna får rättskapacitet och namnskydd i likhet med trossamfundet. Vad gäller Svenska kyrkans församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift utgör de, enligt lag, registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan (13 § fjärde stycket LTF).

Uppbördshjälp med medlemsavgifter

16 § LTF behandlar frågan om statlig hjälp med bestämmande, debitering och redovisning av avgifter till registrerade trossamfund. Även här finns en skillnad mellan Svenska kyrkan och övriga registrerade trossamfund. Svenska kyrkan har enligt bestämmelsen rätt till hjälp av staten med bestämmande, debitering och redovisning av avgifter från dem som tillhör

Svenska kyrkan samt med att ta in avgifterna. För andra registrerade trossamfund krävs att regeringen beslutar att medge sådan hjälp. Per den 1 januari 2012 finns nio samfund, förutom Svenska kyrkan, som har fått regeringens medgivande om uppbördshjälp med medlemsavgiften. Dessa är Svenska Missionskyrkan, Romersk-katolska kyrkan, Svenska Alliansmissionen, Svenska Baptistsamfundet, Evangeliska Frikyrkan, Frälsningsarmén, Metodistkyrkan i Sverige, Pingst – fria församlingar i samverkan samt Syrisk-ortodoxa Patriarkatets Ställföreträdarskap i Sverige.

Organisationsnummer

Registrerade trossamfund och dess organisatoriska delar ska tilldelas organisationsnummer enligt 1 § lag (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m fl. Organisationsnummer för registrerade trossamfund tilldelas av Kammarkollegiet, som enligt 2 § förordning (1999:731) om registrering av trossamfund är registreringsmyndighet. De flesta av rättssubjekten inom Svenska kyrkan hade redan innan relationsändringen organisationsnummer. Av praktiska skäl valde man att låta t.ex. församlingarna behålla sina gamla organisationsnummer.

11 Registrerade trossamfund – skatteregler

7 kap. 14 § IL

Prop. 1998/99:38

SOU 1997:45

SOU 2009:65

11.1 Bakgrund – historik

Före relationsändringen var Svenska kyrkan helt undantagen från skattskyldighet för inkomstskatt på samma sätt som stat och kommun med stöd av 7 kap. 2 § IL. Övriga trossamfund var innan införandet av den nya associationsformen som regel organiserade som ideella föreningar. Andra exempel finns, såsom Katolska kyrkan som bedrev verksamhet i stiftelseform. Trossamfunden som var organiserade som ideella föreningar behandlades enligt de förmånliga skattereglerna i 7 kap. 7 § IL, då den bedriva verksamheten ansågs allmännyttig. Stiftelser med ändamål att främja religiös verksamhet var och är fortfarande inte att anse som kvalificerat allmännyttiga stiftelser. Sådana stiftelser är således oinskränkt skattskyldiga.

En grundtanke bakom relationsändringen mellan staten och kyrkan var att Svenska kyrkan skulle likställas med övriga trossamfund. Detta skulle även gälla den skattemässiga behandlingen av trossamfunden (SOU 1997:45 s. 97). De övriga trossamfunden var, som nämnts ovan, i regel organiserade som ideella föreningar. Mot denna bakgrund var det därför naturligt att utgå från att i princip samma beskattningsregler skulle gälla för Svenska kyrkan och andra registrerade trossamfund som för ideella föreningar (prop. 1998/99:38 s. 208).

11.2 Allmänt om skattskyldigheten

För registrerade trossamfund gäller som huvudprincip att de är skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från

utlandet, de är således obegränsat skattskyldiga (6 kap. 3–4 §§ IL). I 7 kap. IL finns bestämmelser om undantag från skattskyldigheten, s.k. inskränkt skattskyldighet. Av 7 kap. 14 § IL framgår att bestämmelserna om ideella föreningar i 7–13 §§ ska tillämpas i fråga om registrerade trossamfund. Se mer utförligt om skattereglerna för ideella föreningar i avsnitt 8. Registrerade trossamfund som uppfyller de allmänna kraven på allmännyttigt ändamål, verksamhet, fullföljd samt öppenhet är endast skattskyldiga för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL.

Självständiga organisatoriska delar av ett registrerat trossamfund är juridiska personer utgör egna skattesubjekt (1 kap. 3 § IL). Bedömningen om de uppfyller kraven för inskränkt skattskyldighet ska således göras för varje enskild juridisk person för sig.

Allmännyttigt ändamål

Ett religiöst ändamål räknas enligt 7 kap. 8 § IL som ett allmännyttigt ändamål. Det kan i sammanhanget framhållas att det i förarbetena starkt betonades att den verksamhet som bedrivs av ett registrerat trossamfund inte genom registreringen har sanktioneras av staten och att registreringen i sig inte utgör någon kvalitetsstämpel på verksamheten. Enbart den omständigheten att trossamfundet är registrerat innebär således inte att det i beskattningshänseende kan anses huvudsakligen främja ett religiöst ändamål. En bedömning av ändamålet måste göras i varje enskilt fall.

För registrerade trossamfund som uppfyller de allmänna kraven i 7 kap. 7 § IL föreligger enligt andra stycket skattefrihet för kapitalvinster och kapitalförluster. Skattefrihet föreligger för sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som utgör ett direkt led i främjandet av det allmännyttiga ändamålet eller som har annan naturlig anknytning till sådant ändamål eller om inkomsten kommer från verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för den allmännyttiga verksamheten.

Huvudsaklighetsbedömningen

Den avgörande bedömningen av skattskyldigheten för näringsinkomster i ett registrerat trossamfund sker slutligen utifrån en huvudsaklighetsbedömning. För att bestämma huvudsakligheten måste en bedömning göras av vad som innefattas i varje självständig näringsverksamhet. Till samma självständiga näringsverksamhet hänförs verksamheter som har ett sådant

inre sammanhang att de med tidigare använda begrepp bildar en förvärvskälla. I praxis har näringsverksamheter som bedrivs med ideella arbetsinsatser ansetts ha ett sådant inre sammanhang att de bildar en förvärvskälla.

Om en verksamhet som ett registrerat trossamfund bedriver, och för vilken skattskyldighet föreligger, bedrivs på sådant sätt att den har ett inre sammanhang med en verksamhet som trossamfundet inte är skattskyldig för enligt ovan kan trossamfundet bli helt skattebefriat respektive helt skattskyldigt för den självständiga näringsverksamheten, förvärvskällan, beroende på utfallet i ovannämnda huvudsaklighetsbedömning. Vad som sägs nedan om skattebefriad respektive icke skattebefriad i avsnitt 11.3, Särskilda företeelser, är därför att uppfatta som principuttalande.

Av 7 kap. 7 § andra stycket 3 IL framgår även att fastighetsinkomster under vissa förhållanden kan vara skattebefriade. Bestämmelsen innebär att ett registrerat trossamfund befrias från skattskyldighet för fastighetsinkomster, om fastigheten tillhör trossamfundet och till övervägande del används i dess verksamhet som sådan, se 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Vad gäller skattskyldighet för inkomst av fastighet finns ytterligare undantag i 7 kap. 21 § IL. Se vidare avsnitt 8.8.

11.3 Särskilda företeelser

Utöver den rent religiösa verksamheten bedriver de registrerade trossamfundet ett stort antal övriga verksamheter vilka utgör näringsverksamhet i lagens mening, 13 kap. 1 § IL. Verksamheterna består både av sådant som utgör ett direkt led i främjandet av den religiösa verksamheten samt sådant som inte faller under något av undantagen i 7 kap. 7 § IL. Hur gränsdragningen mellan de skattepliktiga respektive de skattebefriade verksamheterna ska göras behandlas inte i förarbetena. Ledning får i stället sökas i den rättspraxis som finns på området vad gäller de ideella föreningarna. Se vidare i avsnitt 8.

Skatteverket redogör i det följande för sin syn på inkomsterna i ett antal förekommande fall. Denna syn kan naturligtvis komma att ändras i framtiden beroende på domstolarnas avgöranden i ärenden som kommer under deras bedömning.

Avgift till trossamfund

Trossamfundet tar som regel ut en avgift av sina medlemmar för att kunna finansiera sin verksamhet. Ett antal registrerade trossamfund har efter beslut från regeringen fått hjälp av staten

med att ta in dessa avgifter. Svenska kyrkan har denna hjälp enligt lag, 16 § LTF. Erläggandet av denna avgift motsvaras inte direkt av någon vara eller tjänst från trossamfunden utan är enligt Skatteverkets uppfattning närmast att betrakta som en medlemsavgift. Mot bakgrund av bestämmelsen i 15 kap. 2 § IL ska den inte tas upp som intäkt i näringsverksamhet.

Kollekt

Kollekt är ett begrepp som används i kristna sammanhang för insamlande av pengar som ska användas till olika ändamål inom kyrkan. Ett annat vanligt förekommande ord är offer eller offergåva. I en del frikyrkor anses det att medlemmarna ska ge tionde, det vill säga viss procent av sin inkomst, till kyrkans verksamhet. Inkomster som utgörs av kollekt eller liknande utgör gåvor för vilka inkomstskatteplikt inte föreligger (8 kap. 2 § IL).

**Begravnings-
verksamheten**

Även efter relationsändringen är Svenska kyrkan huvudman för begravningsverksamheten i Sverige. Svenska kyrkan ska genom sina territoriella församlingar tillhandahålla gravplatser och andra gravanläggningar av allmänt förekommande slag (2 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144)). Regeringen får dock för särskilda fall besluta att en kommun i stället ska anordna och hålla allmänna begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom kommunen. Ett sådant beslut finns för två kommuner; Stockholm och Tranås. Rätten till gravplats på en allmän begravningsplats gäller för alla som var folkbokförda inom församlingen eller kommunen vid sin död oavsett tillhörighet till trossamfund vilket framgår av 2 kap. 3 § samma lag. Begravningsverksamheten regleras i motsats till Svenska kyrkans övriga verksamhet i det närmaste helt genom lagstiftning.

Med begravningsverksamhet avses de olika åtgärder vilka har ett direkt samband med förvaltningen av allmänna begravningsplatser. Begravningsverksamheten finansieras genom en begravningsavgift. Den betalas av alla som är folkbokförda i församlingen oavsett tillhörighet till trossamfund. Avgiften bestäms lokalt och varierar mellan olika huvudmän. Avgiften är vidare proportionell och ingår för dem som tillhör Svenska kyrkan i kyrkoavgiften. Begravningsavgiften ska täcka de kostnader som Svenska kyrkan har för att sköta denna verksamhet. Begravningsavgiften motsvarar enligt 9 kap. 6 § begravningslagen tillhandahållande av gravplats, gravsättning inklusive gravöppning, återfyllning och iordningställande av öppnad grav, transporter sedan huvudmannen övertagit ansvaret för stoffet till dess gravsättning skett, kremering, lokal

för förvaring och visning av stoftet samt lokal för begravningsceremoni utan religiösa symboler.

Begravningsverksamheten är en lagreglerad skyldighet för Svenska kyrkan som enligt Skatteverkets uppfattning får anses ha naturlig anknytning till det religiösa ändamålet. Detsamma torde gälla när dessa tjänster utförs åt annan huvudman där reglering av kostnaderna sker genom den s.k. begravningsclearingen, vilket är en intern reglering inom Svenska kyrkan. Huvudmannen för det förvaltningsområde där den avlidne var folkbokförd svarar för kostnaderna för de tjänster som ingår i begravningsavgiften även när dessa tjänster tillhandahålls av en huvudman för ett annat förvaltningsområde. Med begravningsclearing avses den avstämning som sker mellan dem som tillhandahåller dessa tjänster.

Försäljning av överskottsvärme från krematorier kan däremot inte anses vara en verksamhet som har naturlig anknytning till ändamålet.

Den skattefria begravningsverksamheten och försäljningen av överskottsvärme ingår i samma förvärvskälla varför en eventuell beskattning får avgöras efter en huvudsaklighetsbedömning (Skatteverket 2007-12-10, dnr 130 176097-05/111).

**Gravskötsel
blomster-
smyckningsavtal**

Gravskötseln är en del av kyrkogårdsförvaltningens verksamhet som inte är lagreglerad utan en frivillig serviceverksamhet som tillhandahålls mot ersättning. Verksamheten är till sin karaktär näringsverksamhet.

Verksamheten har en lång tradition i vårt land. Ända sedan kyrkorna började byggas har marken invid dessa använts som begravningsplats. Det har under denna tid varit naturligt för Svenska kyrkan att sköta och vårda kyrkogårdarna och därvid också åta sig skötseln av den enskilda gravplatsen om den avlidne eller efterlevande så önskat. Verksamheten får därför anses ha naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten, vilket innebär att verksamheten normalt inte ska beskattas.

**Serverings-
verksamhet**

Om det registrerade trossamfundet bedriver serveringsverksamhet i mindre omfattning i samband med religiösa sammankomster är detta närmast att se som en service till dem som deltar i den religiösa allmännyttiga verksamheten. Sådan verksamhet får därför anses ha naturlig anknytning till det allmännyttiga religiösa ändamålet, varför skattskyldighet inte föreligger. Ett exempel på serveringsverksamhet som uppfyller

kravet på service till medlemmarna är kyrkkaffe i samband med gudstjänst.

Det förekommer att registrerade trossamfund har kaffeservering ”ute på stan” som riktar sig till allmänheten och som inte har direkt samband med någon religiös sammankomst. Sådan verksamhet saknar naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet och är således inte skattebefriad. Inte heller torde den kunna hänföras till inkomst som av hävd används för att finansiera den allmännyttiga verksamheten.

Servering i samband med bröllop, dop eller begravning är verksamhet som bedrivs på en konkurrensutsatt marknad och kan varken anses vara ett direkt led i den allmännyttiga verksamheten eller ha naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Den kan inte heller hänföras till hävdvunnen verksamhet. Skattskyldighet föreligger för verksamheten.

Försäljning av böcker m.m.

Verksamhet för att göra trossamfundet känt och sprida dess idéer genom försäljning av böcker, tidningar, affischer etc. får anses utgöra ett direkt led i den allmännyttiga verksamheten. I regel är denna verksamhet av mindre omfattning. Skulle verksamheten utvidgas så att den kan anses vara kommersiellt bedriven kan bedömningen bli en annan.

Lägerverksamhet m.m.

Lägerverksamhet och kyrkans barntimmar har till stor del religiösa inslag och utgör enligt Skatteverket ett direkt led i den allmännyttiga verksamheten. Skattskyldighet föreligger inte för eventuella inkomster av dessa verksamheter.

Förskola

Det har blivit allt vanligare att registrerade trossamfund driver förskole- och fritidshemsverksamhet. Barnomsorgen har viss religiös profil men skiljer sig i övrigt inte från andra förskolor och fritidshem. Verksamheten riktar sig inte enbart mot medlemmar och deras barn utan står öppen för alla på orten.

Dåvarande Riksskatteverket har i en skrivelse 1992-10-28, dnr 38920-92/900, ansett att förskoleverksamhet är att hänföra till näringsverksamhet oavsett i vilken juridisk form den bedrivs, vilket har bekräftats i ett antal domar.

Skatteverket anser att förskole- och fritidshemsverksamhet inte har naturlig anknytning till det religiösa ändamålet. Barnomsorgsverksamheten kan visserligen delvis sägas utgöra ett led i den religiösa verksamheten men det torde i huvudsak vara fråga om ett anordnande av barntillsyn. Skattskyldighet föreligger för sådan verksamhet (Skatteverket 2006-04-13, dnr 131 226859-06/111).

Konsert	Verksamhet i form av konserter, kyrkomusik med entréavgifter torde ofta på grund av sitt innehåll ha naturlig anknytning till den religiösa verksamheten och leda till att skattskyldighet inte föreligger. Beroende på innehåll och omfattning skulle den dock kunna bedömas som kommersiellt bedriven verksamhet för vilken undantag från skattskyldighet inte föreligger.
Uthyrning av fastighet	Registrerade trossamfund och framför allt Svenska kyrkan är innehavare av ett stort antal fastigheter. Fastigheterna används oftast i den religiösa verksamheten, men det finns också fastigheter eller delar av fastigheter som hyrs ut. Av 7 kap. 7 § andra stycket 3 IL framgår att registrerade trossamfund är undantagna från skattskyldighet för inkomst av fastighet om fastigheten till övervägande del används i trossamfundets verksamhet som sådan (3 kap. 4 § FTL). Med användning av fastigheten i den allmännyttiga verksamheten avses inte privat nyttjande. Exempelvis kan användning av fastighet som bostad åt präst eller vaktmästare inte räknas som användning i verksamhet. För inkomst från en fastighet som inte uppfyller de uppställda förutsättningarna ovan eller i 7 kap. 21 § IL föreligger full skattskyldighet för det registrerade trossamfundet.
Avskrivningsunderlag	<p>En fråga som aktualiserats i samband med relationsändringen och Svenska kyrkans övergång från total skattebefrielse till inskränkt skattskyldighet var vilket avskrivningsunderlag som skulle användas för fastigheter som blivit skattepliktiga genom de nya beskattningsreglerna.</p> <p>De bestämmelser om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde som finns i 20 a kap. IL gäller enligt uttryckligt stadgande i 1 § inte verksamhet som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap. IL.</p> <p>I ett förhandsbesked fann Skatterättsnämnden att en ideell förenings anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska utgöras av marknadsvärdet vid beskattningsinträdet utifrån de allmänna principer i rättspraxis som legat till grund för avgörandet i RÅ 1999 ref. 19. Högsta förvaltningsdomstolen instämde i bedömningen och fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2004 not. 193). I ett annat mål samma dag (RÅ 2004 ref. 93), blev det motsvarande utgång beträffande anskaffningsutgift för värdepapper i en stiftelse som övergått från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet.</p> <p>Det ovan redovisade innebär att avskrivningsunderlagen på Svenska kyrkans fastigheter, som i och med den ändrade regleringen utgör skattepliktig verksamhet, ska beräknas med</p>

**Fastigheter,
prästgårdar**

utgångspunkt i marknadsvärdet vid årsskiftet 2000/2001, dvs. det datum relationsändringen genomfördes.

Fråga har uppkommit om församlingarnas/samfälligheternas fastigheter är att hänföra till en och samma särskilda förvaltningsenhet eller ej oavsett om de används direkt i den allmännyttiga verksamheten eller hyrs ut till annan användning.

I praktiken uppkommer denna fråga bl.a. för prästgårdar som hyrs ut som bostad till anställd präst. Frågan är i ett sådant fall om prästgården ska hänföras till samma förvärvskälla som kyrkobyggnad, församlingshem m.fl. Detta skulle i så fall medföra att skattskyldighet i de flesta fall inte skulle föreligga för prästgårdarna.

Frågan om förvärvskälleindelningen för ideella föreningars fastigheter har varit föremål för prövning i rättsfallen RÅ 1986 not. 133 och RÅ 1990 ref. 58.

I notismålet var fråga om en Filadelfiaförsamling som ägde två fastigheter. Den ena användes nästan i sin helhet i den ideella verksamheten medan den andra fastigheten användes delvis i den ideella verksamheten och delvis såsom bostadsbyggnad. Fastigheterna ansågs vara att hänföra till skilda förvärvskällor trots att de stod under gemensam förvaltning. Eftersom övervägande delen av den sistnämnda fastigheten inte användes i den ideella verksamheten förelåg skattskyldighet för denna fastighet.

I samma mål prövades också frågan om uppdelningen av fastigheten skulle ske med ledning av disponerad yta eller byggnadsvolym. Majoriteten i Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att fördelningen skulle ske efter ytans fördelning medan två dissidenter ansåg att fördelning skulle ske efter fördelning av byggnadsvolymer.

I referatmålet ägde en ideell förening fyra fastigheter varav tre användes i den ideella verksamheten medan den fjärde hyrdes ut till utomstående. Fastigheterna förvaltades gemensamt, hade gemensam bokföring, hade gemensam reparationsfond och utgjorde ekonomiskt sett en naturlig enhet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den uthyrda fastigheten inte ingick i samma förvärvskälla som övriga tre fastigheter och att således skattskyldighet förelåg för denna fastighet.

Med hänsyn till ovannämnda rättsfall torde därför prästgårdar /biskopsgårdar som hyrs ut som bostad till präster eller andra anställda eller utomstående inte vara att hänföra till samma förvärvskälla som kyrkobyggnader, församlingshem, kyrko-

gårdar m.fl. Dessa fastigheter blir då hänföra till särskilda förvaltningsenheter för vilka skattskyldighet föreligger såvida de inte till övervägande del används i den allmännyttiga verksamheten.

Vid bedömningen av om byggnaden till övervägande del används för den allmännyttiga verksamheten eller inte bör i normalfallet och av praktiska skäl denna bedömning göras utifrån ytorna i respektive användning. Stöd för detta finns också i ovannämnda notismål. Se vidare i avsnitt 8.8.2.

11.4 Särskilda subjekt

11.4.1 Kyrkor 7 kap. 15 § IL

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 omfattas av 7 kap. 15 § IL. Se vidare om detta i avsnitt 12.2.2.

11.4.2 Prästlönetillgångar

Prästlönetillgångarna är en del av Svenska kyrkans specialreglerade egendom. De är av stiftelsekaraktär och kvarstår även efter relationsändringen som självständiga förmögenheter (10 § lag (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan).

Svenska kyrkan är förvaltare av prästlönetillgångarna och enligt internt beslut inom kyrkan förvaltas de av stiftens. Prästlönetillgångarna består av prästlönefastigheter och prästlönefonder. Syftet med dem är att bidra till de ekonomiska förutsättningarna för Svenska kyrkans förkunnelse.

Innan relationsändringen var prästlönetillgångarna på grund av sin anknytning till de dåvarande kyrkokommunerna helt skattebefriade. Efter relationsändringen upphörde skattefriheten på denna grund. Enligt särskild lagstiftning var prästlönetillgångarna undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt t.o.m. 2010 års taxering enligt lag (1999:290) om skattefrihet för prästlönetillgångar vid 2001–2010 års taxeringar. Någon motsvarande reglering fanns inte avseende mervärdesskatt eller fastighetsskatt, varför allmänna regler gällde i dessa delar.

Oinskränkt skattskyldighet

Det särskilda undantaget från skattskyldighet till inkomstskatt upphörde fr.o.m. 2011 års taxering. Prästlönetillgångarnas skattskyldighet får fortsättningsvis bedömas efter de bestämmelser och förutsättningar som gäller för stiftelser i 7 kap. 3 §

IL då de är självägande egendomsmassor av stiftelsekaraktär. Detta innebär att de, då de har ett religiöst ändamål, blir att betrakta som oinskränkt skattskyldiga från 2011 års taxering.

**Avskrivnings-
underlag m.m.**

Anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter för de tillgångar som ägdes av prästlönetillgångarna vid övergången till oinskränkt skattskyldighet utgörs av marknadsvärdet vid beskattningsinträdet (jfr RÅ 1999 ref. 19, RÅ 2004 ref. 93).

Fastighetsskatt

Prästlönefastigheterna var fram till och med 1999, dvs. innan relationsändringen, indelade som specialbyggnader och därvid undantagna från fastighetsskatt. Efter ändringen som gjordes i fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, till följd av relationsändringen får frågan om eventuell skattefrihet för prästlönefastigheter bedömas med stöd av 3 kap. 4 § FTL. Bestämmelsen innebär att byggnad samt tomtmark och övrig mark ska undantas från skatteplikt om den ägs av en prästlönetillgång och till övervägande del används i dess verksamhet som sådan. I skrivelse 2004-10-04, dnr 130 570562-04/111, har Skatteverket uttalat att frågan om eventuell skattefrihet för prästlönefastigheter, trots att de tillsammans med prästlönefonder är självständiga rättssubjekt, ska bedömas utifrån den omfattning dessa används i Svenska kyrkans religiösa verksamhet. Används en fastighet till övervägande del för ändamål som kan inrymmas i Svenska kyrkans religiösa verksamhet ska fastigheten således undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § FTL. I skrivelsen uttalas även att boende inte utgör sådan religiös verksamhet.

11.4.3 Stiftelser förvaltade av kyrkan

Före relationsändringen kunde stiftelser som förvaltades av Svenska kyrkans olika organ under vissa förutsättningar bli skattebefriade enligt grunderna i 7 kap. 2 § IL – s.k. förvaltar-smitta. Utvidgningen av skattefriheten gjordes således med hänvisning till grunderna för de regler som gällde för förvaltaren, som då var en kyrkokommun.

Skattebefrielsen för de förvaltade stiftelserna gällde under förutsättning att dessa stiftelser tillgodosåg ändamål som låg inom ramen för kyrkans verksamhet. Denna skattebefrielse grundade sig på praxis och var tämligen oklar.

I och med relationsändringen har Svenska kyrkan blivit ett privaträttsligt subjekt, varför stiftelserna inte längre kan bli skattebefriade med hänvisning till grunderna i 7 kap. 2 § IL. Se vidare om detta i avsnitt 4.6.4. Stiftelsernas skattestatus ska i fortsättningen bedömas efter bestämmelserna i 7 kap. 3–6 §§ IL.

12 Vissa andra juridiska personer

7 kap. 15–17 och 19–20 §§ IL

4 kap. 2 § ILP

SFS 1947:339, 1948:497, 1950:25, 1951:149, 1951:148, 1959:82

Prop. 1942:134

SOU 1939:47

Avsnittet innehåller regelverket kring de s.k. katalogsubjekten i 7 kap. 15–17 §§ IL, regler för äldre ekonomiska föreningar u.p.a. samt en redogörelse för regler rörande juridiska personer där skattskyldigheten regleras i andra lagar än inkomstskattelagen.

12.1 Katalogsubjekten 7 kap. 15–17 och 19–20 §§ IL

Vid sidan av de generella bestämmelserna i 7 kap. IL för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund, finns i 7 kap. 15–17 och 19–20 §§ IL en uppräkningslista av ett antal subjekt som kan bli inskränkt skattskyldiga. Uppräkningen brukar benämnas katalogen och omfattar en heterogen grupp av juridiska personer. Katalogen omfattar dels olika kategorier av subjekt, som t.ex. sjukvårdsinrättningar, akademier, allmänna undervisningsverk, regionala utvecklingsbolag, understödsföreningar, dels ett antal namngivna subjekt. Här finns såväl stiftelser och aktiebolag som andra subjekt, t.ex. AB Trav och Galopp, Nobelstiftelsen och Svenska Skeppshypotekskassan.

De inskränkt skattskyldiga subjekten i katalogen syftar enbart på vad som ligger utanför ”stat och kommun”. Det offentliga är redan helt befriat från all inkomstskatt i 7 kap. 2 § IL. Det offentliga skulle, om man ville, direkt kunna bedriva de flesta verksamheterna i katalogen inom ramen för stat och kommun. Det innebär att de privaträttsliga verksamheterna bland katalog-

subjekten i vissa fall skulle kunna betecknas som offentligrättslig verksamhet. Så har exempelvis löntagarfondsstyrelse ansetts som myndighet i tryckfrihetslagens och sekretesslagens mening i RÅ 84 2:101. Högsta Domstolen har vad gäller Allmänna pensionsfonden ansett denna som statlig vad gäller stämpelskatt i NJA 1992 s. 89. Det förhållandet att det finns organ i katalogen som finansieras genom allmänna medel, tillskapas genom beslut av regering/riksdag samt att styrelse/revisorer utses av regeringen, visar på att det kan finnas en gråzon mellan vad som är myndigheter och privaträttsliga organ. Flera av katalogsubjekten kan därför ha en offentligrättslig karaktär. I praktiken har det också inneburit att de här privaträttsliga subjekten i andra sammanhang kommit att betraktas som offentligrättsliga. Det offentliga har dock valt att administrera funktionerna utanför den direkta offentliga sfären.

12.2 Juridiska personer enligt 7 kap. 15 § IL

12.2.1 Skattskyldighetens omfattning

De juridiska personer som omfattas av 7 kap. 15 § IL är skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. För en närmare redogörelse över skattskyldighetens omfattning se avsnitt 4.2.

12.2.2 Kyrkor

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 omfattas av 7 kap. 15 § IL.

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 är numera sålunda aktuell endast i fråga om Lunds domkyrka.

12.2.3 Sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar

Sjukvårdsinrättningar som inte drivs i vinstsyfte och barmhärtighetsinrättningar faller också in under 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 (prop. 1942:134 s. 20 och 52). Institutionen kan betecknas som anstalt för sjukvård eller annan verksamhet. Dess ägare får inte ha något vinstsyfte med verksamheten (SOU 1939:47 s. 49). Verksamheten ska vara föremål för offentligrättslig reglering.

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, se t.ex. Hagstedt s. 250. Något formellt krav beträffande associationsformen finns inte.

En sjukvårdsinrättning som bedrivits i aktiebolagsform har inte skattebefriats (RÅ 1937 Fi 687, Aktiebolaget Sanatorievård, kommenterad av Hagstedt s. 252), förmodligen på grund av att vinstsyfte presumerats. I RÅ 1996 not. 118, Tranås Kuranstalt AB, fann dock Högsta förvaltningsdomstolen 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. Sjukvårdsinrättningar, som inte drivs i vinstsyfte, befrias från skatt om verksamheten är normal sjukvård, detta oavsett om den sjuke själv kan betala för vården eller inte.

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked 2007-12-21, dnr 194-06/D, ansett att en sjukvårdsinrättning, som bedrivs i bolagsform, inte bedriver verksamheten i vinstsyfte när bolaget enligt bestämmelse i bolagsordningen inte ska dela ut vinsten till aktieägarna utan använda vinsten för att konsolidera och utveckla verksamheten. Att på detta sätt få fram nödvändigt kapital till investeringar m.m. för att uthålligt kunna bedriva sjukvårdsverksamheten innebär inte att verksamheten kan anses bedriven i vinstsyfte i den mening som avses i 7 kap. 15 § IL. Enligt förhandsbeskedet ska rekvisitet ”inte bedrivs i vinstsyfte” förstås så att uttrycket vinstsyfte tar sikte på bolagets ägare.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrade förhandsbeskedet då de fann att bolaget inte bedriver verksamheten utan vinstsyfte (RÅ 2008 ref. 74). Domstolen yttrade:

”Av 3 § bolagsordningen framgår det att bolagets verksamhet ska ha ett annat syfte än att bereda vinst åt aktieägarna. Enligt 6 § bolagsordningen ska bolagets vinst användas för att konsolidera och utveckla verksamheten samt på annat sätt främja bolagets syfte. Bolagets sjuk-

vårdsverksamhet ska vidare – enligt utredningen i målet – bedrivas kommersiellt med inriktningen att ge god lönsamhet.

Av ordalydelsen i 7 kap. 15 § IL följer att det är vinstsyftet hos det subjekt som bedriver sjukvårdsverksamheten som ska bedömas. Av Skatterättsnämnden åberopade förarbeten och praxis ger inte något entydigt stöd för att lagrummet ska ges en annan tolkning. Högsta förvaltningsdomstolen finner således att det är vinstsyftet hos den juridiska person som bedriver verksamheten – inte vinstsyftet hos den juridiska personens ägare – som avses i 7 kap. 15 § och som ska prövas i målet.

Högsta förvaltningsdomstolen finner med hänsyn till vad som nu anförts att bolaget inte uppfyller det i 7 kap. 15 § IL uppställda kravet att sjukvårdsinriktningen ska bedrivas utan vinstsyfte.”

För barmhärtighetsinriktningar ska den destinatärskrets som tillgodoses i verksamheten också vara i behov av hjälpen.

Om verksamheten bedrivs av en stiftelse, ska även fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.2.4 Hushållningssällskap

Hushållningssällskapen har en offentligrättslig status genom att deras stadgar ska vara fastställda av Staten genom Jordbruksverkets försorg och de har varit inskränkt skattskyldiga sedan lång tid tillbaka.

Bakom de olika hushållningssällskapen, i princip ett i varje län, står ett flertal intressenter, de flesta enskilda. Var och en som är kommunalt röstberättigad kan bli medlem i sällskapet i det län där han är folkbokförd.

Hushållningssällskapen bedriver en omfattande verksamhet, bl.a. fältförsöksverksamhet, utvecklingsprojekt, rådgivning i bl.a. trädgårds- och jordbruksfrågor, konsumentinformation, utgivande av egna tidskrifter samt kurser, studieresor och lokala utställningar samt drivande av försöksgårdar och kursgårdar.

Finansieringen av verksamheten har skett på lite olika sätt. Från 1855 skedde finansieringen bl.a. genom att man fick del av inkomsterna från den folkligt inriktade brännvinsförsäljningen. Numera sker finansieringen genom anslag från landsting och kommuner, men även via medlemsavgifter, avkastning på egna

tillgångar och genom avgifter för rådgivningsverksamhet i trädgårds- och jordbruksfrågor. Rådgivningsverksamheten har delvis kommersiell inriktning och finansieras då i sin helhet av arvoden som tas ut av beställaren. Allmän rådgivning, dvs. rådgivning där enskilda jordbrukare, egnahemsägare och andra kan få allmänna råd om odling och trädgårdsskötsel, bedrivs ideellt. Detta gäller också för de försöksodlingar och försöksgårdar som hushållningssällskapen bedriver. Den ideella verksamheten finansieras med avkastningen av fonder, medlemsavgifter och överskott från övrig verksamhet.

12.3 Juridiska personer enligt 7 kap. 16 § IL

Den uppräknig av kategorier som ges i 7 kap. 16 § IL omfattar mycket skilda slag av subjekt. Många av dessa har varit inskränkt skattskyldiga sedan lång tid tillbaka. I den uppräknig som gjordes i 1942 års lagstiftning fanns sex av de kategorier som fortfarande finns kvar: akademier, allmänna undervisningsverk, vissa studentföreningar, sjömanshus, vissa personalstiftelser och ömsesidiga försäkringsbolag för försäkring av arbetsskador. De återstående kategorierna har tillkommit senare.

12.3.1 Skattskyldighetens omfattning

Subjekten i 7 kap. 16 § IL är skattskyldiga endast för inkomst av fastighet. Det som avses är den löpande inkomsten av fastigheten. Skattskyldigheten omfattar inte kapitalvinst/förlust vid avyttring av fastigheten.

Vid avyttring av näringsfastighet ska enligt 26 kap. 2 § IL värdeminskningssavdrag på byggnader och avdrag för värdehöjande reparationer återföras till beskattning. Anledningen till återföringen är en korrigerig för att ägaren under innehavstiden kan ha gjort för stora värdeminskningssavdrag. Återföringen ska bara göras om och till den del de gjorda avdragen varit för höga (26 kap. 5 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har dock i RÅ 2006 ref. 52 angett att skyldigheten att återföra dessa avdrag uppkommer som en konsekvens av avyttringen av fastigheten och inte som en följd av själva innehavet av den. Någon skyldighet att återföra avdragen till beskattning hos den juridiska personen föreligger därför inte.

Observera även att till den del den juridiska personen bedriver verksamheten i en fastighet som enligt 3 kap. 4 § FTL är indelad

som en specialenhet, kan även inkomsten av fastigheten vara skattefri med stöd av 7 kap. 21 § IL, se vidare avsnitt 8.8.5.

12.3.2 Akademier

Med akademi menas ett samfund med syfte att främja vetenskaplig eller konstnärlig verksamhet. Den första akademien grundades av Platon i en olivlund uppkallad efter Akademos ca 300 år f. Kr. Akademos var i sin tur en hjälte i den grekiska mytologin.

Den första svenska akademien som bildades vara Kungliga Vetenskaps societeten i Uppsala som grundades år 1710. Därmed inleddes en epok där vetenskaperna och konsterna inordnades i lärda samfund. Under sjuttonhundratalet grundades vid sidan om universiteten ett antal akademier för att främja vetenskaper. Medan universiteten främst ägnade sig åt den klassiska bildningen, ägnade sig akademierna åt de mera nyttbetonade vetenskaperna.

En akademi behöver inte syssla med utbildning eller forskning men det torde krävas att den åtnjuter någon form av offentlig sanktion från samhället för att uppfylla kraven i inkomstskattelagens mening (prop. 1942:134 s. 48). Att bara kalla sig för akademi medför inga skatteprivilegier.

12.3.3 Allmänna undervisningsverk

Alltsedan 1888 års bevillningsförordning har allmänna undervisningsverk intagit en särställning i skatterättsligt hänseende. Med allmänt undervisningsverk avses privat institution som utan vinstsyfte bedriver undervisning med en allmän inriktning (SOU 1939:47 s. 49). Ett allmänt undervisningsverk kan betecknas som en anstalt för undervisning. Enligt Hagstedt, s. 248 ff., kännetecknas allmänna undervisningsverk av fyra olika moment;

- verksamheten ska ha en allmän inriktning,
- institutionen ska vara privat,
- den ska bedrivas i form av anstalt,
- den ska bedrivas utan vinstsyfte.

Med allmänt avses normalt verksamhet som bedrivs med statligt eller kommunalt stöd. Verksamheten ska vara öppen för alla som har intresse av den undervisning som ges. Den undervisning som ges måste ha viss allmän inriktning och

måste vara sådan som typiskt bedrivs vid motsvarande statliga och kommunala inrättningar. Såväl teoretisk utbildning som yrkesutbildning kan komma ifråga. Mer speciell form av utbildning som exempelvis vegetariskt levnadssätt eller idrottsutbildning torde däremot falla utanför.

Offentligrättsligt definieras anstalt närmast som en självständig förvaltningsenhet vilken tillhandahåller allmänheten nyttigheter eller tjänster. Anstalten i sig utgör inte något rättssubjekt utan verksamheten sker genom någon privaträttslig juridisk person eller genom fysisk person.

Slutligen får ett allmänt undervisningsverk inte driva verksamhet i vinstsyfte. Enligt Hagstedts redovisning har allmänt undervisningsverk inte ansetts föreligga i något av de fall där verksamheten bedrivits i aktiebolagsform då, enligt Hagstedt, vinstsyfte presumeras i dessa fall, se även SOU 1995:63 s. 230. Skatterättsnämnden har dock i ett förhandsbesked ansett att ett aktiebolag, vars bolagsordning innehåller en bestämmelse om att verksamheten inte syftar till att bereda vinst åt aktieägaren, har karaktär av allmänt undervisningsverk (SRN 2002-10-14, dnr 123-01/D). Enligt Skatterättsnämndens uppfattning saknas det anledning att anse att ett aktiebolag i sig inte skulle kunna betraktas som ett allmänt undervisningsverk. Detta är också Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning, i RÅ 2004 ref. 77 anges i domskälen att den frikallelse från skattskyldighet som subjekten ges i den s.k. katalogen gäller oavsett om subjektet är ett aktiebolag, en förening eller en stiftelse.

I RÅ 1997 ref. 64 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att en stiftelse skulle förlora karaktären av sådant allmänt undervisningsverk som avses i 7 kap. 16 § IL, om stiftelsens samlade verksamhet i mer än ringa omfattning avsåg en tilltänkt kommersiellt bedriven fortbildningsverksamhet. Förlorades karaktären av allmänt undervisningsverk, blev stiftelsen oinskränkt skattskyldig. Högsta förvaltningsdomstolen skriver att verksamheten inte uteslutande behöver bestå av den kvalificerande skolverksamheten, men att den ändå helt ska domineras av denna. Den samlade verksamheten får således endast i ringa omfattning avse rörelse som bedrivs vid sidan av skolverksamheten.

I RÅ 2004 ref. 77 bedrev Stiftelsen Martinskolan Söders Waldorfskola dels skolverksamhet, dels förskola och skolbarnomsorg. Högsta förvaltningsdomstolen bedömde stiftelsen som oinskränkt skattskyldig. Skattebefrielse kunde varken medges

enligt bestämmelsen om allmänt undervisningsverk (7 kap. 16 § IL) eller om vård och uppfostran av barn (7 kap. 4 § IL) eftersom det enligt de olika lagrummen krävs att respektive kvalificerande verksamhet bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande. Högsta förvaltningsdomstolen anger dock i domskälen att som skolverksamhet får anses vad som motsvarar det offentliga skolväsendet för barn och ungdom. Enligt 1 kap. 1 § andra stycket skollagen (1985:1100) bildar förskoleklassen, grundskolan, gymnasieskolan, särskolan, specialskolan och sameskolan det offentliga skolväsendet för barn och ungdom.

Skatteverket har i ett ställningstagande 2005-10-17, dnr 131 564970-05/111, sammanfattat och förtydligat rättsläget vad beträffar allmänna undervisningsverk samt tagit ställning till frågan om vinstsyftets betydelse. Av ställningstagandet framgår:

- att oavsett associationsform kan juridiska personer som bedriver grund- och högskoleutbildning klassificeras som ett allmänt undervisningsverk,
- att utbildningsverksamheten ska omfattas av den offentligrättsliga regleringen i skollagen och högskolelagen,
- att ägarna eller medlemmarna genom verksamheten inte får ha som syfte att bereda vinst åt sig själva,
- att det framgår av bolagsordning, stadgar eller avtal att de inte kan erhålla utdelning eller motsvarande, samt
- att utdelning eller motsvarande faktiskt inte har ställts till deras förfogande.

Skatteverkets uppfattning är att ett allmänt undervisningsverk kan, vid sidan av sin kvalificerade skolverksamhet ha inkomst på grund av innehav av fastigheter som det är skattskyldigt för, utan att förlora sin karaktär av allmänt undervisningsverk och sin skattebefrielse enligt 7 kap. 16 § IL (Skatteverket 2008-05-20, dnr 131 212453-08/111).

Bestämmelserna i 7 kap. 16 § IL är tillämpliga för allmänt undervisningsverk som själv tillhandahåller undervisning/utbildning. Om verksamheten bedrivs av en stiftelse, ska även fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt, se 7 kap. 18 § IL. De stiftelser som inte bedriver egen skolverksamhet, utan främjar undervisning och utbildning genom bidragsgivning

kan bli inskränkt skattskyldiga genom tillämpning av 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 4.

Om undervisningsverksamheten bedrivs i en specialbyggnad enligt 3 kap. 4 § FTL som ägs av den juridiska personen, gäller skattebefrielsen även inkomsten av fastigheten i enlighet med 7 kap. 21 § IL, se avsnitt 8.8.5.

12.3.4 Sammanslutningar av studerande

Från och med 1 juli 2010 omfattar undantaget från skattskyldighet sådana studentkårer, nationer eller samarbetsorgan som avses i 4 kap. 8 § respektive 4 kap. 15 § högskolelagen.

För att få ställning som studentkår krävs enligt 4 kap. 8 § högskolelagen att sammanslutningen har till huvudsakligt syfte att bevaka och medverka i utvecklingen av utbildningen och förutsättningarna för studier vid högskolan. Det är högskolan som ska besluta om att sammanslutningen får ställning som studentkår och beslutet är tidsbegränsat.

Med nation avses i 4 kap. 15 § högskolelagen en nation vid Uppsala universitet eller Lunds universitet som bedriver studiesocial verksamhet.

Även samarbetsorgan för sådana sammanslutningar som anges ovan omfattas av dessa bestämmelser.

Studentkårer eller liknande organisationer som inte omfattas av angivna lagrum i högskolelagen får bedömas med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL såsom ideell förening (Skatteverket 2011-04-18, 131 100918-11/111).

Före 1 juli 2010 omfattade undantaget från skattskyldighet enbart sammanslutningar med krav på obligatoriskt medlemskap för studerande vid svenska universitet och högskolor. Det s.k. kårobligatoriet har dock avskaffats varför inkomstskattelagens bestämmelser ändrades. För närmare information avseende bedömning av förhållandena före 1 juli 2010, se 2010 års utgåva av denna handledning samt Skatteverkets ställningstagande 2007-03-23, dnr 131 702523-06/111.

12.3.5 Regionala utvecklingsbolag

Regionala utvecklingsbolag är aktiebolag som, enligt föreskrifter som meddelats av regeringen, på regional nivå främjar näringslivets utveckling genom att pröva frågor om stöd till näringsidkare (1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag). Avsikten är att med en admini-

stration av fonder kunna tillskjuta riskkapital till nya produkter, processer eller system. Stödet utgår i form av lån med en villkorad återbetalningsskyldighet. Syftet är att man ska kunna stödja intressanta projekt där kommersiella finansierare saknas, tvekar eller ställer så höga krav att projektledningen riskerar att misslyckas eller inte komma igång. Verksamheten inriktas främst mot små och medelstora företag som ännu inte har skapat eller kunnat skapa sig den finansiella bas som projektet kräver.

Detta gäller ALMI som bildades 1994 efter ett riksdagsbeslut om en ny organisation för att främja utvecklingen av mindre företag. De tidigare länsvisa utvecklingsfonderna ombildades från stiftelser till aktiebolag och blev regionala utvecklingsbolag i en koncern med ett av staten helägt moderbolag. Koncernen har 21 regionala bolag som ägs till 51 % av moderbolaget. Resterande 49 % ägs av regionala styrelseorgan och kommunala samverkansorgan. ALMI är till för att små och medelstora företag ska kunna växa vidare. Verksamheten innefattar en kombination av affärsstrategi, rådgivning, kompetensutveckling och finansiering. Man bidrar med externa styrelseledamöter och mentorskap. Verksamheten ska utgöra en komplettering där marknadens utbud saknas. ALMI arbetar på uppdrag av stat, landsting och kommuner. Samarbete sker med Nyföretagarcentrum där de finns.

Nyföretagarcentrum i form av ideella föreningar eller stiftelser utgör dock inga katalogsubjekt. Inte heller anses de uppfylla kraven i 7 kap. 4 § respektive 7 kap. 8 § IL och är därför att anse som oinskränkt skattskyldiga enligt 6 kap. 3 och 4 §§ IL. Verksamheten bedöms som rörelse/näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL (Skatteverket 2005-03-08, dnr 130 143095-05/111).

12.3.6 Arbetslöshetskassor

Arbetslöshetskassorna administrerar arbetslöshetsförsäkringen och är föreningar vilkas bildande och verksamhet regleras i lag (1997:239) om arbetslöshetskassor. En arbetslöshetskassas firma ska innehålla ordet arbetslöshetskassa. En arbetslöshetskassas verksamhet ska omfatta ett visst verksamhetsområde. Ett verksamhetsområde kan omfatta t.ex. en särskild yrkeskategori eller en särskild bransch. En förening som vill verka som en arbetslöshetskassa registreras hos Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen (IAF). En förening kan registreras endast om den har minst 10 000 medlemmar, har till ändamål

att ge sina medlemmar ersättning vid arbetslöshet samt har antagit stadgar och utsett styrelse och revisorer enligt lagen om arbetslöshetskassor. En arbetslöshetskassa kan förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter sedan den registrerats. Arbetslöshetsförsäkringen finansieras genom arbetsgivaravgifter och medlemsavgifter. Arbetslöshetskassorna har i skatteregistret tilldelats juridisk form 95.

12.3.7 Personalstiftelser enligt tryggandelagen

Med personalstiftelse avses en stiftelse som ska främja sådan välfärd åt arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som inte avser pension, avlöning eller annan förmån som arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild arbetstagare. Personalstiftelser är normalt oinskränkt skattskyldiga, se avsnitt 5.3.2. Personalstiftelser som bildats med stöd av lag (1967:531) om tryggnad av pensionsstiftelse m.m., TrL, är dock skattskyldiga endast för fastighetsinkomster. Ändamålet ska dock uteslutande vara att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall.

Personalstiftelse ska enligt 27 § TrL vara grundad av arbetsgivaren. Arbetsgivaren kan i stiftelseurkunden förordna att stiftelsen ska omfatta endast viss grupp av arbetstagare eller efterlevande. Bestämmelserna i TrL hindrar inte att en personalstiftelse är gemensam för två eller flera arbetsgivare. Personalstiftelsens namn ska innehålla ordet personalstiftelse. För en personalstiftelse ska det finnas en styrelse. Ordförande förordnas i vissa fall av tillsynsmyndigheten. Övriga ledamöter utses till lika antal av arbetsgivaren och av arbetstagarna. De anställda får härigenom insyn i stiftelsen och medbestämmanderätt vid förvaltningen av stiftelsens förmögenhet.

TrL godkänner personalstiftelser med bl.a. följande ändamål:

- anlägga idrottsplats,
- inrätta semesterhem, lämna resestipendier, samt
- lämna studiestipendier.

De angivna ändamålen räknas som välfärd i tryggandelagens mening och avser vanligtvis sådan välfärd som utgår vid sidan av vad som direkt kan erbjudas i arbetsgivarens rörelse. Av förarbetena framgår att en personalstiftelse som bildats enligt TrL inte får lämna sådan förmån som eljest utgår på grund av tjänst. Bil-, kost- och bostadsförmån är exempel på välfärd som direkt kan erbjudas i arbetsgivarens rörelse. Det finns

däremot inte något hinder mot att en personalstiftelse innehar pensionärsbostäder.

Angående arbetsgivarens avdragsrätt för avsättning till personalstiftelse, se Handledning för beskattning av inkomst. Stiftelsen får inte ha fordran mot arbetsgivaren. Återlån får därför inte äga rum. En arbetsgivare får gottgöra sig för utgifter för stiftelsens ändamål. Personalstiftelsen fullgör sitt ändamål genom att gottgöra arbetsgivaren för utgifter, som denne haft för stiftelseändamålet. Arbetsgivaren har enligt 29 § TrL rätt till gottgörelse ur personalstiftelsen. Har stiftelsen medel kvar sedan arbetsgivaren utnyttjat sin rätt till gottgörelse, får stiftelsen själv använda dessa för stiftelseändamålet. Personalstiftelsens förmögenhet står till förfogande för gottgörelse. Undantag kan göras när stiftelsen äger fast egendom som används för arbetstagares välfärd, t.ex. ett semesterhem. Den del av stiftelseförmögenheten, som är nedlagd i sådan egendom, bör inte mot stiftelsens vilja få utnyttjas för gottgörelse. Inte heller bör stiftelsen fråntas medel, som under de närmaste åren fordras för underhåll och skötsel av sådan fast egendom.

12.3.8 Kollektivavtalsstiftelser

Med kollektivavtalsstiftelse avses en anslagsstiftelse bildad av arbetsgivare och central arbetstagarorganisation. Kollektivavtalsstiftelsen är till förmån för de anställda som blivit eller riskerar uppsägning eller för att utge permitteringslönersättning. Ändamålet fullföljs genom att utge kontanta bidrag ur de medel som arbetsgivare inbetalar till stiftelsen.

Kollektivavtalsstiftelsen kan få sina medel via löpande anslag, från kollektivavtal mellan parterna. Bildandet av kollektivavtalsstiftelsen behöver därför inte alltid medföra en direkt förmögenhetsdisposition, något som normalt krävs enligt stiftelselagen.

Kollektivavtalsstiftelserna regleras särskilt i 11 kap. 3 och 4 §§ SL. ”Anslagsstiftelser”, dvs. stiftelser utan eget kapital, utgör annars en förbjuden stiftelseform.

Stiftelsens namn måste innehålla ordet ”kollektivavtalsstiftelse” (11 kap. 4 § SL). Krav på tillsyn och registrering föreligger enligt 9 och 10 kap. SL.

En kollektivavtalsstiftelse anses som upplöst om den saknat tillgångar under en obruten följd av två år (11 kap. 4 § SL).

12.3.9 Bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslöneersättning

Arbetstagarnas anställningsförmåner vid permittering förbättrades fr.o.m. den 1 januari 1985 genom en reform på det arbetsrättsliga området. Reformen tillkom genom samarbete mellan organisationer på arbetsmarknaden och staten. Överenskommelsen mellan de berörda huvudorganisationerna avsåg bl.a. bildandet av stiftelser, vilkas huvudsakliga uppgift är att uppbära i kollektivavtal bestämda avgifter för permitteringslöneersättning från de anslutna arbetsgivarna samt att besluta om hur dessa avgifter ska användas. I stiftelserna sker en viss fondering av medel för användning under de år då utbetalningarna överstiger de inflytande avgifterna.

På SAF/LO-området har bildats Kollektivavtalsstiftelsen för kompletterande permitteringslöneersättning, PLE-P. Enligt avtal förvaltas stiftelsen av Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag (AFA). Till ett av AFA särskilt bildat aktiebolag – Institutet för utbetalning av partsavtalade ersättningar aktiebolag (IUP) – tillskjuts medel dels från staten, dels från stiftelsen. Bolaget erhåller medel motsvarande de belopp som enligt beslut av bolaget ska utbetalas till anslutna arbetsgivare. Till bolaget har knutits en viss myndighetsfunktion. Den innebär att bolaget getts behörighet att besluta om utbetalning av allmänna medel.

På de statliga och kooperativa områdena har på motsvarande sätt bildats stiftelser och bolag. De har samma funktion som de båda rättssubjekten på SAF/LO-området. Stiftelsernas och bolagens namn är Stiftelsen för permitteringslöneersättning inom SFO-LO-området och Permitteringslönestiftelsen KFO/KAB-LO respektive Gemensamhetsanordningen för utbetalning av permitteringslöneersättning Aktiebolag, GUPAB, samt Permitteringslöneaktiebolaget KFO/KAB-LO.

Permitteringslönestiftelserna och permitteringslönebolagen anses, precis som andra stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med motsvarande ändamål, vara höggradigt allmännyttiga och bör därför hänföras till de inskränkt skattskyldiga subjekten (prop. 1985/86:169).

12.4 Juridiska personer enligt 7 kap. 17 § IL

Att frikalla namngivna subjekt från skattskyldighet har gjorts sedan lång tid tillbaka, men var ovanligare förr. Uppräkningen tillkom när kommunalskattelagen infördes 1928. Från mitten av 1970-talet till 1990 flerdubblades antalet subjekt, men efter 1990 års skattereform har endast ett fåtal subjekt lagts till. Jernkontoret beviljades skattebefrielse redan 1855 och vid tidpunkten för 1942 års lagstiftning inrymde katalogen endast fyra namngivna subjekt; förutom ovan nämnda Jernkontoret även Skeppshypotekskassan, AB Tipstjänst och Svenska Penninglotteriet AB. De två senast tillkomna är Anna Lindhs minnesfond (2004) och Stiftelsen Right Livelihood Award (2005).

12.4.1 Skattskyldighetens omfattning

De subjekt som räknas upp i 7 kap. 17 § IL är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Beskattning sker endast för den löpande avkastningen av fastigheten, inte för kapitalvinst/-förlust vid avyttring av fastigheten.

Vid avyttring av näringsfastighet ska enligt 26 kap. 2 § IL värdeminskningssavdrag på byggnader och avdrag för värdehöjande reparationer återföras till beskattning. Anledningen till återföringen är en korrigerande för att ägaren under innehavstiden kan ha gjort för stora värdeminskningssavdrag. Återföringen ska bara göras om och till den del de gjorda avdragen varit för höga (26 kap. 5 § IL). Högsta förvaltningsdomstolen har dock i RÅ 2006 ref. 52 angett att skyldigheten att återföra dessa avdrag uppkommer som en konsekvens av avyttringen av fastigheten och inte som en följd av själva innehavet av den. Någon skyldighet att återföra avdragen till beskattning hos den juridiska personen föreligger därför inte.

Till den del subjekten i katalogen är stiftelser, ska för skattebefrielse även fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL uppfyllas (7 kap. 18 § IL). Om det finns särskilda krav angivet när det gäller verksamheten eller liknande, se t.ex. vad som gäller för SSR – Sveriges Standardiseringsråd, tillämpas bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten, utöver fullföljdskravet, bara om stiftelserna i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller dessa krav. När det anges att stiftelserna uteslutande ska bedriva viss verksamhet gäller dock det.

Observera även att till den del verksamheten bedrivs i en fastighet som enligt 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen är indelad som en specialenhet, kan även inkomsten av fastigheten vara skattefri med stöd av 7 kap. 21 § IL, se vidare nedan och avsnitt 8.8.5.

12.4.2 Subjekten – principer

Olika skäl har anförts för skattebefrielse av de olika subjekten, vilket naturligtvis beror på den skiftande karaktären på subjekten. Så har man t.ex. åberopat regionalpolitiska skäl (Stiftelsen ÖV-huset, Stiftelsen UV-huset), att subjektet har ett socialt eller annat höggradigt allmännyttigt ändamål eller med hänvisning till internationella förhållanden (Nobelstiftelsen, Dag Hammarskjölds Minnesfond, Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet samt TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne).

12.4.2.1 AB Svenska Spel och dess helägda dotterbolag som bara bedriver spelverksamhet samt AB Trav och Galopp

Ovannämnda subjekt betalade tidigare lotteriskatt. Av detta skäl har de upptagits i katalogen. Numera är det endast AB Trav och Galopp (ATG) av dessa som är skattskyldig enligt lotteriskattelagen (1991:1482).

12.4.2.2 Alva och Gunnar Myrdals stiftelse

Alva och Gunnar Myrdals stiftelse bildades i oktober 1981. Stiftelsen huvudsakliga ändamål är att understödja den opinionsbildande verksamheten främst i Sverige vad gäller internationell säkerhet och nedrustning. Stiftelsen är numera avregistrerad (se SOU 2009:65 s.253).

12.4.2.3 Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m.

Stiftelsen bildades 1970 med ändamål att främja farmacins utveckling och en god läkemedelsförsörjning. Stiftelsen avvecklades 1994 (se SOU 2009:65 s. 253).

12.4.2.4 Bokbranschens Finansieringsinstitut AB

Bokbranschens Finansieringsinstitut AB (BFI) bildades 1974 och ägdes i sin helhet av Svenska bokförläggareföreningen. Bolagets uppgift var att genom direkt utlåning eller borgensgarantier stödja svensk bokhandel. Bolaget har likviderats (se SOU 2009:65 s. 253).

12.4.2.5 Dag Hammarskjölds minnesfond

Stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond bildades för att hedra minnet av Dag Hammarskjöld samt för att föra hans verk vidare. Minnesfondens huvudsakliga ändamål är att främja socialt, politiskt, ekonomiskt och kulturellt framåtskridande i utvecklingsländer genom utbildning för ansvarskrävande poster av medborgare i dessa länder. När stiftelsen tillerkändes skattebefrielse hänvisades till dess internationella karaktär och att dess verksamhet underlättas genom att beredas en gynnsam skattemässig ställning. Det framhölls att medel till verksamheten skulle erhållas genom en världsomfattande insamling och att stiftelsens domiciliering i Sverige i viss mån fick ses som en hedersbevisning för vårt land. I förarbetena diskuteras även om fonden inte genom då gällande bestämmelser redan var skattebefriad, men för att undanröja varje tveksamhet reglerades skattebefrielsen uttryckligen (prop. 1962:147).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.6 Fonden för industriellt samarbete med u-länder (SWEDFUND)

År 1978 beslutades att inrätta Fonden för industriellt samarbete med u-länder (Swedfund). Stadgarna antogs av regeringen samma år. Stiftelsens ändamål var att främja tillkomst och utveckling av tillverkande företag i u-länderna. Fonden är numera avregistrerad och har i stället ombildats till aktiebolag enligt riksdagens beslut om ny organisation för det svenska utvecklingssamarbetet inom näringslivsområdet (prop. 1990/91:100 bil. 5). Fondens skattemässigt gynnade ställning har inte övertagits av aktiebolaget.

12.4.2.7 Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete

Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete inrättades i början av 1980-talet av svenska och norska staten. Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete har enligt avtal upphört efter att ha överlätit sina tillgångar och skulder till svenska respektive norska staten (prop. 2003/04:139).

12.4.2.8 Handelsprocedurrådet (SWEPRO)

Handelsprocedurrådet inrättades 1975 genom avtal mellan staten och Sveriges Industriförbund. Rådet ombildades 1990

och är sedan den 1 juli 1993 en enhet inom Kommerskollegium (se SOU 2009:65 s. 253).

12.4.2.9 Industri- och nyföretagarfonden

Industri- och nyföretagarfonden hette tidigare Fonden för industriellt utvecklingsarbete och inrättades 1979. Numera heter den Stiftelsen Industrifonden. Den har en verksamhet som liknar den som bedrivs i de regionala utvecklingsbolagen och utgör ett näringspolitiskt organ för staten. Verksamheten har sedan 1992 två olika huvudinriktningar. Den ena är finansiering för att stödja utveckling av nya produkter och marknadsanpassningar. Den andra är hanteringen av ett system med nyföretagarlån för etablering av nya småföretag. Även vid sidan av långivningen ska insatserna i stor utsträckning riktas till nystartade eller unga företag. I propositionen framhålls att i den mån vinst uppkommer ska den användas i den fortsatta verksamheten. En beskattning av stiftelsens avkastning får därför direkt betydelse för storleken av de medel som finns tillgängliga för kreditgivning. Det anses därför angeläget att stiftelsen får en sådan skattemässig ställning att de näringspolitiska intentioner som ligger till grund för dess bildande så långt som möjligt främjas (prop. 1979/80:32).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.10 Jernkontoret

Jernkontoret grundades 1747 och var en sammanslutning av järnbruk och tackjärnshyttor med ändamål att stödja och främja den svenska järnhanteringen.

Jernkontoret är numera den svenska stålindustrins branschorganisation och bevakar branschintressen och därutöver verksam som administratör av gemensam nordisk stålforskning.

Jernkontoret befriades från skattskyldighet redan 1855. Då Jernkontorets inkomster huvudsakligen används till teknisk forskning och utgivandet av en tidskrift samt understödjande av teknisk undervisning bör skattebefrielse även fortsatt medges (prop. 1942:134 s. 63 ff.).

Jernkontorets skattefrihet är villkorad på så sätt att den gäller endast så länge kontorets vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägarna.

12.4.2.11 Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö

Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond bildades inför kungens 50-årsdag och har som ändamål att främja forskning, teknisk utveckling och företagande. Fondens medel har dels tillskjutits av bl.a. de vetenskapliga akademierna, dels insamlats genom gåvor från allmänheten och olika företag. Fondens medel ska bidra till uthålligt nyttjande av naturresurserna och bevarande av biologisk mångfald. Anslag kan delas ut till företag, institutioner, grupper och enskilda personer som är verksamma. Kungen är ordförande i stiftelsen. Enligt regeringens mening är stiftelsens ändamål och verksamhet så höggradigt allmännyttig och utgör en så central nationell angelägenhet att dess medel inte bör beskattas (prop. 1996/97:150 s. 195 f).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.12 Nobelstiftelsen

Nobelstiftelsen grundades genom det testamente som doktor Alfred Nobel upprättat den 27 november 1895. Enligt testamentet skulle det av Nobels efterlämnade förmögenhet bildas en fond, där räntan årligen skulle utdelas som prisbelöning åt dem som ”under det förlupna året gjort mänskligheten den största nytta”. Räntan skulle delas i fem lika delar, som skulle tillfalla

- den som inom fysikens område gjort den viktigaste upptäckt eller uppfinning,
- den som gjort den viktigaste kemiska upptäckt eller förbättring,
- den som gjort den viktigaste upptäckt inom fysiologins eller medicinens område,
- den som inom litteraturen producerat det utmärktaste i idealisk riktning, samt
- den som verkat mest eller bäst för folkens förbrödande eller avskaffande eller minskning av stående arméer samt bildande och spridande av fredskongresser.

Redan 1902 framställde Nobelstiftelsen ett yrkande om skattefrihet som dock avvisades. Skattefrihet prövades av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1925 ref. 20 med samma resultat. När frågan togs upp på nytt 1946 anför utskottet ”... att Nobelstiftelsen med hänsyn till sin organisation, sitt syfte

och sin verksamhet intager en sådan särställning i jämförelse med andra stiftelser och sammanslutningar med liknande ändamål att en förmånligare behandling i beskattningshänseende kan anses önskvärd”. Man hänvisar också till stiftelsens internationella betydelse (BevU 1946:34).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.13 Norrlandsfonden

Norrlandsfonden bildades 1961 genom att en viss del av malmvinstmedlen avskiljdes till en särskild fond för industriellt forsknings- och utvecklingsarbete samt främjande av näringslivets framtida utveckling i de fyra nordligaste länen. Även staten har tillskjutit kapital. Efter en utvidgning 1996 omfattas även Gävleborgs län. Forsknings- och utvecklingsarbetet ska syfta till vidareförädling av de norrländska råvarutillgångarna. Stöd lämnas genom ränte- och amorteringsfria lån och bidrag till främst små och medelstora företag (prop. 1961:77). Fonden bedriver en med de regionala utvecklingsbolagen snarlik verksamhet.

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.14 Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet

Olof Palmes minnesfond bildades under våren 1986. Stiftelsens ändamål är att genom stipendier och bidrag främja ungdomars möjligheter till internationellt utbyte, studier kring fred och nedrustning, att stödja arbetet mot rasism och främlingsfientlighet och även på andra sätt verka för en internationell förståelse. Utöver stipendier och bidrag kommer även årligen ett Olof Palme-pris för en särskilt lovvärd insats som omfattas av stiftelsens ändamål. Stiftelsen har bildats för att hedra minnet av Olof Palme och för att för framtiden understödja strävanden mot ökad internationell förståelse, gemensam säkerhet och bestående fred. Enligt departementschefen kommer stiftelsen med stor sannolikhet att uppmärksammas utomlands till följd av sin internationellt inriktade verksamhet och stiftelsens ändamål är så höggradigt allmännyttigt att dess medel inte bör beskattas (prop. 1986/87:152).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.15 Right Livelihood Award Stiftelsen

Right Livelihood Award Stiftelsen är det senaste tillskottet i katalogen i 7 kap. 17 § IL. Den begränsade skattskyldigheten för stiftelsen tillämpades första gången vid 2005 års taxering (prop. 2004/05:139). Stiftelsen har som ändamål att främja vetenskaplig forskning, undervisning, folklig kunskap och praktisk erfarenhet som bidrar till ekologisk balans i världen, som syftar till att undanröja materiell och andlig fattigdom i världen och som bidrar till varaktig fred och rättvisa. Stiftelsen främjas sina ändamål genom att dela ut pris, även kallat ”Det alternativa Nobelpriset”. Det delas ut av riksdagen på inbjudan av talmannen och Sällskapet för Right Livelihood Priset i Riksdagen (SÄRLA). Stiftelsen är känd internationellt.

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.16 SSR – Sveriges Standardiseringsråd

SIS – Standardiseringskommissionen i Sverige (sedermera namnändrad till SSR – Sveriges Standardiseringsråd), bildades 1922. Dess uppgift är bl.a. att företräda svensk standardiseringsverksamhet i internationellt samarbete på området, att utarbeta och främja utarbetande av svensk standard samt att fastställa och utge svensk standard och att i övrigt vidta lämpliga åtgärder för att främja standardiseringsverksamheten i Sverige. Till en början beskattades SIS endast för inkomst av fastighet, men från taxeringsåret 1977 taxerades SIS som oinskränkt skattskyldig. Detta föranledde ett framställande från SIS om att upptas i den s.k. katalogen. Departementschefen anför i propositionen att SIS under lång tid i skattehänseende behandlats som om kommissionen ingick bland de skattemässigt gynnade organisationerna och redan detta utgör i sig ett motiv för att bifalla framställningen. Därutöver fanns det ingen anledning att ifrågasätta samhällsnyttan av kommissionens verksamhet (prop. 1978/79:30).

Inskränkningen i skattskyldigheten ska bara gälla så länge SSR använder sina vinstmedel till allmännyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till medlemmarna.

12.4.2.17 Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond

Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond intogs i bestämmelsen från 2004 års taxering. Stiftelsen har som ändamål att verka mot alla former av våld, att verka för demokrati och mänskliga rättigheter samt att verka för en hållbar utveckling för ett gott liv. Ändamålet ska fullföljas genom bidrag till enskilda, i

första hand ungdomar och kvinnor, samt till nationella och internationella organisationer. Enligt regeringens mening är stiftelsens ändamål och verksamhet så höggradigt allmännyttig och utgör en så central nationell angelägenhet att dess medel inte bör beskattas (prop. 2003/04:33).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.18 Stiftelsen Industricentra

Stiftelsen bildades år 1973 som en kompletterande regionalpolitisk stödform för det inre stödområdet (prop. 1973:50). Stiftelsen är numera avregistrerad (se SOU 2009:65 s. 253 f.).

12.4.2.19 Stiftelsen Industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, IUC

IUC inrättades 1971 av dåvarande Statens institut för företagsutveckling, Statens provningsanstalt, NUTEK, Norrlandsfonden samt landstingen i Norrbottens, Västerbottens och Västernorrlands län. Stiftelsen är avregistrerad sedan 1999 (se SOU 2009:65 s. 254).

12.4.2.20 Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling

Stiftelsen bildades 1981 och har till ändamål att genom insamling, analys och överföring av teknisk, naturvetenskaplig och teknisk-politisk information från utlandet bidra till Sveriges tekniskt industriella utveckling. Stiftelsen är under avveckling enligt principbeslut från 1999 (se SOU 2009:65 s. 254).

12.4.2.21 Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO

PROTEKO bildades 1986 av Borås kommun och Stiftelsen Älvsborgs läns utvecklingsfond. Stiftelsens ändamål är enligt stadgarna att inrätta och driva ett fristående produktionstekniskt centrum med kompetens och utrustning för utbildning och rådgivning inom tekoindustrin, verka för ökad lönsamhet inom tekoindustrin, utgöra komplement till linjebunden undervisning vid gymnasie- och högskolan, arbetsmarknadsutbildningen samt till konsultverksamhet i offentlig och privat regi samt att tillgodose industrins behov i samverkan med länets utvecklingsfond. Skattefriheten infördes efter förslag i prop. 1988/89:34.

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.22 Stiftelsen Samverkan universitet/högskola och näringsliv i Stockholm samt de sex motsvarande stiftelserna med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg och Lund

De s.k. Teknikbrostiftelserna tillkom för samverkan mellan näringsliv och universitet respektive högskola. Stiftelserna har upphört (se SOU 2009:65 s. 254).

12.4.2.23 Stiftelsen Svenska Filminstitutet

Institutet bildades 1963 genom ett avtal mellan staten och organisationer inom filmbranschen. Verksamheten syftar till att främja värdefull svensk filmproduktion och bevarandet av filmer och material av film- och kulturhistoriskt intresse samt att verka för internationellt samarbete i dessa frågor (prop. 1963:101). Sedan den 1 januari 1993 gäller 1992 års film- och videoavtal. Filminstitutet har även efter avtalsändringen fått behålla sin skattegynnade ställning (prop. 1993/94:50).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.24 Stiftelsen Sveriges Nationaldag

Stiftelsen har till syfte att främja respekten och intresset för den svenska flaggan. I regeringens förslag att ta in stiftelsen i katalogen betonades att verksamheten är höggradigt allmännyttig och stiftelseändamålet utgör en central nationell angelägenhet (prop. 1993/94:50).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.25 Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet

Stiftelsen bildades 1981 genom avtal mellan staten och Ingenjörsvetenskapsakademien. Stiftelsen hade till ändamål att genom insamling, analys och överföring av teknisk, naturvetenskaplig och teknisk-politisk information från utlandet bidra till Sveriges tekniska utveckling. Stiftelsen är avregistrerad sedan 2002 (se SOU 2009:65 s. 254).

12.4.2.26 Stiftelsen UV-huset

Stiftelsen har till ändamål att utöva ideell verksamhet bland tidigare anställda vid Uddevallarvet AB och arbetslösa i Uddevallaområdet genom socialkurativa insatser. Stiftelsen bildades 1985 i samband med nedläggningen av Uddevalla-

varvet efter modell av stiftelsen ÖV-huset i Landskrona, se nedan. Förslaget om skattefrihet infördes efter förslag i prop. 1988/89:34.

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.27 Stiftelsen ÖV-huset

Stiftelsen bildades i början av 1980-talet under den svåra arbetsmarknadssituationen i Landskronatrakten som uppkom efter Öresundsvarvets nedläggning. Stiftelsens ändamål är att utöva ideell verksamhet bland tidigare anställda vid Öresundsvarvet AB och arbetslösa inom Landskronaområdet främst genom socialkurativa insatser. Stiftelsen driver sin verksamhet i många olika former och i nära samarbete med socialförvaltningen och arbetsmarknadsmyndigheterna och samverkar i övrigt med bl.a. landstinget, kyrkan och olika studieförbund. I stiftelsen bedrivs en verksamhet som det annars i hög grad hade ankommit på det allmänna att ansvara för. Skattefrihet infördes därför efter förslag i prop. 1986/87:152.

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.28 Svenska bibelsällskapets bibelfond

Bibelfonden bildades 1978 efter avtal mellan bl.a. staten, Svenska bibelsällskapet och Svenska Bokförläggareföreningen. Avtalet innebar att staten till Svenska bibelsällskapet överlät sin upphovsrätt till bibelkommissionens bibelöversättning. De förlag som ger ut nyöversättningen av bibeln ska betala en ersättning för utnyttjandet av upphovsrätten till bibelsällskapet. De ersättningar som tillförs Svenska Bibelsällskapet ska förvaltas i en särskild fond. Fondens uppgift ska vara att möjliggöra ett fortlöpande arbete med bibelöversättningsfrågor samt att stimulera intresset för bibeln. Enligt departementschefen är det lika mycket ett allmänt kulturintresse som ett kyrkligt intresse att de nya bibelöversättningarna får en bred spridning. Med hänsyn till att bibelfonden har ett starkt allmännyttigt ändamål och till att de medel som tillförs denna utgör ersättning för upphovsrättsliga prestationer ansågs det motiverat att fonden fick en skattemässigt gynnad ställning (prop. 1978/79:21).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.29 Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet

Som ett led i omorganisationen av svenska kyrkan godkändes vid 1984 års kyrkomöte bildandet av Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet. Stiftelsen har till ändamål att bedriva eller stödja Svenska kyrkans rikskyrkliga verksamhet inom eller utom Sverige samt förvalta egendom som ställts till dess förfogande för sådana ändamål. Verksamheten avser främst svenska kyrkans frivilliga verksamhet. Stiftelsens verksamhet anses vara höggradigt allmännyttig och finansieras till helt övervägande del med allmänna medel och i övrigt genom kollekter och gåvor. Med hänsyn till detta bör stiftelsens medel inte beskattas (prop. 1985/86:169).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.30 Svenska skeppshypotekskassan

Svenska skeppshypotekskassan tillkom 1929 för att underlätta rederiernas möjligheter att få långsiktiga krediter. Staten tillsköt därvid ett grundkapital. Den år 1929 föreslagna skattefriheten motiverades med att kassan i beskattningshänseende borde likställas med bl.a. Sveriges Allmänna Hypoteksbank. Skattefriheten bibehölls även efter 1942 med motiveringen att vid en likvidation tillfaller de behållna tillgångarna staten och kassan i övrigt är intimt knuten till staten (prop. 1942:134 s. 77 ff.). Riksdagen beslutade 1980 att kassan skulle slås samman med en annan kassa, Skeppsfartens sekundärlånekassa, men skattebefrielsen behölls även efter denna förändring (prop. 1980/81:58).

12.4.2.31 Svenska UNICEF-kommittén

Förenta Nationernas barnfond, UNICEF, är en integrerad del av FN. Den tillkom år 1946 för att bistå barnen i de krigshärjade länderna. Verksamheten har senare kommit att inriktas främst på u-länderna där UNICEF deltar i planläggningen av en utökad och förbättrad barnomsorg samt utbildar bl.a. lärare och hälsovårdspersonal. Stort arbete läggs ned på bekämpning av sådana sjukdomar som främst drabbar barn. Svenska UNICEF-kommittén bildades 1954 på initiativ av Rädda barnens centralstyrelse. Kommittén har ålagts att vara FN:s barnfond behjälplig att sprida kunskap om dess verksamhet och syften, att vara de svenska myndigheterna behjälplig med granskning av barnfondens budget och arbetsprogram samt att

granska och inkomma med förslag rörande framställningar i frågor rörande fondens verksamhet. Starka skäl ansågs tala för att undanta kommitténs inkomster från beskattning så att dessa ograverade kan användas för det avsedda ändamålet (prop. 1979/80:32).

12.4.2.32 Sveriges Exportråd

Sveriges Exportråd bildades 1972 genom avtal mellan staten och näringslivet företrätt av Sveriges Allmänna Exportförening. Rådet ska som centralt organ planera, samordna och genomföra åtgärder för att främja Sveriges export. Det åligger rådet särskilt att insamla, bearbeta och förmedla marknadsinformation, att lämna råd i internationell marknadsföring samt att stimulera och stödja exportansträngningar. I propositionen med förslag till skattebefrielse anförs särskilt att rådets verksamhet som centralt organ för exportfrämjande åtgärder är ett starkt samhällsintresse och det är därför önskvärt att bereda rådet en gynnsam skattemässig ställning (prop. 1974:94).

12.4.2.33 TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne

Stiftelsen har till ändamål att stärka ett internationellt engagemang genom studier utomlands ifråga om det fackliga arbetets betydelse för fred, frihet och demokrati och därmed bidra till att stärka ett internationellt engagemang. Stiftelsen ska bl.a. dela ut stipendier för fördjupade studier utomlands. Enligt departementschefen kommer stiftelsen med stor sannolikhet att uppmärksammas utomlands till följd av sin internationellt inriktade verksamhet och stiftelsens ändamål är så höggradigt allmännyttigt att dess medel inte bör beskattas (prop. 1986/87:152).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.5 Understödsföreningar enligt 7 kap. 19 § IL

Understödsföreningar är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av sådan fastighet som inte förvaltas i livförsäkringsverksamhet, t.ex. en fastighet som används för föreningens administration.

En understödsförening är enligt lagen (1972:262) om understödsföreningar en förening för inbördes bistånd. Den har till

ändamål att, utan affärsmässigt drivande av försäkringsrörelse, meddela annan personförsäkring än arbetslöshetsförsäkring.

Understödsföreningar är enligt 2 § första stycket p. 3 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skattskyldiga till avkastningsskatt.

En ny försäkringsrörelselag (2010:2043) har medfört ändrade regler för bl.a. understödsföreningar. Begreppet understödsförening utmönstras och ersätts med försäkringsförening. För dessa föreningar ska lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar tillämpas om inget annat anges.

Vid inkomstbeskattningen ska försäkringsföreningarna behandlas som ekonomiska föreningar (2 kap. 4 b § IL).

Reglerna om understödsföreningar i 7 kap. 19 § IL har därför upphört att gälla fr.o.m. 1 april 2011.

För understödsföreningar som efter den 1 april 2011 fortsätter att driva sin verksamhet enligt de gamla reglerna med stöd av 7 § lagen (2010:2044) om införande av försäkringsrörelselagen (2010:2043) gäller emellertid fortfarande den upphävda 7 kap. 19 § IL (SFS 2011:68).

12.6 Producentorganisationer enligt 7 kap. 20 § IL

Producentorganisationer är undantagna från skattskyldighet för inkomst som avser marknadsreglering enligt lagen (1994:1709) om EG:s förordningar om den gemensamma fiskeripolitiken.

Bestämmelsen trädde i kraft den 1 januari 1996, men tillämpades första gången vid 1995 års taxering (prop. 1995/96:104 s. 49 ff.). Bestämmelsen ersatte de tidigare reglerna för prisregleringsföreningar på fiskets område.

Syftet med marknadsregleringen är att stabilisera marknaden och trygga försörjningen av varor av god kvalitet till skäliga priser. I marknadsregleringen har producentorganisationerna viktiga uppgifter. En producentorganisation är en sammanslutning av fiskare eller organisationer av fiskare. Den ska vara godkänd av Fiskeriverket. Producentorganisationerna svarar bl.a. för återtagande av varor i marknadsreglerande syfte. Systemet med återtagande bygger på att de fiskare som är medlemmar i en producentorganisation betalar en avgift till organisationen. Dessa avgifter förs till interventionsfonder som ska finansiera organisationens kostnader för återtagande av fisk. Vid reglernas

införande fanns fyra godkända producentorganisationer; Sveriges Fiskares Producentorganisation ekonomisk förening, Norra Bohusläns Producentorganisation ekonomisk förening, Hallandsfiskarnas Producentorganisation ekonomisk förening och Producentorganisationen Gävlefisk ekonomisk förening.

Producentorganisationen uppstår medlemsavgifter som ska användas för återtagande av fisk, vidare utgår bidrag från staten. Medel som inte används under året sparas i interventionsfonder. Dessa fonder används när årets intäkter inte förslår till verksamheten med återtagande.

Frikallelsen från skattskyldighet gäller endast den del av producentorganisationens verksamhet som avser marknadsreglering. Till den del även annan verksamhet bedrivs, är organisationen oinskränkt skattskyldig för denna. Departementschefen anger att om en producentorganisation bedriver även annan verksamhet än marknadsreglering krävs separat bokföring för marknadsregleringen. Gemensamma kostnader får fördelas mellan verksamheterna efter lämplig grund (prop. 1995/96:104 s. 58).

12.7 Äldre ekonomiska föreningar

För att en sammanslutning ska kunna registreras som en ekonomisk förening krävs enligt 1 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar att föreningen bedriver ekonomisk verksamhet av kooperativ natur. Denna regel infördes i 1951 års lagstiftning. En ideell förening med ideellt ändamål har sedan den 1 januari 1953 alltså inte kunnat bli registrerad med stöd av lagen om ekonomiska föreningar. Detta var emellertid möjligt enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar. Av övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning (1951:309 4 § 1.mom) framgår att dessa äldre ekonomiska föreningar av ideell karaktär får bestå som ekonomisk förening med oförändrad firma. När 1987 års lag om ekonomiska föreningar trädde i kraft, flyttades regeln över till övergångsbestämmelserna till denna lag (14 § lagen (1987:668) om införande av lagen (1987:669) om ekonomiska föreningar). Dessa föreningar har u.p.a. i sitt namn.

En ekonomisk förening är oinskränkt skattskyldig, men i 4 kap. 2 § ILP anges att en ekonomisk förening som är registrerad enligt 1911 års lag och som fått kvarstå som ekonomisk förening trots att kraven i lagen om ekonomiska föreningar inte är uppfyllda, får behandlas som en ideell förening vid tillämpning av inkomstskattelagen. Dessa äldre ekonomiska föreningar kan

således befrias från beskattning av kapitalinkomster och kapitalvinster om de uppfyller de ändamåls-, verksamhets-, öppenhets- och fullföljdskrav som anges i 7 kap. 7–13 §§ IL. I prop. 1976/77:135 s. 88 f. anges dock att det normala torde vara att äldre registrerade föreningar taxeras på samma sätt som nya ekonomiska föreningar även om viss del av verksamheten är av ideell natur och finansieras av medlemsavgifter.

De ekonomiska föreningar som främst kommer ifråga för att beskattas som en inskränkt skattskyldig ideell förening är föreningar som har till uppgift att äga och förvalta en allmän samlingslokal eller en allmän samlingsplats. Men regeln i 4 kap. 2 § ILP är inte begränsad till föreningar med dessa ändamål utan även andra föreningar med allmännyttiga ändamål kan komma ifråga.

12.8 Juridiska personer vilkas skattskyldighet inte regleras av IL

Under efterkrigstiden infördes genom riksdagsbeslut ett system med prisutjämningsavgifter på trävaruprodukter. Systemet syftade till att motverka en inhemsk prishöjning. Staten träffade avtal med skogsindustrins branschorganisationer som innebar att en viss del av försäljningspriset på branschprodukterna tillfördes särskilda stiftelser. Stiftelserna skulle främja sociala, skogsvårdande och vetenskapliga ändamål och medgavs skattebefrielse för inkomst och förmögenhet. Regleringen finns i SFS 1947:339, 1948:497, 1950:25, 1951:148, 1951:149 och 1959:82.

I förordningarna regleras också att skattskyldiga som lämnar bidrag till de aktuella stiftelserna, har avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för dessa belopp. Om medel utbetalas från stiftelse till skattskyldig som har haft avdragsrätt för de till stiftelsen inbetalade beloppen, ska medlen tas upp som intäkt det år då medlen kommit honom tillgodo.

13 Koncernbidrag och näringsbetingade andelar, m.m.

2 kap. 5 § IL

24 kap. IL

25 kap. IL

35 kap. IL

48 kap. IL

Prop. 2002/03:96

Prop. 1998/99:7

1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220), SL

1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL

13.1 Koncernbidrag

I 2 kap. 5 § IL stadgas att med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Stiftelser och ideella föreningar har sedan den 1 januari 1999 delvis omfattats av de skatterättsliga koncernreglerna. Detta innebär bl.a. att de som moderföretag kan lämna och ta emot koncernbidrag i likhet med svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening, svensk sparbank och svenskt ömsesidigt försäkringsföretag (35 kap. 2 § IL). Subjekten har även intagits i den krets som skattefritt kan ta emot utdelning på näringsbetingade andelar (24 kap. 13 § p. 2 IL).

Motiveringen till införlivandet har varit neutralitetsprincipen. Stiftelser och ideella föreningar omfattas inte av några skatterättsliga inskränkningar i rätten att bedriva näringsverksamhet. Det förefaller därför omotiverat att undanta dessa subjekt från möjligheten att lägga vissa funktioner i dotterbolag eller från att samverka med andra gemensamägda bolag (prop. 1998/99:7).

För att undvika kollision med regelsystemet för inskränkt skattskyldiga och för att bolagsinkomst inte helt ska undgå beskattning omfattar bestämmelserna endast oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar och stiftelser.

Stiftelsers civilrättsliga koncerndefinition finns primärt i 1 kap. 5 § stiftelselagen och den är utformad efter aktiebolagens bestämmelser.

Ideella föreningar regleras inte av någon specifik civilrättslig lag. En koncernrättslig definition som ideella föreningar omfattas av finns i 1 kap. 4 § ÅRL.

Varje företag inom en koncern är ett särskilt skattesubjekt. Koncernen som sådan beskattas inte. På olika sätt tar man hänsyn till koncernförhållandet. Det mest tydliga exemplet på detta är reglerna om öppna koncernbidrag. Koncernbidrag innebär en renodlad vinstöverföring och resultatutjämning mellan två koncernföretag. Syftet med reglerna om koncernbidrag är främst att skattebelastningen för en koncern varken bör vara större eller mindre än om verksamheten hade bedrivits i ett enda företag. I 35 kap. IL finns reglerna som anger förutsättningarna för att koncernbidrag ska få lämnas med skattemässig verkan. I kapitlets 2 § anges att stiftelser och ideella föreningar, som inte är undantagna inkomstbeskattning enligt 7 kap. IL och som äger mer än 90 % av andelarna i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, omfattas av regelsystemet. Läs vidare om koncernbidrag i Handledning för beskattning av inkomst.

13.2 Näringsbetingade andelar

Utdelning	Utdelning på näringsbetingade andelar i svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar ska som huvudregel inte tas upp till beskattning om den tas emot av en svensk stiftelse eller svensk ideell förening som är oinskränkt skattskyldig (24 kap. 13 och 17 §§ IL).
Kapitalvinst	Vid avyttring av näringsbetingad andel ska kapitalvinst inte tas upp till beskattning och en kapitalförlust får inte dras av (25 a kap. 3 och 5 §§ IL).
Definition	Med näringsbetingad andel avses, enligt 24 kap. 14 § IL, en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller förutsättningarna i någon av punkterna nedan. Som ägarföretag räknas bl.a. svensk stiftelse och svensk ideell förening som inte är undantagen skattskyldighet enligt 7 kap. IL.

1. Andelen är inte marknadsnoterad.
2. Det sammanlagda röstetalet för stiftelsens eller den ideella föreningens andelar i det utdelande företaget vid beskattningens utgång ska motsvara 10 % eller mer av röstetalet för samtliga andelar i det utdelande företaget (röstvillkoret).
3. Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av stiftelsen (eller den ideella föreningen) eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (utredningsvillkoret).

Vid prövning av utredningsvillkoret föreligger ett krav på att rörelse bedrivs, direkt eller indirekt. Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning om indirekt rörelseverksamhet är att man i normalfallet för stiftelser bör stanna för den tolkning som ibland har förordats i doktrinen, nämligen att det ska vara fråga om moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning (RÅ 2001 ref. 6).

Reglerna om näringsbetingade andelar beskrivs närmare i Handledning för beskattning av inkomst.

13.3 Aktiefällan

Kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar (ej näringsbetingade andelar) är avdragsgilla i den s.k. aktiefällan. Det innebär att en förlust får dras av bara mot kapitalvinster på andelar. Förlusten kan även utnyttjas av annat företag inom samma koncern. Förlust som inte har kunnat dras av behandlas som en ny kapitalförlust följande beskattningsår hos det företag som haft förlusten (48 kap. 26 § IL).

Se vidare Handledning för beskattning av inkomst.

Inskränkt skattskyldiga

En person som är inskränkt skattskyldig är inte skattskyldig för kapitalvinster och får inte heller dra av kapitalförluster. Fällade aktieförluster kan därför inte behandlas som nya förluster. Detta medför att en person som är inskränkt skattskyldig visst år tappar möjligheten att i framtiden utnyttja tidigare fällade aktieförluster. Förluster som uppkommer under den tid en stiftelse eller ideell förening är inskränkt skattskyldig får inte sparas i aktiefällan (Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 389521/07-111).

13.4 Fastighetsfällan

Ett företag som kan inneha näringsbetingade andelar får dra av kapitalförlust på fastighet endast mot kapitalvinster på fastigheter, 25 kap. 12 § IL. Vissa undantag finns. Bl.a. gäller inte begränsningen för kapitalförluster på fastigheter som under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos det avyttrande företaget eller hos ett företag i intressegemenskap (25 kap. 12 § tredje stycket IL). För mer information om dessa regler se Handledning för beskattning av inkomst.

14 Uttagsbeskattning, beskattningsinträde m.m.

22 kap. IL

23 kap. IL

14.1 Uttagsbeskattning

Vid beskattning av näringsverksamhet gäller som huvudregel att de tillgångar som omsätts i verksamheten ska beskattas oavsett hur tillgångarna disponeras. Beskattning ska därför i princip ske när tillgångar lämnar verksamheten genom försäljning, byte, uttag, gåva m.m. Av 22 kap. 3 § IL framgår att uttagsbeskattning ska ske om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Huvudregeln är att uttagsbeskattning endast ska ske om avyttringen av tillgången skulle ha tagits upp i inkomstslaget näringsverksamhet, t.ex. så kan normalt inte näringsbetingade andelar uttagsbeskattas då kapitalvinsten/förlusten inte är skattepliktig. I kapitlets 4 § anges att vid tillhandahållande av tjänst gäller motsvarande uttagsbeskattning förutsatt att värdet av tjänsten är mer än ringa. Uttag ska behandlas som om avyttring skett mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Beskattning sker av skillnaden mellan det verkliga värdet och det skattemässiga.

När en ideell förening som är skattskyldig för en del av verksamheten för över tillgång från denna del av verksamheten till en del för vilken skattskyldighet inte föreligger ska uttagsbeskattning ske (22 kap. 5 § 3 IL, prop. 1998/99:7, bet. 1998/99:SkU5).

Om en stiftelse, ideell förening etc. använder lokaler i egen skattepliktig fastighet för den ideella verksamheten ska uttagsbeskattning ske för hyresvärdet av lokalerna. En förutsättning

är att inkomsten inte undantas beskattning enligt reglerna i 7 kap. IL.

Uttagsbeskattning kan av neutralitetsskäl inte underlåtas för koncerninterna tjänster som avser ideell verksamhet om marknadsmässig ersättning inte har erlagts. Detta oavsett om koncernbidragsrätt föreligger.

**Beskattnings-
utträde**

För att stiftelser och ideella föreningar inte ska undgå beskattning i samband med att de övergår från att vara oinskränkt till inskränkt skattskyldiga har även denna situation reglerats, i 22 kap. 5 § IL. Bestämmelsen innebär att uttagsbeskattning ska ske av de tillgångar som vid inskränkt skattskyldighet inte längre kommer att vara föremål för beskattning, t.ex. tillgångar i kapitalförvaltning. Ifall tillgången förvärvades när stiftelsen eller den ideella föreningen var inskränkt skattskyldig, ska tillgångens marknadsvärde vid beskattningsinträdet användas i stället för den faktiska anskaffningsutgiften (RÅ 2004 ref. 93).

**Underpris-
överlåtelse**

En vanlig anledning till varför fråga om uttagsbeskattning uppkommer är omstruktureringar. För den skattskyldige är det då av intresse huruvida en överlåtelse till underpris kommer att medföra uttagsbeskattning eller inte. I 22 kap. 9–13 §§ IL finns bestämmelser om när uttagsbeskattning inte ska ske. Enligt 11 § ska uttagsbeskattning inte ske vid sådana underprisöverlåtelser som avses i 23 kap. IL. Kapitlet reglerar på ett uttömmande sätt beskattningen vid underprisöverlåtelser.

Stiftelser och ideella föreningar omfattas av regleringen som överlåtare oavsett om de är inskränkt eller oinskränkt skattskyldiga. En ideell förening kan även vara förvärvare av en tillgång, men då endast om den är oinskränkt skattskyldig och om förvärvet görs från en annan ideell förening. Huvudskälet till denna begränsning är att överlåtelsen annars skulle kunna komma i strid med avdragsförbudet för gåvor. I RÅ 2004 ref. 94 överförde Stiftelsen Romersk-Katolska Kyrkan i Sverige i samband med upplösning kapitaltillgångar mot ersättning under marknadsvärdet till Trossamfundet Romersk-Katolska Kyrkan. Stiftelsen uttagsbeskattades för överföringen.

**Utdelnings-
beskattning**

I samband med omstrukturering av en ideell förening väcks frågan om utdelningsbeskattning ska ske av föreningens medlemmar. Av RÅ 2007 ref. 5 framgår att utdelningsbeskattning inte bör ske av medlemmarna vid en värdeöverföring från föreningen till ett annat rättssubjekt om överlåtelsen inte leder till att medlemmarnas ekonomiska situation förändras.

14.2 Beskattningsinträde

När stiftelse, ideell förening, m.fl. juridiska personer övergår från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet omfattas de tillgångar som inte längre är undantagna från beskattning av ett beskattningsinträde. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att tillgångar som förvärvats före beskattningsinträdet då anses vara anskaffade för marknadsvärdet vid tidpunkten för inträdet. Om tillgången senare avyttras är det följaktligen detta värde som ska användas vid beräkning av kapitalvinst/kapitalförlust. Vinsten/förlusten kommer därmed endast att utgöras av den värdeförändring som skett under tiden som oinskränkt skattskyldig (RÅ 2004 ref. 93 och RÅ 2004 not. 193).

Delägarätter

När det gäller noterade delägarätter anser Skatteverket att marknadsvärdet normalt avspeglas bäst i den senast noterade kursen närmast före det beskattningsår beskattningsinträdet äger rum. I undantagsfall kan i stället den första noterade transaktionen efter ingången av det beskattningsår beskattningsinträdet äger rum användas. Detta kan vara fallet vid konkurser, uppköpserbjudanden och liknande (Skatteverket 2006-06-16, dnr 131 361931-06/111).

Tidpunkt för beskattningsinträde

En stiftelse, ideell förening eller annan juridisk person kan ha behandlats som inskränkt skattskyldig trots att den rätteligen borde ha beskattats som oinskränkt skattskyldig. Enligt Skatteverkets uppfattning sker beskattningsinträdet först när beskattning som oinskränkt skattskyldig faktiskt sker (Skatteverket 2005-04-25, dnr 130 225117-05/111).

14.3 Anskaffningsutgift vid gåva eller testamente

Det är inte ovanligt att stiftelser, ideella föreningar m.fl. erhåller aktier eller fastigheter genom gåva eller testamente. Vid sådana benefika fång ska aktier m.m. anses anskaffade för ett belopp motsvarande det omkostnadsbelopp överlåtaren (givaren) skulle ha använt om denne i stället sålt aktierna (44 kap. 21 § andra stycket IL). Är det en fastighet inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Detta gäller både vid kapitalvinstberäkning (44 kap. 21 § första stycket IL), och löpande beskattning (19 kap. 18 § IL).

Om mottagaren vid förvärvet är inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. IL kommer beskattning för kapitalvinst/kapitalförlust att ske först om tillgången avyttras efter det att mottagaren

övergått till oinskränkt skattskyldighet. I sådant fall utgörs anskaffningsutgiften av marknadsvärdet vid beskattningsinträdet, se avsnitt 14.2.

15 Samfälligheter inklusive VVO/FVO

Fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL

IL

Skattebetalningslagen (1997:483), SBL

Fastighetsbildningslagen (1970:988), FBL

Lag (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter, LFS

Anläggningslagen (1973:1149), AL

Lag (1952:166) om häradsallmänningar

Lag (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna

Lag (1981:533) om fiskevårdsområden

Lag (2000:592) om viltvårdsområden

Lag (1998:812) med särskilda bestämmelser om vattenverk-
samhet

Ds Fi 1972:11

Ds Fi 1973:7

Ds Fi 1974:10

Prop. 1975:48

Avsnittet behandlar frågor rörande beskattning av samfälligheter. En samfällighet beskattas inte själv för sina inkomster, utan beskattningen sker antingen hos ägarna till delägarfastigheterna eller hos den juridiska person som förvaltar samfälligheten. Avsnittet inleds med ett definitionsavsnitt och en kortare redogörelse över hur en samfällighet bildas, hur den förvaltas och vad det finns för olika slag av samfälligheter. Därefter beskrivs beskattningsreglerna, både vad gäller föreningsbeskattade samfälligheter samt delägarbeskattade samfälligheter och deras respektive medlemmar.

15.1 Definitioner

Beskattning av samfälligheter

Följande två begrepp används för att ange hur samfälligheten beskattas:

Delägarbeskattad samfällighet

Beskattningen sker hos ägarna till de fastigheter som har del i samfälligheten. En samfällighet kan vara delägarbeskattad även om den förvaltas av en samfällighetsförening.

Föreningsbeskattad samfällighet

En samfällighet som förvaltas av en samfällighetsförening eller motsvarande och där den juridiska personen beskattas för samfällighetens intäkter och kostnader (6 kap. 6 § första stycket IL).

Förvaltning av samfälligheter

Beskattningsbegreppen ovan ska inte sammanblandas med de begrepp som används för att ange hur samfälligheten förvaltas:

Delägarförvaltd samfällighet

En samfällighet som förvaltas direkt av delägarna (4 § LFS).

Föreningsförvaltd samfällighet

En samfällighet som förvaltas av en särskilt bildad samfällighetsförening eller motsvarande (4 § LFS).

Samfällighet

Egendom – mark, anläggning eller rättighet – som tillhör eller är gemensam för flera fastigheter.

Delägarfastighet

Fastighet som har del i samfällighet (1 § LFS).

Delägare

Ägare av delägarfastighet (1 § LFS).

Samfällighetsförening

Juridisk person som enligt lagen om förvaltning av samfälligheter får förvalta en samfällighet. Före lagens ikraftträdande (1974), kunde även andra juridiska personer än samfällighetsföreningar bildas för förvaltning av samfälligheter. Sådana förvaltare förekommer fortfarande i viss utsträckning.

Utgifts- och inkomststat

Sammanställning av samfällighetsföreningens beräknade utgifter och inkomster som upprättas av styrelsen och som ska godkännas av föreningsstämman. Utgifts- och inkomststaten ligger till grund för föreningens uttaxering av delägarna.

Driftsbidrag

Bidrag som delägarna lämnar för betalning av samfällighetens löpande kostnader.

Anläggningsbidrag

Bidrag som delägarna lämnar för anskaffning av samfälligheten, dess utökning eller andra investeringar.

15.2 Vad är en samfällighet och hur förvaltas den?

15.2.1 Vad är en samfällighet?

Med samfällighet menas egendom – oftast mark – som tillhör flera fastigheter. En samfällighet ägs gemensamt av ägarna till de fastigheter som har del i den och utgör ett tillbehör till dessa fastigheter (1 kap. 5 § FBL). Varje fastighets andel i samfälligheten är en integrerad del av den fastigheten. Den kan därför inte överlåtas separat utan endast i samband med att delägarfastigheten överlåts eller att andelen avskiljs genom en lantmäteriförrättning.

Fastighetens del i samfälligheten uttrycks i ett andelstal som i normalfallet bestäms när samfälligheten bildas. Andelstalen ligger till grund för hur kostnader för drift och underhåll ska fördelas. Man skiljer mellan

- marksamfälligheter
- gemensamhetsanläggningar och andra anläggningssamfälligheter
- övriga samfälligheter, som rättighetssamfälligheter, äldre rättighetssamfälligheter och övriga rättigheter.

Mark-samfälligheter

Till marksamfälligheter räknas äldre samfälligheter, t.ex. häradsallmänningar, allmänningsskogar, besparingsskogar, gemensamhetsskog, sockenallmänningar samt samfälld mark som vid fastighetsbildning avsatts för gemensamt behov. Detta var vanligt i samband med laga skifte och storskifte. Även mark som lämnats odelad vid skifte samt fristående samfällt

fiske och vattenområden räknas som marksamfällighet. Idag bildas marksamfällighet främst genom fastighetsbildning enligt fastighetsbildningslagen. Dessa redovisas i fastighetsregistret med s:x (t.ex. s:1) efter samfällighetens beteckning ibland även med delägarfastigheterna angivna.

Vissa äldre samfälligheter förvaltas enligt särskilda lagar, t.ex. häradsallmänningsslagen och lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Gemensamma anläggningar

En gemensam anläggning hör till flera fastigheter gemensamt och som ska tillgodose ändamål av stadigvarande betydelse för dessa fastigheter. Till skillnad från marksamfällighet är det här inte fråga om mark utan en gemensam anläggning består av en anläggning som är utförd på eller i marken. Gemensamhetsanläggning bildas enligt anläggningslagen genom en lantmäteriförrättning och kan t.ex. bestå av gemensam lekplats, parkeringsplats, garage, vatten- och avloppsanläggningar, väg samt brygga. Vägsamfälligheter för vägar utanför planlagt område bildades tidigare enligt lagen om enskilda vägar, men bildas idag enligt anläggningslagen och utgör gemensamhetsanläggningar. Gemensamhetsanläggningar redovisas i fastighetsregistret med ga:x (t.ex. ga:1) efter gemensamhetsanläggningens beteckning, oftast med delägande fastigheter och andelstal.

Regler om gemensamma anläggningar inom vattenlagstiftningens område finns i gamla vattenlagen, vattenlagen samt lagen med särskilda bestämmelser om vattenverksamhet. Som exempel kan nämnas markavvattnings-, bevattnings- och vattenregleringssamfälligheter.

Övriga samfälligheter

Rättighetssamfälligheter

Rättighetssamfälligheter består av rättigheter som hör till flera fastigheter gemensamt, t.ex. gemensam jakt enligt jaktlagen, samfällt fiske enligt lagen om rätt till fiske samt samfällda servitut och liknande rättigheter som tillkommit enligt fastighetsbildningslagen.

Fiskevårds- och viltvårdsområden

Fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) är rättighetssamfälligheter som bildas enligt lagen om fiskevårdsområden respektive lagen om viltvårdsområden.

Till skillnad från övriga föreningar som förvaltar samfälligheter, kan även andra än sådana som äger delägarfastighet som ingår i området, vara medlemmar i fiskevårds- respektive viltvårdsområdesföreningen. Det kan t.ex. vara fråga om sådana medlemmar till vilka fastighetsägarna upplåtit fiske- respektive jakträtt.

På övriga samfälligheter, förutom viltvårdsområden och fiskevårdsområden, tillämpas lagen om förvaltning av samfälligheter, se nedan.

Viltvårdsområden

För viltvårdsområden gäller att två eller flera fastigheter kan sammanföras till ett viltvårdsområde. Syftet med ett sådant är samordning av jakten och åtgärder till skydd och stöd för viltet. För att kunna genomföra samordningen bildar fastighetsägarna en viltvårdsområdesförening.

Länsstyrelsen beslutar om bildandet av viltvårdsområdet och fastställer också stadgarna för viltområdesföreningen. Efter ansökan tilldelas organisationsnummer av Skatteverket. För viltvårdsområdesföreningen ska finnas en styrelse. Föreningen blir en juridisk person när styrelse utsetts. Medlemmarnas deltar i föreningens angelägenheter på en föreningsstämma.

Fiskevårdsområden

Fiske som tillhör två eller flera fastigheter kan sammanföras till ett fiskevårdsområde. Syftet med ett sådant område är att samordna fisket och fiskevården och främja fiskerättsinnehavarnas gemensamma intressen. Fiskerättsinnehavarna kan bilda en fiskevårdsområdesförening för att kunna sköta fiskevårdsområdet.

Länsstyrelsen beslutar om bildandet av ett fiskevårdsområde och fastställer även stadgarna för fiskevårdsområdesföreningen. Fiskevårdsområdesföreningen blir en juridisk person när stadgar antagits och styrelse utsetts. Efter ansökan tilldelas organisationsnummer av Skatteverket. Medlemmarna deltar i fiskevårdsområdesföreningens angelägenheter på en fiskestämma.

15.2.2 Förvaltning av samfälligheter

15.2.2.1 Lagar som reglerar förvaltningen

Lagen om förvaltning av samfälligheter reglerar hur samfälligheter ska förvaltas. Denna lag gäller för alla typer av samfälligheter, gemensamhetsanläggningar, samfällda rättigheter (t.ex. samfällid jakt och samfällt fiske) och samfällid mark. Vissa äldre samfällighetsformer som inte ombildats till samfällighetsföreningar förvaltas dock enligt andra lagar, t.ex. mark som avser häradsallmänningar, sockenallmänningar och allmänningsskogar, vissa äldre samfälligheter inom byar, fiskevårdsområden, viltvårdsområden, samfälligheter som bildats enligt lagen om vissa gemensamhetsanläggningar. Vägföreningar och vägsamfälligheter förvaltas numera enligt lagen om förvaltning av samfälligheter. Detta gäller även vattenregleringssamfälligheter som bildats enligt vattenlagen eller

**Förenings-
förvaltning**

lagen med särskilda bestämmelser om vattenverksamhet. Vattenregleringssamfälligheter som bildats enligt gamla vattenlagen förvaltas enligt denna lag om inte delägarna beslutat att i stället tillämpa lagen om förvaltning av samfälligheter.

Lagen om förvaltning av samfällighetsföreningar anvisar två former för förvaltning av samfälligheter: föreningsförvaltning eller delägarförvaltning.

Föreningsförvaltning innebär att en samfällighetsförening bildas, oftast i samband med lantmäteriförrättningen. Ändamålet med föreningen är att förvalta den samfällighet som samtidigt bildas utan att äganderätten till samfälligheten övergår från delägarna till samfällighetsföreningen.

Samfällighetsföreningar registreras och tilldelas organisationsnummer av lantmäteriet och blir en juridisk person i och med registreringen. För att få registreras krävs att föreningen har antagit stadgar och utsett en styrelse. Stadgarna måste följa lagen om förvaltning av samfälligheter och överensstämma med beslutet från lantmäteriförrättningen.

Sedan lagen om förvaltning av samfälligheter trädde i kraft den 1 januari 1974 får samfälligheter med föreningsförvaltning inte förvaltas av andra juridiska personer än samfällighetsföreningar. Föreningsförvaltning i annan associationsform, t.ex. ekonomiska föreningar, som tillkommit före lagens ikraftträdande får dock fortsätta.

Vilka som företräder en samfällighetsförening framgår av samfällighetsföreningsregistret hos lantmäteriet.

Medlemskapet i samfällighetsföreningen följer med ägarskapet till en deläggande fastighet. Vid överlåtelse av fastigheten, upphör medlemskapet automatiskt för säljaren av fastigheten och köparen blir automatiskt medlem i föreningen.

Medlemmarna deltar i föreningens angelägenheter på föreningsstämma, som är föreningens beslutande organ. Besluten fattas genom majoritetsbeslut. Föreningsstämman fattar också beslut om vilka avgifter delägarna ska betala för förvaltningen. Avgifternas storlek framgår sedan av den debiteringslängd som upprättats utifrån utgifts- och inkomststaten. Denna är en sammanställning av samfällighetsföreningens beräknade utgifter och inkomster som upprättas av styrelsen och som ska godkännas av föreningsstämman. Denna förvaltningsform är den vanligaste.

Delägarförvaltning

Delägarförvaltning kommer i fråga främst för mindre samfälligheter. Vid delägarförvaltning krävs att delägarna är överens om alla förvaltningsåtgärder. För vägsamfälligheter som bildats enligt äldre bestämmelser och som inte är juridiska personer, föreligger delägarförvaltning enligt lagen om förvaltning av samfälligheter.

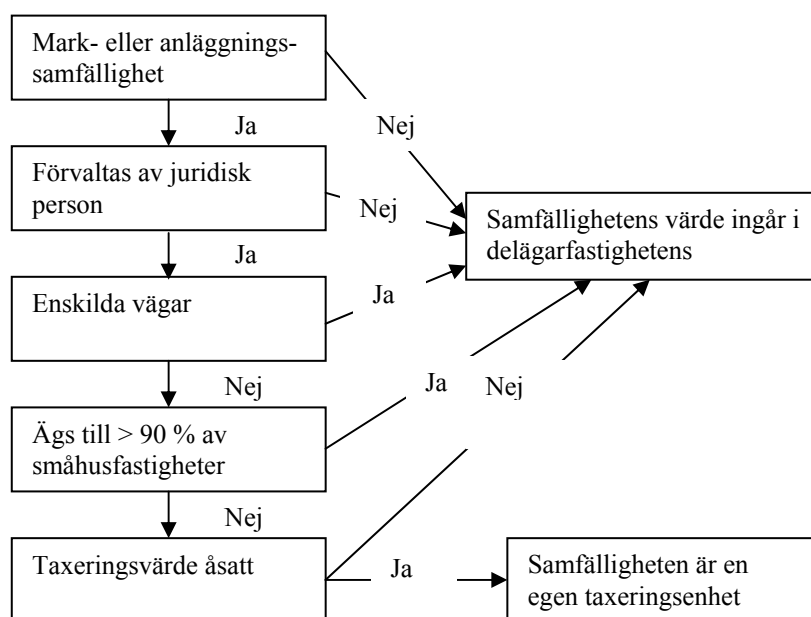
En delägarförvaltd samfällighet kan övergå till föreningsförvaltning endast genom bildande av en samfällighetsförening.

15.3 Fastighetstaxering

En taxeringsenhet är, enligt 4 kap. 1 § FTL, vad som ska taxeras för sig. Primärt gäller detta fastighet som är upptagen i fastighetsregistret. En samfällighet är en registerenhet i fastighetsregistret men inte en registerfastighet. Huvudregeln i fastighetstaxeringslagen är därför att en delägarfastighets andel i en samfällighet tillhör fastigheten (4 kap. 1 § FTL). Värdet av samfälligheten ingår således i respektive delägarfastighets taxeringsvärde. Detta gäller utan undantag för delägarförvaltade samfälligheter.

Huvudregeln gäller inte för regleringsanläggningar, se nedan, och inte heller för mark- eller anläggningssamfällighet som förvaltas av en juridisk person, t.ex. en samfällighetsförening (4 kap. 10 § FTL). Undantagsregeln stadgar att en sådan mark- eller anläggningssamfällighet ska utgöra en taxeringsenhet. Men om de fastigheter som har del i en sådan samfällighet, uteslutande eller så gott som uteslutande är småhusfastigheter gäller inte undantagsregeln. Med uteslutande eller så gott som uteslutande menas enligt Skatteverkets allmänna råd om allmänna grunder för taxeringen och värdesättningen fr.o.m. 2007 års fastighetstaxering (SKV A 2007:21), att mer än 90 % av delägarfastigheterna är småhusfastigheter. 90 % torde syfta på andelstalen. Undantagsregeln gäller inte heller när samfälligheten består av enskilda vägar eller har ett ringa ekonomiskt värde. Med ringa ekonomiskt värde avses enligt ovan nämnda SKV A 2007:21 ett värde som understiger 50 000 kr. För dessa senare gäller huvudregeln, dvs. att värdet av samfälligheten ingår i respektive delägarfastighets taxeringsvärde. Det spelar i det sammanhanget alltså ingen roll om samfälligheten är föreningsförvaltd.

Eget taxeringsvärde får alltså en mark- eller anläggnings-samfällighet om den förvaltas av en juridisk person, t.ex. en samfällighetsförening och mer än 10 % av delägarfastigheterna är annat än småhus, om samfälligheten består av annat än enskilda vägar eller som har åsatts ett värde (4 kap. 10 § FTL).



En regleringsanläggning som huvudsakligen är avsedd för vattenkraftsändamål, utgör inte en taxeringsenhet (4 kap. 10 § tredje stycket FTL). Värdet av regleringsanläggningen ska i stället beaktas vid taxeringen av de vattenkraftverk som har nytta av anläggningen.

15.4 Inkomstbeskattning

15.4.1 Inledning – Historik

Före 1977 års taxering var regelverket för beskattning av samfälligheter knapphändigt och gammalt. Reglerna avsåg endast marksamfälligheter av äldre typ, såsom besparings-skogar, häradssällmännningar och andra liknande samfälligheter som förvaltades självständigt för delägarnas gemensamma räkning. Dessa samfälligheter utgjorde självständiga skatte-subjekt och var enkelbeskattade på så sätt att samfälligheten

inte fick göra avdrag för utdelning till delägarna, men å andra sidan var utdelningen inte skattepliktig inkomst hos delägarna. Övriga samfälligheter var inte skattemässigt reglerade.

Från och med 1977 års taxering trädde emellertid ett nytt regelverk rörande beskattningen av samfälligheter i kraft. Syftet med den nya regleringen var att åstadkomma en i möjligaste mån likformig beskattning för alla slags samfälligheter. Beskattningen utgår numera från principen att samfälligheter utgör en oskiljaktig del av de delägande fastigheterna. För gemensamma anläggningar och för rättighetsamfälligheter innebar de nya reglerna att samfällighetens inkomster och utgifter – oberoende av förvaltningsform – fördelas mellan delägarna i samfälligheten i förhållande till vars och ens andel i samfälligheten. För marksamfälligheterna innebar de nya reglerna att beskattningen ska ske hos den juridiska person som förvaltar samfälligheten om denna taxerats särskilt vid fastighetstaxeringen. Enkelbeskattningen som gällt tidigare bibehölls, men ändrades på så sätt att den juridiska person som förvaltar samfälligheten får avdrag för gjord utdelning till delägarna och denna är skattepliktig hos mottagarna.

15.4.2 Allmänt om skattskyldigheten

Skattskyldigheten för samfälligheter som förvaltas av en samfällighetsförening eller motsvarande regleras i 6 kap. 6 § första och andra styckena IL.

Samfälligheter kan beskattas på två olika sätt; antingen hos ägarna till delägarfastigheterna (delägarbeskattning) eller hos den juridiska person som förvaltar samfälligheten (föreningsbeskattning). Det allra vanligaste är att samfälligheten är delägarbeskattad.

Exempel på samfälligheter som är föreningsbeskattade är häradsallmänningar, sockenallmänningar och gemensamhetsskogar. Exempel på delägarbeskattade samfälligheter är gemensamhetsanläggningar och enskilda vägar.

För att en samfällighet ska vara föreningsbeskattad ställs enligt 6 kap. 6 § första stycket IL tre krav som samtliga ska vara uppfyllda:

- Samfälligheten ska vara förvaltd av en svensk juridisk person som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt (samfällighetsförening eller motsvarande).

- Samfälligheten ska vara en mark- eller regleringssamfällighet.
- Samfälligheten ska vara en särskild taxeringsenhet vid fastighetstaxeringen.

Om samtliga tre krav är uppfyllda, är samfälligheten föreningsbeskattad och den förvaltande föreningen beskattas för samfällighetens inkomster och utgifter. I praktiken torde endast marksamfälligheter komma ifråga för föreningsbeskattning, eftersom regleringssamfälligheter, som redogjorts för ovan i avsnitt 15.3, inte utgör någon taxeringsenhet och således inte åsätts något taxeringsvärde.

Delägarbeskattad

Om samtliga krav inte är uppfyllda, är samfälligheten delägarbeskattad, (6 kap. 6 § andra stycket IL). Observera att detta gäller även om samfälligheten förvaltas av en samfällighetsförening, dvs. det finns inget som hindrar att en samfällighet är delägarbeskattad fast den är föreningsförvaltd.

6 kap. 6 § IL reglerar bara när föreningsförvaltda samfälligheter är föreningsbeskattade respektive delägarbeskattade. När man senare i inkomstskattelagen reglerar hur beskattningen av delägarna i delägarbeskattade samfälligheter ska ske, hänvisas inte till 6 kap. 6 § andra stycket, utan i lagtexten anges då att reglerna gäller andra samfälligheter än sådana som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL. På så sätt kommer även de delägarförvaltda samfälligheterna in i regelverket och även viltvårds- och fiskevårdsområdena.

15.4.2.1 Ekonomiska föreningar

I 6 kap. 6 § IL anges att samfälligheten ska vara förvaltd av en svensk juridisk person som bildats enligt författning eller på liknande sätt. För samfälligheter som bildas efter den 1 januari 1974 gäller att en samfällighetsförening är den enda juridiska person som kan förvalta en samfällighet. Fråga är om andra juridiska personer kan inrymmas i begreppet ”svensk juridisk person som bildats enligt författning eller på liknande sätt” och om beskattning ska ske enligt reglerna i 6 kap. 6 § IL. För tid före den 1 januari 1974 gällde lagen (1966:700) om vissa gemensamhetsanläggningar (LGA) (ikraftträdande den 1 januari 1967). Där gällde enligt 22 § att samfälligheten förvaltas av fastighetsägarna efter vad de gemensamt bestämt. Juridisk person kunde enligt 22 § bildas för att förvalta samfälligheten.

Det har således under tidens lopp bildats olika konstellationer för att förvalta samfälligheter. Lagstiftningen har omfattat åtskilliga regler om samverkan mellan fastigheter i olika hänseenden. Samverkan kunde ske dels genom sådana former vilka krävde beslut av ett allmänt organ, dels sådana samverkansformer som stödde sig på en frivillig uppgörelse mellan flera fastighetsägare (prop. 1966:128 s. 30). Ett tillvägagångssätt för att på frivillig väg lösa frågan om gemensamhetsanläggningar var att bilda en ekonomisk förening. Anläggningen utfördes på för ändamålet särskild fastighet av föreningen. Föreningen ombesörjde drift och underhåll. Medlemmar i föreningen utgjordes av ägarna till de fastigheter som betjänades av anläggningen (prop. 1966:128, s. 37). I äldre ekonomiska föreningar var skyldigheten att ingå i föreningen och delta i driftkostnaderna reglerade i särskilda avtal. Om fastigheterna är upplåtna med tomträtt framgår denna skyldighet av tomträttskontrakten.

En ekonomisk förening är en svensk juridisk person som är bildad enligt författning, t.ex. 1911 års lag om ekonomiska föreningar eller 1951 års lag om ekonomiska föreningar. Om den ekonomiska föreningen är bildad före den 1 januari 1967 för att förvalta en samfällighet utifrån de principer som gäller dagens samfällighetsföreningar, är det dock oklart om dessa kan bedömas utifrån reglerna i 6 kap. 6 § IL.

Observera dock att reglerna inte kommer ifråga för en ekonomisk förening som av en samfällighet som är delägarförvaltd har fått i uppdrag att förvalta samfälligheten.

15.4.3 Delägarbeskattade samfälligheter

För samfälligheter som är delägarbeskattade är det ägarna till delägarfastigheterna som ska redovisa samfällighetens inkomster och utgifter (6 kap. 6 § andra stycket IL), oavsett hur samfälligheten förvaltas. Hur beskattningen för var och en ska ske beror på typen av delägarfastighet; privatbostadsfastighet, näringsfastighet eller om ägaren är ett privatbostadsföretag.

Fördelningen av samfällighetens intäkter och kostnader görs utifrån delägarfastigheternas andelstal i samfälligheten.

15.4.3.1 Privatbostadsfastighet

Om delägarfastigheten är en privatbostadsfastighet, sker beskattningen i inkomstslaget kapital. Ägaren till delägarfastigheten ska ta upp sin andel av samfällighetens inkomster i

form av ränteinkomst och utdelning (dvs. avkastning av kapital). Dessa inkomster behöver endast tas upp till den del de överstiger 600 kr per delägarfastighet (42 kap. 29 § första stycket IL). Om t.ex. två makar äger delägarfastigheten ska de först reducera inkomsten med 600 kr och sedan ta upp var sin andel av den inkomst som bli kvar. Om delägarfastigheten har andel i samfällighetens ränteutgifter ska inget avdrag för dem göras vid denna beräkning.

Om samfälligheten har fått statligt räntebidrag ska även detta tas upp som inkomst (42 kap. 29 § andra stycket IL).

Utdelning från samfällighetsföreningen till delägarna är inte skattepliktig inkomst.

Utöver ränteinkomster och utdelning som samfälligheten fått, ska delägaren även redovisa sin andel av samfällighetens hyresinkomster och ersättningar vid försäljning av naturtillgångar (t.ex. försäljning av grus) m.m. Dessa redovisas som om de betalats till delägaren direkt. Avdrag medges inte för utgifterna för upplåtelsen eller produkterna. I stället får varje delägare göra avdrag med 18 000 kr per år (2011) (21 000 kr 2012) (42 kap. 30 § IL). Även här gäller att avdraget ska fördelas om delägarfastigheten ägs av flera. Från hyresinkomster medges även ett schablonavdrag som motsvarar 20 % av intäkten för upplåtelsen. Avdragen får inte överstiga intäkten (42 kap. 31 § IL).

Avdrag medges för eventuell ränteutgift och tomträttsavgäld som samfälligheten betalat. Om samfälligheten blivit återbetalningsskyldig för statligt räntebidrag, medges avdrag även för detta (42 kap. 29 § andra stycket IL). Andra utgifter som antingen samfälligheten eller delägaren haft, t.ex. driftsbidrag som erlagts till samfälligheten, är inte avdragsgilla.

Även kapitalvinster och kapitalförluster från samfälligheten (t.ex. försäljning av värdepapper) ska tas upp av delägarna som om de själva sålt dessa (42 kap. 29 § tredje stycket IL).

Om samfälligheten säljer andra tillgångar än naturtillgångar, sker beskattningen utifrån vad som skulle ha gällt om delägaren själv sålt dem. Om samfälligheten t.ex. säljer mark, gäller reglerna om försäljning av privatbostadsfastighet (42 kap. 29 § tredje stycket IL). Omkostnadsbeloppet kan i ett sådant fall beräknas enligt reglerna om delavyttring i 45 kap. 19–23 §§ IL.

I 45 kap. 5 § IL regleras marköverföringar och andra delavyttringar av fastigheter. Av regeln framgår att överföring av

mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. FBL anses som avyttring av fastighet om överföringen helt eller delvis sker mot kontant ersättning. Kapitalvinstbeskattning utlöses inte vid ett rent byte av mark. Om ersättning ges både i kontanter och mark, kapitalvinstbeskattas endast den del av vinsten som avser kontantersättningen. Är den kontanta ersättningen högst 5 000 kr, ska kapitalvinsten inte tas upp. Av kapitalvinsten ska bara så stor del tas upp som den kontanta ersättningen, minskad med 5 000 kr utgör av den totala ersättningen minskad med 5 000 kr. Större belopp än den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kr ska inte tas upp. Skattepliktig kapitalvinst är 2/3 av kapitalvinsten. Omkostnadsbeloppet beräknas enligt 45 kap. 19–22 §§ IL.

Vid senare avyttring av fastigheten anses omkostnadsbeloppet för fastigheten vid marköverföringen minskat med så stor andel av omkostnadsbeloppet för den mark som fastighetsägaren avstått från som den kontanta ersättningen utgjort av den totala ersättningen för marken (45 kap. 25 § tredje stycket IL).

När delägarfastigheten säljs, får säljaren göra avdrag för fastighetens andel av samfällighetens kostnader för ny-, till- eller ombyggnad.

15.4.3.2 Näringsfastighet

Om delägarfastigheten är en näringsfastighet redovisas samfällighetens intäkts- och kostnadsposter som om de vore delägarens egna. Driftsbidrag som lämnats till samfälligheten av delägarfastigheterna ska dock inte tas upp som intäktspost.

Avdrag medges inte för de driftsbidrag som delägaren betalat till samfälligheten. I stället får delägaren göra avdrag för sin andel av samfällighetens faktiska kostnader inom ramen för reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta innebär bl.a. att värdeminskning ska göras för samfällighetens tillgångar som om de vore delägarfastighetens egna. Om samfälligheten är en egen registerenhet, ska vid beräkning av avskrivningsunderlag för byggnad på delägarfastigheten, även detta taxeringsvärde tas med i den beräkning som ska göras enligt 19 kap. 11 § IL, 19 kap. 12 § andra stycket IL.

Utdelning från samfällighetsföreningen till delägarna är inte skattepliktig inkomst.

Ett överskott redovisas om intäkterna överstiger kostnaderna med 600 kr (15 kap. 10 § första stycket IL). Vid denna beräk-

ning tas inte hänsyn till kapitalvinster och kapitalförluster (15 kap. 10 § andra stycket IL).

Kapitalvinster och kapitalförluster från samfälligheten (t.ex. försäljning av värdepapper) ska tas upp av ägaren till delägarfastigheten. Kapitalvinster och kapitalförluster redovisas enligt de regler och i det inkomstslag som skulle ha gällt för delägaren vid en egen försäljning.

Om samfällighetsföreningen säljer tillgångar, sker beskattningen utifrån vad som skulle ha gällt om delägaren själv sålt dem (13 kap. 10 § andra stycket IL). Om delägaren är en fysisk person, ska samfällighetens kapitalvinster och kapitalförluster från försäljning av mark redovisas i inkomstslaget kapital med tillämpning av reglerna om försäljning av näringsfastighet, om inte delägarfastigheten är en lagertillgång. Om fastigheten är en lagertillgång redovisas vinst respektive förlust i inkomstslaget näringsverksamhet, 13 kap. 10 § andra stycket IL. Omkostnadsbeloppet beräknas enligt reglerna om delavyttring i 45 kap. 19–23 §§ IL.

I 45 kap. 5 § IL regleras marköverföringar och andra delavyttringar av fastigheter. Av regeln framgår att överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. FBL anses som avyttring av fastighet om överföringen helt eller delvis sker mot kontant ersättning.

Kapitalvinstbeskattning utlöses inte vid ett rent byte av mark. Om ersättning ges både i kontanter och mark, kapitalvinstbeskattas endast den del av vinsten som avser kontanter ersättningen. Är den kontanta ersättningen högst 5 000 kr, ska kapitalvinsten inte tas upp. Av kapitalvinsten ska bara så stor del tas upp som den kontanta ersättningen, minskad med 5 000 kr utgör av den totala ersättningen minskad med 5 000 kr. Större belopp än den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kr ska inte tas upp. Omkostnadsbeloppet beräknas enligt 45 kap. 19–22 §§ IL.

Vid senare avyttring av fastigheten anses omkostnadsbeloppet för fastigheten vid marköverföringen minskat med så stor andel av omkostnadsbeloppet för den mark som fastighetsägaren avstått från som den kontanta ersättningen utgjort av den totala ersättningen för marken (45 kap. 25 § tredje stycket IL).

När delägarfastigheten säljs, får säljaren göra avdrag för delägarfastighetens andel av samfällighetens kostnader för ny-,

till- eller ombyggnad under innehavstiden, dvs. normalt det som delägaren betalat i anläggningsbidrag.

15.4.3.3 Privatbostadsföretag

Om ägaren till delägarfastigheten är ett privatbostadsföretag ska företaget ta upp sin andel av samfällighetens inkomster i form av ränteinkomst och utdelning (dvs. avkastning av kapital). Dessa inkomster behöver endast tas upp till den del de överstiger 600 kr. Privatbostadsföretag medges inte avdrag för driftsbidrag som betalats till samfälligheten.

Utdelning från samfällighetsföreningen till delägarna är inte skattepliktig.

Om samfälligheten haft intäkter i form av upplåtelse av mark eller försäljning av naturtillgångar, ska dessa intäkter inte redovisas av privatbostadsföretaget. För räkenskapsår som påbörjats efter den 1 januari 2007 anses dessa intäkter ingå i den skattefria fastighetsförvaltningen.

Kapitalvinster och kapitalförluster från samfälligheten (t.ex. försäljning av värdepapper) ska redovisas av privatbostadsföretaget.

Om samfällighetsföreningen säljer tillgångar, sker beskattningen utifrån vad som skulle ha gällt om delägaren själv sålt dem. Om samfälligheten t.ex. säljer mark, gäller reglerna om försäljning av näringsfastighet. Omkostnadsbeloppet kan i ett sådant fall beräknas enligt reglerna om delförsäljning.

I 45 kap. 5 § IL regleras marköverföringar och andra delavyttringar av fastigheter. Av regeln framgår att överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. FBL anses som avyttring av fastighet om överföringen helt eller delvis sker mot kontant ersättning.

Kapitalvinstbeskattning utlöses inte vid ett rent byte av mark. Om ersättning ges både i kontanter och mark, kapitalvinstbeskattas endast den del av vinsten som avser kontant-ersättningen. Är den kontanta ersättningen högst 5 000 kr, ska kapitalvinsten inte tas upp. Av kapitalvinsten ska bara så stor del tas upp som den kontanta ersättningen, minskad med 5 000 kr utgör av den totala ersättningen minskad med 5 000 kr. Större belopp än den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kr ska inte tas upp. Omkostnadsbeloppet beräknas enligt 45 kap. 19–22 §§ IL.

Vid en senare avyttring av fastigheten, anses omkostnadsbeloppet för fastigheten genom marköverföringen ha minskat med så stor andel av omkostnadsbeloppet för den mark som fastighetsägaren avstått från som den kontanta ersättningen utgjort av den totala ersättningen för marken (45 kap. 25 § tredje stycket IL).

När delägarfastigheten säljs, får privatbostadsföretaget göra avdrag för fastighetens andel av samfällighetens kostnader för ny-, till- eller ombyggnad.

15.4.4 Föreningsbeskattade samfälligheter

En föreningsbeskattad samfällighet beskattas hos den juridiska person som förvaltar samfälligheten. För en sådan förvaltare räknas samtliga inkomster och utgifter från samfälligheten till inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomstberäkningen ska ske utifrån bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att inkomster och utgifter ska redovisas som intäkter och kostnader för det år som de hör till. En inkomst ska redovisas det år den enligt god redovisningssed ska tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om betalning ännu inte kommit in. Motsvarande gäller för utgifterna. Vidare ska hänsyn tas till fordrings- och skuldposter.

Enligt 1 kap. 5 § FTL ska som ägare av fastighet anses juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 6 kap. 6 § första stycket IL är skattskyldig för samfällighetens inkomster.

Även om samfälligheten är föreningsbeskattad, kan det också bli fråga om beskattning av delägarna i föreningen. Hur denna beskattning sker, beror på vad för slags fastigheter delägarna innehar. Olika regler gäller om delägarfastigheten är en privatbostadsfastighet, en näringsfastighet eller ägs av ett privatbostadsföretag, se vidare nedan i avsnitten 15.4.4.1–15.4.4.3.

En föreningsbeskattad samfällighet beskattas i huvudsak enligt samma regler som gäller för t.ex. aktieföretag. Den kan således dra av föregående års underskott, göra avdrag för värdeminskning och för avsättning till periodiseringsfond, men kan inte lämna och ta emot koncernbidrag med skatterättslig effekt eller ta emot skattefria utdelningar enligt reglerna om näringsbetingade andelar. De olika omstruktureringsreglerna är vanligtvis inte tillämpliga.

Skogsavdrag

En samfällighetsförening eller motsvarande förvaltare får göra skogsavdrag vid försäljning av skog på en fastighet som är taxerad som en lantbruksenhet (21 kap. 4–20 §§ IL). Skogs-

Avdrag för utdelning

avdrag beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten.

En samfällighetsförening har avdragsrätt för utdelning som den lämnar till samfällighetens delägare. Föreningen ska göra avdraget det beskattningsår som beslutet om utdelningen avser, oavsett när utbetalning sker, även om beslutet fattas ett senare år (39 kap. 29 § IL). Med utdelning avses belopp som efter särskilt beslut utgår till delägarna i förhållande till de andelstal som gäller för samfälligheten. Det är för avdragsrätten ingen skillnad om utdelningen avser redan beskattade vinstmedel eller kommer från inte skattepliktiga inkomster hos samfällighetsföreningen.

I RÅ 1998 not. 250 beskattades en samfällighetsförening och inte delägaren för kapitalvinst för avyttring av en samfällad fastighet. Föreningen medgavs avdrag för vad som utbetalats till fastighetsägaren som i sin tur beskattades i inkomstslaget näringsverksamhet för utdelningen. Omständigheterna var följande. Delägaren ägde en näringsfastighet som ingick i en marksamfällighet. Delägaren hade delvis genom arv, delvis genom köp förvärvat fastigheten. Fastigheten kom 1974 att ingå i en med stöd av bestämmelserna i 6 kap. FBL bildad samfällighet, s.k. gemensamhetsskog. Samfälligheten förvaltades av en samfällighetsförening. Den samfällda marken avyttrades genom fastighetsreglering 1996 och föreningen gjorde en utbetalning till delägarna. Utbetalningen borde enligt den sökande delägaren, anses som en återbetalning av det värde som han genom överföringen av fastigheten, tillskjutit till föreningen. Någon avdragsrätt för fastighetens omkostnadsbelopp förelåg inte vid tillskottstillfället. I ansökan om förhandsbesked frågade delägaren om han eller föreningen skulle beskattas för vinst på grund av avyttringen och i vad mån avdrag kunde medges för hans anskaffningsutgift för fastigheten. Skatterättsnämnden och senare även Högsta förvaltningsdomstolen anförde att samfälligheten var ett skattesubjekt och att föreningen skulle anses som ägare av delägarens fastighet (1 kap. 5 § FTL). Med anledning av detta var föreningen, och inte delägaren, skattskyldig för avyttringen av den samfällda marken, även om äganderätten till den samfällda marken civilrättsligt var knuten till de fastigheter som hade del i samfälligheten. För den utbetalning som föreningen gjorde till delägaren, hade föreningen avdragsrätt såsom för utdelning och delägaren skulle ta upp motsvarande belopp som inkomst av

näringsverksamhet. Någon rätt att från utdelningen dra av anskaffningsutgiften för fastigheten förelåg inte. Skiljaktiga i skatterättsnämnden ansåg att utbetalningen var att anse som återbetalning av tillskott och utdelning endast till den del utbetalningen översteg delägarens omkostnadsbelopp för marken.

Driftsbidrag

Som skattepliktig intäkt i föreningen räknas de driftsbidrag eller avgifter för att täcka löpande kostnader som delägarna lämnar till samfällighetsföreningen. Om delägarna lämnar anläggningsbidrag, räknas dessa som tillskott och påverkar endast föreningens eget kapital.

Uttags- och utdelningsbeskattning

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked prövat frågan om uttags- och utdelningsbeskattning när en besparingsskog enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna överlät aktier i två kraftverksbolag till ett dotterbolag. Aktierna skulle överlätas till en ersättning som understeg aktiernas marknadsvärde. En besparingsskog kan inte hänföras till något av de i 23 kap. 4 § IL uppräknade subjekten som omfattas av begreppet företag när det gäller underprisöverlåtelser. En besparingsskog kan därför inte vara part i en underprisöverlåtelse utan beskattningskonsekvenser. Besparingsskogen skulle därför uttagsbeskattas för skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och ersättningen. Däremot skulle inte delägarna i besparingsskogen utdelningsbeskattas på grund av överlåtelsen. Någon motivering till detta lämnades inte av skatterättsnämnden, SRN förhandsbesked 2005-04-22. Det skedde dock inte någon förändring av värdet på delägarnas andel i besparingsskogen genom överlåtelsen. Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2007 not. 32).

Frågan om utdelningsbeskattning prövades av Skatterättsnämnden i förhandsbesked 2005-12-19. Även här var fråga om en besparingsskog som, i syfte att uppnå en förbättrad fastighetsstruktur och ett rationellare skogsbruk, skulle slås samman med ett antal andra besparingsskogar. Sammanslagningen skulle gå till så att samtliga tillgångar i de överlåtande besparingsskogarna skulle överlätas till en övertagande besparingsskog. De överlåtande besparingsskogarna upphörde efter överlåtelsen och delägarna i de överlåtande besparingsskogarna blev i stället delägare i den övertagande besparingsskogen. Överlåtelseerna omfattade bl.a. skogsfastigheter, värdepapper, fordringar och kontanta medel. Överföringen av fastigheterna skedde genom fastighetsreglering enligt 5 kap. 1 § FBL. Någon ersättning skulle inte utgå vare sig för fastigheterna

eller för övriga tillgångar. Även här ansåg skatterättsnämnden att uttagsbeskattning skulle ske i anledning av överlåtelsen, utom vad avser de kontanta medlen och fastigheten som överfördes genom fastighetsreglering. En överföring av kontanta medel som sker i anslutning till en överlåtelse av tillgångar till underpris kan i sig inte föranleda någon uttagsbeskattning (RÅ 2000 not. 86). Om överlåtelsen är skattefri aktualiseras inte heller någon uttagsbeskattning. Skogsfastigheterna överförs genom fastighetsreglering enligt 5 kap. 1 § FBL utan ersättning. Enligt 45 kap. 5 § första stycket IL, ska en kapitalvinst som uppkommer vid en sådan överföring bara tas upp om den kontanta ersättningen överstiger 5 000 kr. Eftersom någon ersättning inte skulle utgå, är kapitalvinsten vid fastighetsöverföringen skattefri och någon uttagsbeskattning aktualiseras inte.

Beträffande utdelningsbeskattning av delägarna i de överlåtande föreningarna anför skatterättsnämnden att någon uttrycklig föreskrift om undantag från utdelningsbeskattning inte finns i det aktuella fallet. Det är i förevarande fall fråga om en omstrukturering mellan juridiska personer som inte är föremål för dubbelbeskattning (en besparingsskog ska ju dra av den utdelning som lämnas till delägarna (39 kap. 29 § IL)). Principen för enkelbeskattning är att första ledet av dubbelbeskattningen neutraliseras. Beträffande överföring av fastighet genom fastighetsreglering där överföringen uppfyller villkoren i 45 kap. 5 § första stycket IL bortfaller beskattningen helt. Med hänsyn till detta och till omständigheterna i övrigt är skatterättsnämndens mening att överlåtelsen av tillgångarna inte ska anses som en utdelning som ska beskattas hos delägarna i de överlåtande besparingsskogarna. Förhandsbeskedet är inte överklagat av Skatteverket.

I Skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 juni 2001 prövades frågan om en besparingsskog kunde ta emot skattefri utdelning från ett aktiebolag enligt dåvarande regler i 24 kap. 15 § IL. Besparingsskogen ägde 33 % av aktierna i ett aktiebolag vars verksamhet var vidareförädling av sågade varor. Enligt skatterättsnämnden framgår det av 24 kap. 15 § IL vilka skattesubjekt som inte ska ta upp utdelning på näringsbetingade aktier. Besparingsskogar ingår inte bland de uppräknade subjekten. Besparingsskogen var därför inte befriad från skatt för utdelning på aktierna i aktiebolaget. 24 kap. 15 § IL upphörde att gälla vid utgången av 2003. Nu gällande regler om skattefria utdelningar finns i 24 kap. 12–17 §§ IL. Där anges att utdelning på näringsbetingade andelar inte ska tas

upp. Med näringsbetingad andel avses en andel i ett aktiebolag, som uppfyller villkoren i 14 § och ägs av i 13 § uppräknade juridiska personer. Inte heller i dessa regler räknas besparings-skogar upp. Besparingsskogar torde därför inte heller med de nya reglerna vara befriad från skatt på utdelning på aktierna i aktiebolaget.

15.4.4.1 Privatbostadsfastighet

Om delägarfastigheten är en privatbostadsfastighet, ska utdelning som samfällighetsföreningen lämnar tas upp i inkomstslaget kapital. Delägaren får inte göra avdrag för sina eventuella tillskott, avgifter eller bidrag till föreningen.

Vid försäljning av privatbostadsfastigheten medges dock avdrag för de anläggningsbidrag som lämnats till föreningen. De jämföras med tillskott och ska ingå i fastighetens omkostnadsbelopp.

15.4.4.2 Näringsfastighet

Om delägarfastigheten är en näringsfastighet, ska delägaren ta upp utdelning som samfällighetsföreningen lämnar i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 10 § IL). Om delägarfastigheten ägs av en fysisk person gäller dessutom för utdelning från skogsbruk i samfällighetsföreningen, att utdelningen ska jämföras med intäkter från skogsbruk som delägaren själv bedrivit (21 kap. 29 § IL). Detta gäller om intäkten från skogsbruk är från samma räkenskapsår som utdelningen avser eller året dessförinnan. Intäkten kan således läggas till grund för skogsavdrag och avdrag för skogskontoinställning om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda (21 kap. IL).

Beskattning av utdelning i samband med avyttring av den samfälliga marken från en föreningsbeskattad samfällighet prövades av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1998 not. 250. Rättsfallet är beskrivet ovan i avsnitt 15.4.4. Delägaren var skattskyldig för utdelningen i inkomstslaget näringsverksamhet. Någon avdrag för omkostnader förelåg inte för delägaren. Delägaren överklagade förhandsbeskedet och yrkade att utdelningen skulle tas upp i inkomstslaget kapital. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade dock inte Skatterättsnämndens förhandsbesked. Skatterättsnämnden skriver i sin motivering att det regelsystem för enkelbeskattning (dvs. avdrag för föreningen, skatteplikt för delägaren) som nu gäller alltså leder till att omkostnadsavdraget vid reavinstberäkningen inte kan utnyttjas av delägare, jfr även RÅ 1984 Aa 36.

I näringsverksamheten medges avdrag för de driftsbidrag som delägaren lämnar till samfällighetsföreningen. Anläggningsbidrag som lämnats till föreningen jämfställs med tillskott och får dras av när delägarfastigheten säljs vid kapitalvinstberäkningen. Bidraget ingår då i fastighetens omkostnadsbelopp.

15.4.4.3 Privatbostadsföretag

Om delägarfastigheten ägs av ett privatbostadsföretag, ska utdelning från samfällighetsföreningen tas upp av privatbostadsföretaget (39 kap. 27 § IL). Privatbostadsföretaget får inte göra avdrag för driftsbidrag som lämnats till samfällighetsföreningen.

Avdrag för anläggningsbidrag som lämnats till föreningen får göras vid kapitalvinstberäkningen när delägarfastigheten säljs. Sådant bidrag jämfställs med tillskott och ingår då i fastighetens omkostnadsbelopp.

16 Övriga skatter

16.1 Fastighetsskatt

Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift

Fastighetsskatten och fastighetsavgiften baseras på fastighets-taxeringen och tas ut med viss procent av taxeringsvärdet. Från skatteplikten undantas fastigheter som inte varit skattepliktiga enligt 3 kap. fastighetstaxeringslagen året före taxeringsåret. Skatten tas ut per beskattningsår och betalas av ägaren till fastigheten. Underlaget för fastighetsskatt och fastighetsavgift fastställs av Skatteverket vid inkomsttaxeringen.

Fastighet som tillhör en stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund och används i den kvalificerade verksamheten är normalt skattefri. Om däremot fastigheten är skattepliktig ska ett underlag för statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift redovisas i inkomstdeklarationen (2 kap. 7 § 5 LSK).

Ytterligare information om statlig fastighetsskatt finns i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst del 4.

16.2 Förmögenhetsskatt

Lag (2007:1403) om upphävande av lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt

Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt har upphört att gälla i och med utgången av 2007. Fr.o.m. 2008 års taxering är ingen skattskyldig till förmögenhetsskatt. Den upphävda lagen gäller dock vid 2007 och tidigare års taxeringar, se 2007 års utgåva av handledningen.

16.3 Särskild löneskatt på pensionskostnader

Lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL
16 kap. 17 § IL

Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) påförs med 24,26 % på kostnaden för utfäst tjänstepension till anställda och på fysiska personers och dödsboms pensionsavgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. Med anledning av genomförandet av tjänstepensionsdirektivet har nya skatteregler för utländska tjänstepensionsinstitut införts fr.o.m. den 1 januari 2006 och tillämpas första gången vid 2007 års taxering. De nya reglerna innebär bl.a. att överföring och betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut som uppfyller villkoren för avdragsrätt ska ingå i beskattningsunderlaget för SLP.

Arbetsgivare ska betala SLP på pensionskostnader utan hänsyn till om avdragsrätt föreligger för pensionskostnaderna vid inkomsttaxeringen eller ej (prop. 1990/91:11 s. 45 och 1997/98:146 s. 50). Skattesatsen är densamma för alla skattskyldiga oavsett företagsform. Den jämkas inte efter räkenskapsårets längd.

Även staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter är skattskyldiga till SLP. För statens del fastställs och redovisas SLP i särskild ordning genom Försäkringskassan.

Det bör observeras, att avsättningar till en vinstandelsstiftelse i syfte att bidra till den anställdes pensionering inte ska beläggas med SLP utan med särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (1 § p. 6 lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster).

Bestämmelserna i taxeringslagen och skattebetalningslagen gäller för SLP. Detta innebär bl.a. att beskattningsunderlaget fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen och att reglerna om omprövning, överklagande samt skattetillägg är tillämpliga på SLP. Att beskattningsunderlaget fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen innebär att SLP kommer att ingå i den slutliga skatten. Det innebär också att SLP ska beaktas vid debitering av preliminär skatt. Redovisning av SLP ska således inte ske i arbetsgivarens skattedeklarationer. Uppgiftsskyldigheten i inkomstdeklarationen finns reglerad i 3 kap. 1 § LSK.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget för SLP ska enligt 2 § SLPL bokföringsmässiga grunder tillämpas.

SLP är avdragsgill vid inkomsttaxeringen (16 kap. 17 § IL). Eftersom näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, ska SLP beräknas och kostnadsföras för det beskattningsår på vilket den belöper. Enligt RÅ 2004 ref. 133 är en reservering för framtida SLP på bokförda kostnader för framtida pensioner inte avdragsgill.

Beskattningsunderlaget för SLP på utfäst pensionsförmån ska fastställas vid den årliga taxeringen. Den som utfäst en tjänstepension ska därför i inkomstdeklarationen lämna uppgift om kostnaderna under beskattningsåret för utfästelserna. Dessa bestämmelser gäller generellt för alla berörda.

Ytterligare om SLP finns i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst del 4.

16.4 Avkastningsskatt på pensionsmedel

Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

16.4.1 Inledning

I lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) regleras frågor om skattskyldighet för avkastningsskatt (AvP). AvP påförs med 15 % av en beräknad avkastning på pensionskapitalet. Även kapitalförsäkringar som tecknas i en annan EU/EES-stat, och som uppfyller de kvalitativa villkoren för en pensionsförsäkring, ska beskattas med 15 % i avkastningsskatt. Motsvarande gäller svenska kapitalförsäkringar som tecknas fr.o.m. den 1 januari 2005, och som villkorsmässigt överensstämmer med en pensionsförsäkring. Annat personförsäkringskapital beskattas med en avkastningsskatt på 27 % av en schablonmässigt beräknad avkastning.

Skatteunderlaget ska redovisas i inkomstdeklarationen och skatten påförs i form av slutlig skatt i slutskattebeskedet.

16.4.2 Skattskyldiga

Skattskyldiga till avkastningsskatt är enligt 2 § AvPL bl.a.:

1. understödsföreningar, som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet, (fr.o.m. 1 april 2011 räknas understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet som svenska livförsäkringsföretag – understöds-

föreningar ingår således fr.o.m. 2012 års taxering i svenska livförsäkringsföretag. Understödsföreningar heter numera försäkringsföreningar.)

2. pensionsstiftelser enligt lag (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., TrL,
3. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt TrL eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag,
4. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionssparkonto,
5. obegränsat skattskyldiga som innehar
 - a. kapitalförsäkring, som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller
 - b. försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § IL
6. obegränsat skattskyldiga som ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en kapitalförsäkring.

Bestämmelserna i punkt 5 a. ovan gäller inte för rena riskförsäkringar, som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpbara. Detsamma gäller ett motsvarande avtal om tjänstepension som är jämförbart med kapitalförsäkring.

Med innehavare av en försäkring (punkt 5 ovan) avses inte enbart den som ursprungligen tecknat försäkringen utan även den som genom bodelning eller, efter försäkringsfall, genom förmånstagarförordnande har rätt att förfoga över försäkringen enligt avtalet (prop. 1995/96:231 s. 50). Även den som senare övertagit äganderätten till försäkringen genom t.ex. köp etc. anses som innehavare av försäkringen.

16.4.3 Skatteberäkning

Skatteunderlaget beräknas i två steg. Först beräknas ett kapitalunderlag och sedan en schablonmässig avkastning på detta kapital genom att underlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan för det kalenderår som närmast föregått beskattningsåret. Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

16.4.4 Skatteunderlaget

Skatteunderlaget för avkastningsskatten fastställs vid den årliga inkomsttaxeringen. Detta innebär att avkastningsskatten kommer att ingå i den slutliga skatten. I fråga om debitering och uppbörd av AvP gäller skattebetalningslagens bestämmelser. Det innebär också att AvP ska beaktas vid debitering av preliminär skatt.

Skatteunderlaget beräknas efter en schabloniserad avkastning på framräknat kapitalunderlag på så sätt att kapitalunderlaget multipliceras med den genomsnittliga statslåneräntan, SLR, för kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret.

Skatteunderlaget avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

16.4.5 Skattesatsen

AvP tas ut med 15 % eller 27 % (30 % av nio tiondelar) av skatteunderlaget.

Pensionsstiftelser, utländska tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en pensionsstiftelse, arbetsgivare som skuldför sina pensionsåtagande enligt TrL samt innehavare av pensions-sparkonto avseende individuellt pensionssparande, IPS, beskattas alltid med 15 %.

Avkastningsskatten är utan hinder av 16 kap. 17 § IL avdragsgill för de arbetsgivare som har konto Avsatt till pensioner eller konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Avdraget för AvP ska ske före eventuell avräkning av utländsk skatt.

För övriga skattskyldiga är skatten inte avdragsgill eftersom den får anses som en svensk allmän skatt (16 kap. 17 § IL). Jfr RÅ 1997 not. 149.

Ytterligare om AvP finns i Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst del 4.

16.5 Mervärdesskatt

Mervärdesskattelag (1994:200), ML

Skattskyldig till mervärdesskatt är bland andra den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara eller tjänst. Fastighetsägare kan efter ansökan bli skattskyldig för uthyrning av hela eller del av fastigheten om den stadig-

varande används av hyresgästen i en för denne mervärdes-skattepliktig verksamhet.

Med yrkesmässig verksamhet avses näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Verksamheten ska därför bedrivas yrkesmässigt, självständigt och med vinstsyfte eller avse innehav av näringsfastighet, för att skattskyldighet till mervärdesskatt ska uppkomma.

**Ideell förening/
registrerat
trossamfund**

Enligt 4 kap. 8 § ML räknas näringsverksamhet inte som yrkesmässig för en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund, om inkomsten av denna verksamhet är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. eller 7 kap. 14 § IL. En allmännyttig ideell förening enligt 7 kap. 7–13 §§ IL betalar mervärdesskatt på sina förvärv men saknar avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten eftersom föreningen inte är skattskyldig till mervärdesskatt. Samma gäller för ett registrerat trossamfund som enligt 7 kap. 14 § IL är inskränkt skattskyldig.

**Frivillig
skattskyldighet**

En inskränkt skattskyldig ideell förening eller registrerat trossamfund kan medges s.k. frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet enligt 9 kap. ML, även om verksamheten inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML.

Direkt effekt

Bestämmelsen om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 8 § ML har inte någon motsvarighet i rådets direktiv 2006/112/EG (mervärdesskattedirektivet). Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked 2004-03-11 funnit att en allmännyttig ideell förening kunde åberopa direktivbestämmelserna med direkt effekt och bli skattskyldiga till mervärdesskatt även när inkomsten av verksamheten var undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § 1 och 2 st. IL. I det aktuella fallet var samtliga övriga förutsättningar för skattskyldighet enligt ML uppfyllda.

Stiftelser

Några motsvarande undantagsregler finns inte för andra inskränkt skattskyldiga subjekt som t.ex. stiftelser.

För utförligare beskrivning av regelverket hänvisas till Handledning för mervärdesskatt.

16.6 Socialavgifter m.m.

Socialavgiftslagen (2000:980), SAL

Lag (1994:1920) om allmän löneavgift

Stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund m.fl. som utbetalar ersättning eller utger förmån som är att anse som

skattepliktig inkomst av tjänst omfattas av samma regler som andra arbetsgivare. Några undantag finns, som tas upp nedan, när det gäller socialavgifter. Reglerna om socialavgifter m.m. behandlas i sin helhet utförligt i Handledning för skattebetalning.

**Idrottsutövare –
Ideell förening**

När det gäller idrottsutövare som får ersättning från en inskränkt skattskyldig ideell förening finns ett undantag i 2 kap. 19 § SAL.

”En ersättning till en idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet är avgiftsfri, om ersättningen från föreningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken.”

Skatteverket har i allmänna råd om beskattning av ersättningar i samband med idrottslig verksamhet (SKV A 2008:31) förtydligat vad som avses med begreppet ”idrottsutövare”. Med detta avses utövare av idrottslig verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller annan jämförlig organisation. Med idrottsutövare jämställs tränare inbegripet gymnastikinstruktör, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer.

Med funktionärer avses också sådana föreningsledare som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher och dylikt och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen. Administrativa arbetsuppgifter är däremot inte idrottsutövning.

Om utbetalat belopp (inklusive skattepliktiga förmåner) uppgår till ett halvt prisbasbelopp eller mer, ska arbetsgivaravgifter betalas på hela beloppet.

I det halva prisbasbeloppet ska inte inräknas kostnadsersättningar för vilka mottagaren får avdrag vid taxeringen eller som inte behöver deklarerar av honom.

Se också Skatteverkets meddelanden SKV M 2011:26 om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet.

**Utländsk
idrottsman**

I RÅ 2001 ref. 50 har Högsta förvaltningsdomstolen ansett en svensk idrottsförening vara arbetsgivare till tre utländska ishockeyspelare som ”hyrts in” från ett bolag beläget på Isle of Man. Den ”hyra” som idrottsföreningen betalat till bolaget för

spelarna ansågs som lön till spelarna med avgiftsskyldighet för idrottsföreningen som följd.

Arbetsgivaravgifter ska från och med 2010 betalas på löner och ersättningar till utomlands bosatta artister och idrottsmän.

Redovisningen av arbetsgivaravgifterna ska göras i en skattedeklaration och betalning ska göras till utbetalarens skattekonto. Avdragen skatt (A-SINK) ska redovisas och betalas på samma sätt som tidigare.

De nya reglerna är en konsekvens av att regeringen också föreslår att artister och idrottsmän ska ha möjlighet att i stället för att betala artistskatt på 15 % ska kunna välja att bli beskattade enligt inkomstskattelagens bestämmelser och därigenom få rätt till vissa avdrag och skattereduktioner.

Om idrottsmän från ett annat EU/EES-land engageras för kortvariga engagemang kan andra regler gälla för arbetsgivaravgifterna. Ideella föreningar m.fl. som utbetalar ersättning eller utger förmån som är att anse som skattepliktig inkomst av tjänst ska i regel betala arbetsgivaravgifter på ersättningen/förmånen till mottagare med A-skatt. Om mottagaren vid årets ingång fyllt 65 år ska utbetalaren i stället betala särskild löneskatt. Arbetsgivaravgifter/särskild löneskatt betalas inte på ersättningar/förmåner som understiger 1 000 kr per år till en och samma mottagare. Denna beloppsgräns är dock högre när det gäller arbetsgivaravgifter vid ersättningar till idrottsutövare i vissa fall (jfr nedan).

Vinstandelsstiftelse

En sådan ersättning från en vinstandelsstiftelse eller från någon annan juridisk person med motsvarande ändamål, som enligt 25 kap. 21–23 §§ socialförsäkringsbalken inte ska beaktas vid beräkningen av sjukpenninggrundande inkomst, är avgiftsfri enligt 2 kap. 18 § SAL.

16.7 Skatteregistrering och F-skatt

4 kap. 7 § Skattebetalningslagen

F-skattsedel får efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas. Det finns inte något krav på att verksamheten måste vara av viss omfattning eller att personen som bedriver näringsverksamheten är skattskyldig för den. Inkomst för en juridisk person hänförs alltid till inkomstslaget näringsverksamhet, oavsett om skattskyldighet

föreligger eller ej för verksamheten. För inskränkt skattskyldig bör F-skattsedel utan debitering i sådant fall kunna utfärdas.

Vill inte den sökande ha F-skattsedel kan i stället ett jämningsbeslut utfärdas, vilket medför att uppdragsgivare vid utbetalning av arbetsersättning inte ska göra skatteavdrag.

För utförligare beskrivning se Handledning för skattebetalning.

16.8 Reklamskatt

Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam, RSL

Prop. 1972:58, SkU 1972:29

SOU 1972:6 och 7

Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:37) om skatt på annonser och reklam

Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2002:42) om skatt på annonser och reklam

Reklamskatt ska erläggas för annons som är avsedd att offentliggöras inom landet och för reklam som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons.

Med annons menas ett särskilt utrymme som upplåtits i en trycksak för återgivning av text eller bild.

Med reklam avses ett meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning av vara, fastighet, nyttighet, rättighet, eller tjänst.

Skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form än annons.

Skattesatsen är för annons i allmän nyhetstidning 3 % av beskattningsvärdet och i alla övriga fall 8 % av beskattningsvärdet.

Samtliga periodiska publikationer, även gratisutdelade, som inte är annonsblad, katalog eller program, har retroaktivt från och med den 1 januari 2007 samma lägre reklamskatt, 3 %, som sedan den 1 januari 2006 gäller för allmänna nyhetstidningar som inte är gratisutdelade (Riksdagens beslut 2007-11-29 (protokoll 2007/08:33)).

Periodisk publikation

Skatteplikt föreligger inte för annons i en periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med

huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlemmar. Med periodisk publikation förstås en publikation som enligt utgivningsplan ska komma ut med normalt minst fyra nummer om året och som inte är att anse som en reklamtrycksak.

En ideell förening t.ex. kan vara skyldig att betala reklamskatt även om verksamheten är allmännyttig. Det innebär att om en förening offentliggör mer än en enstaka skattepliktig annons eller reklamskylt är det yrkesmässigt, enligt lagen om skatt på annonser och reklam. Reklam kan, förutom genom annonser i trycksaker, offentliggöras på många andra sätt, t.ex. genom affischering, reklamfilmer på bio, tryck på idrottskläder och utrustning, skyltar på fastigheter och idrottsarenor eller i bussar och tunnelbanetåg. Till offentliggörande av reklam räknas också högtalarreklam på offentliga platser.

Närmare om reklamskatt går att läsa i Skatteverkets Handledning för Punktskatter.

16.9 Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. – A-SINK

Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Beskattningsreglerna för utomlands bosatta artister och idrottsmän m.fl. finns i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Skatten är en statlig definitiv källskatt (1 §), särskild inkomstskatt. Deklarationsskyldighet föreligger således inte för inkomster som omfattas av dessa bestämmelser.

Skattskyldiga till särskild inkomstskatt är utomlands bosatt artist och idrottsman samt artistföretag och arrangör hemmahörande eller bosatt i utlandet. Både fysiska och juridiska personer omfattas således av skattskyldigheten.

Observera att en artist eller idrottsman inte är skattskyldig om han uppbär inkomst från ett artistföretag som är hemmahörande i utlandet (5 § A-SINK).

Ersättning som utbetalas till i utlandet bosatt (begränsat skattskyldig) idrottsman i samband med undertecknandet av ett

avtal om anställning hos svensk arbetsgivare (klubb) ska, utom i undantagsfall, beskattas enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) (Skatteverket 2006-03-28, dnr 131 187591-06/111).

Mer om A-SINK finns att läsa i Skatteverkets Handledning för Internationell beskattning.

17 Redovisning

Bokföringslagen (1999:1078), BFL

Årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL

Årsredovisning i försäkringsföretag (1995:1560), ÅRFL

Prop. 1989/99:130

Prop. 1995/96:10

Prop. 2005/06:116

Prop. 2006/07:27

Juridiska personer, med undantag för stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighets-, viltvårdsområdes- och fiskevårdsområdesföreningar, är alltid bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen. De undantagna är dock alltid bokföringsskyldiga om de bedriver näringsverksamhet i bokföringslagens mening eller har tillgångar som överstiger ett visst belopp.

Avsnittet beskriver de särregler för bokföringsskyldigheten och med denna skyldighet sammanhängande regler som gäller för de i 7 kap. IL behandlade subjekten samt samfällighets-, viltvårdsområdes- och fiskevårdsområdesföreningar. Dock behandlas inte de redovisningsregler som gäller för staten, landsting, kommuner och kommunalförbund. För de juridiska personer som alltid är bokföringsskyldiga tas endast upp eventuell särreglering för de subjekt som regleras i 7 kap. IL (med undantag för stat och kommun). För en beskrivning av övriga regler som gäller dessa subjekt samt för en mer allmän beskrivning av redovisningslagstiftningen och normgivningen på redovisningsområdet hänvisas tillHandledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2012, SKV 305.

17.1 Bokföringsskyldighet

17.1.1 Understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar, gemensamhetsskogar m.fl.

Huvudregeln är att juridiska personer alltid är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 1 § BFL om inte annat anges i 2–5 §§. Huvudregeln gäller t.ex. understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar och gemensamhetsskogar, men inte stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund, samfällighets-, viltvårdsområdes- och fiskevårdsområdesföreningar.

Bokföringsskyldigheten inträder från och med den tidpunkt när den juridiska personen kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter.

I 29 § lagen (1972:262) om understödsföreningar anges att bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen och lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Understödsföreningar är i detta sammanhang att jämföras med livförsäkringsföretag (1 kap. 1 § ÅRFL).

I 66–71 §§ lag (1997:239) om arbetslöshetskassor anges att bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns, förutom i nämnda lag, även i bokföringslagen och årsredovisningslagen. Där anges också att Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen (IAF) får utfärda närmare föreskrifter om bokföring och årsredovisning. Om det finns särskilda skäl, får dessa föreskrifter avvika från vad som följer av årsredovisningslagen och bokföringslagen.

17.1.2 Stiftelser

Bokföringsskyldigheten för stiftelser regleras i 2 kap. 3 § BFL. Stiftelseformen har använts för att utöva näringsverksamhet sedan lång tid tillbaka. Det finns stiftelser som driver näringsverksamhet i form av konsultverksamhet, bokförlag, tidningsutgivning, fastighetsförvaltning m.m. Det finns också stiftelser som driver näringsverksamhet indirekt t.ex. genom helägda aktieföretag. Genom olika röstvärde på aktierna tillförsäkras stiftelsen oftast det dominerande inflytandet över företaget, även om den äger en mindre del av aktierna. Näringsdrivande stiftelser förekommer också inom den offentliga sektorn, där stiftelser har bildats för t.ex. bostadsförsörjning eller som kulturinstitutioner.

Vissa stiftelser driver näringsverksamhet för att tillgodose sitt syfte eller ändamål, s.k. verksamhetsstiftelser, andra gör det som ett led i en aktiv medelsförvaltning. Vinsten efter skatt ska användas till för att främja stiftelsens ändamål eller för att öka stiftelsens kapital.

17.1.2.1 Bokföringsskyldighet

En stiftelse är bokföringsskyldig i enlighet med vad som anges i 2 kap. 3 § BFL. Denna bokföringsskyldighet inträder om stiftelsen har tillgångar som överstiger 1,5 miljoner kr.

Bokföringsskyldigheten inträder:

- vid tidpunkten för stiftelsens bildande om tillgångarna överstiger 1,5 miljoner kr, eller
- från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger 1,5 miljoner kr.

Bokföringsskyldigheten upphör automatiskt om tillgångarnas värde de tre senaste åren varit lägre än 1,5 miljoner kr. När värdet på tillgångarna bestäms ska enligt 2 kap. 4 § BFL varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden (marknadsvärdet). Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet, om ett sådant värde finns.

Bokföringsskyldighet föreligger emellertid alltid enligt 2 kap. 3 § andra stycket BFL för stiftelse om den:

- driver näringsverksamhet i bokföringslagens mening,
- är moderstiftelse,
- är en insamlingsstiftelse,
- är en kollektivavtalsstiftelse,
- har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting, eller
- är en pensions- eller personalstiftelse enligt tryggandelagen (1967:531).

En stiftelse är inte bokföringsskyldig om inte ovan angivna förutsättningar är uppfyllda. Det skattemässiga resultatet ska dock, som tidigare, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Enligt 2 kap. 5 § BFL är stiftelser, vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer inte bokföringsskyldiga enligt BFL. Undantaget gäller sådana stiftelser som avses i 1 kap. 7 § SL (vissa familjestiftelser och vinstandelsstiftelser) och 11 kap. 2 § femte stycket SL (insamlingsstiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer). Undantaget gäller även om stiftelsen bedriver näringsverksamhet eller om tillgångarna överstiger 1,5 miljoner kr. För dessa stiftelser finns över huvud taget inte några bestämmelser om bokföring eller räkenskaper. För övriga stiftelser som inte är bokföringsskyldiga finns i 3 kap. 2 § SL bestämmelser om räkenskaper.

17.1.2.2 Anmälan till länsstyrelse vid bokföringsskyldighetens inträde eller upphörande

I 10 kap. 6 § SL finns särskilda bestämmelser för stiftelser som avser att utöva eller som utövar näringsverksamhet. Innan en stiftelse börjar utöva näringsverksamhet ska styrelsen eller förvaltaren lämna uppgift för registrering i stiftelseregistret hos länsstyrelsen om:

- den firma under vilken näringsverksamheten ska bedrivas, samt
- näringsverksamhetens art.

Om stiftelsen inte tidigare är registrerad i stiftelseregistret hos länsstyrelse, ska stiftelsen även fullgöra sin registreringskyldighet enligt 10 kap. 2 § SL innan den börjar utöva näringsverksamhet.

Upphör en stiftelse att utöva näringsverksamhet eller ändras någon annan uppgift som har registrerats om en stiftelse som utövar näringsverksamhet, ska stiftelsens styrelse eller förvaltare genast anmäla detta för registrering i stiftelseregistret hos länsstyrelsen.

17.1.3 Bokföringsskyldighet för ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar m.fl.

Huvudregeln är, som ovan nämnts, att juridiska personer alltid är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 1 § BFL om inte annat anges i 2–5 §§. Följande juridiska personer är dock undantagna från huvudregeln:

- ideella föreningar,
- registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
- samfällighetsföreningar (som är bildade enligt lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter),
- viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden, samt
- fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Nedan används begreppet ”förening” för alla ovan nämnda juridiska personer.

Dessa föreningar är bokföringsskyldiga endast om någon eller några av följande förutsättningar är uppfyllda, 2 kap. 2 § BFL:

- föreningen bedriver näringsverksamhet,
- värdet av föreningens tillgångar enligt balansräkningen överstiger 1,5 miljoner kr, eller
- föreningen är moderföretag i en koncern.

Även om en förening inte är bokföringsskyldig i bokföringslagens mening kan den på frivillig väg genom sina stadgar ha intagit bestämmelser som innebär att bokföringsskyldighet ska föreligga.

Det är företrädaren för den juridiska personen som ansvarar för att bokföringsskyldigheten fullgörs.

Närings- verksamhet

Bokföringsskyldighet uppkommer enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL om föreningen bedriver näringsverksamhet. Om näringsverksamheten beskattas eller inte saknar betydelse vid bedömning av om näringsverksamhet bedrivs. Det civilrättsliga näringsverksamhetsbegreppet är något vidare än motsvarande begrepp i skattelagstiftningen.

I BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund anges att med näringsverksamhet avses normalt sådan ekonomisk verksamhet som

- utgör eller kan anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, eller

- anses vara utövad av den som är näringsidkare i konsumentköplagens (1990:932) mening.

I Bokföringsnämndens rapport ”Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m.” kan man läsa vidare om gränsdragningen av begreppet näringsverksamhet i bokföringslagen. Rapporten finns att hämta på Bokföringsnämndens webbplats, www.bfn.se, sökväg Informationsmaterial – BFN Rapporter. Till rapporten finns även en bilaga med ett stort antal exempel redovisade som kan tjäna till ledning vid gränsdragningen.

Om föreningen bedriver näringsverksamhet, uppkommer bokföringsskyldigheten när näringsverksamheten påbörjas och upphör när den avslutas. Bokföringsskyldigheten omfattar föreningens hela verksamhet och inte enbart näringsverksamheten.

Registrering i handelsregistret

En ideell förening, ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av ett trossamfund som utövar eller avser att utöva näringsverksamhet, kan enligt 2 § handelsregisterlagen (1974:157) föras in i handelsregistret. Om skyldighet att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen föreligger, se nedan, är reglerna om registrering tvingande. Registret förs av Bolagsverket. Den ideella föreningen och det registrerade trossamfundet registreras för det län där de har sitt säte. Handelsregistret ska innehålla följande uppgifter, 4 §:

1. den firma under vilken föreningen eller trossamfundet utövar eller avser att utöva näringsverksamhet,
2. föreningens eller trossamfundets namn, om det ej sammanfaller med firman, samt organisationsnummer,
3. näringsverksamhetens art,
4. det län och den ort där föreningens eller trossamfundets styrelse eller motsvarande organ har sitt säte samt föreningens eller samfundets postadress,
5. styrelseledamöternas och, där suppleanter utsetts, deras fullständiga namn, personnummer och postadresser,
6. av vem och hur föreningens eller trossamfundets namn tecknas, om ej namnet tecknas av styrelsen eller motsvarande organ ensamt,
7. om föreningen eller trossamfundet enligt revisionslagen (1999:1079) ska ha en auktoriserad eller godkänd revisor, även uppgifter om revisorn.

Samfällighetsföreningar som förvaltar marksamfälligheter anses normalt bedriva näringsverksamhet. Föreningar som förvaltar s.k. villasamfälligheter och liknande anläggningssamfälligheter är inte – åtminstone så länge verksamheten är inriktad på de egna medlemmarna – att anse som näringsidkare. Vägföreningar och samfällighetsföreningar som förvaltar vägsamfälligheter är att anse som näringsidkare endast om föreningen driver ekonomisk verksamhet, t.ex. sandning eller snöplogning av andra vägar än de samfällda. Föreningar som förvaltar de viktigaste slagen av rättighetssamfälligheter, dvs. viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar, är normalt inte heller att anse som näringsidkare i den mån de inte bedriver ekonomisk verksamhet. Om en fiskevårdsområdesförening t.ex. har försäljning av fiskekort, kan verksamheten bli att betrakta som näringsverksamhet (prop. 1998/99:130 s. 213).

Tillgångar

Tillgångarnas värde är ett annat kriterium för att bedöma om bokföringsskyldighet föreligger (2 kap. 2 § andra stycket BFL). Värdet på tillgångarna beräknas till det värde som kan erhållas för dessa vid en försäljning under normala förhållanden (2 kap. 4 § BFL). Fastigheter och byggnader som är lös egendom, tas upp till taxeringsvärdet om sådant finns. Hänsyn ska tas endast till de tillgångar som ägs av föreningen. Någon avräkning av föreningens skulder ska inte ske vid denna beräkning. För samfällighetsföreningar gäller att samfälligheten normalt inte utgör en tillgång i föreningen, utan denna är fast egendom till de fastigheter som har del i samfälligheten och värdet av samfälligheten ska således inte påverka beräkningen av tillgångarnas värde.

Om bokföringsskyldigheten uppkommer på grund av tillgångarnas värde, inträder bokföringsskyldigheten från och med tidpunkten från föreningens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränobeloppet (2 kap. 2 § andra stycket BFL). I annat fall inträder bokföringsskyldigheten från och med ingången av det kalenderår som tillgångarnas värde överstiger gränobeloppet (2 kap. 2 § andra stycket BFL).

Bokföringsskyldigheten upphör om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränobeloppet (2 kap. 2 § tredje stycket BFL).

Moderföretag

Om föreningen är moderföretag i en koncern, uppkommer också bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (2 kap. 2 § fjärde stycket BFL).

**Bokförings-
skyldighet genom
stadgar eller
andra
bestämmelser**

Bokföringsskyldighet kan också föreligga genom att stadgar eller andra bestämmelser för den juridiska personen anger att redovisning ska ske, t.ex. i enlighet med reglerna i bokföringslagen. Det kan också vara så att stadgarna eller motsvarande bestämmelser innebär en skärpning i förhållande till vad som framgår av lagtexten. T.ex. finns i Kyrkoordningen för Svenska kyrkan angivet att samtliga församlingar och samtliga stift ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning med finansieringsanalys (47 kap. 9 § respektive 49 kap. 8 § Kyrkoordningen).

17.2 Öppningsbalansräkning

När bokföringsskyldigheten inträder ska en öppningsbalansräkning utan dröjsmål upprättas (4 kap. 3 § BFL). Detta gäller även när grunden för bokföringsskyldigheten ändras. Syftet med en öppningsbalansräkning är att visa vilka tillgångar och skulder som finns då den lagstadgade bokföringsskyldigheten inträder eller ändras.

Öppningsbalansräkningen ska upprättas i enlighet med de regler som gäller för upprättande av balansräkning vid årsbokslut (4 kap. 3 § andra stycket BFL), eller för mindre föreningar/trossamfund där den årliga nettoomsättningen understiger 3 miljoner kr, se 1 kap. 2 § BFL, enligt reglerna om förenklat årsbokslut. De ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar årsbokslut i förenklad form ska tillämpa BFNAR 2010:1 vid upprättandet av öppningsbalansräkningen, se avsnitt 17 Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2012, SKV 305.

17.2.1 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av ett sådant samfund

BFN har utfärdat följande uttalanden med allmänna råd rörande värderingsfrågor i en öppningsbalansräkning i ideella föreningar och registrerade trossamfund som inte tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut:

- Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. (BFNAR 2002:1),
- Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. (BFNAR 2002:2), samt

- Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:3).

**Materiella
anläggningstillgångar**

För materiella anläggningstillgångar som har förvärvats före den 1 januari 2001 gäller enligt BFNAR 2002:1 att föreningen i öppningsbalansräkningen får välja att ta upp tillgångarna antingen enligt en värdering beräknad på anskaffningsvärdet, eller enligt principerna i BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar, med undantag för de regler som där anges beträffande uppskrivning. Om tillgången är en fastighet får anskaffningsvärdet bestämmas utifrån antagandet att taxeringsvärdet vid förvärvstillfället är 75 % av anskaffningsvärdet. Det värde som tillgången tas upp till, får dock inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande. Har tillgångarna förvärvats efter den 31 december 2000 ska de materiella tillgångarna värderas enligt principerna i BFNAR 2001:3. Sedvanliga avskrivningar ska beaktas.

Gåva

En gåva är enligt BFNAR 2002:2 en tillgång som utan krav lämnas till en förening från en givare. Det allmänna rådet är inte tillämpligt på gåvor som utgör en finansiell anläggningstillgång, en penninggåva, en gåva i form av ideella arbetsinsatser eller en gåva som föreningen avser att genast ge bort till annan. En gåva ska i öppningsbalansräkningen tas upp till verkligt värde vid gåvotillfället. Verkligt värde beträffande tillgång som utgör materiell anläggningstillgång ska bestämmas utifrån försäljningsvärdet eller, om en fungerande marknad saknas, utifrån återanskaffningsvärdet. Sedvanliga avskrivningar ska beaktas. Om tillgången är en fastighet får föreningen utgå från att taxeringsvärdet är 75 % av det verkliga värdet. Om tillgången är en omsättningstillgång är verkligt värde detsamma som nettoförsäljningsvärdet. Om det är förenat med svårigheter att bestämma verkligt värde vid gåvotillfället, får i stället ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde bestämmas. Även här gäller att det värde som tillgången tas upp till inte får överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

**Finansiella
anläggningstillgångar**

En finansiell anläggningstillgång ska enligt BFNAR 2002:3 i öppningsbalansräkningen värderas till verkligt värde vid förvärvstillfället, eller vid gåvotillfället om den erhållits i gåva. Det värde som tillgången tas upp till får dock inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

17.3 Bokföringsskyldighetens innebörd

Bokföringsskyldigheten innebär en skyldighet att löpande bokföra alla affärshändelser, dvs. alla in- och utbetalningar, uppkomna fordringar eller skulder, samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (4 kap. 1 § BFL). En förutsättning för att en affärshändelse ska föreligga är att händelsen förändrar storleken eller sammansättningen av föreningens förmögenhet.

Affärshändelserna ska bokföras så att de kan presenteras både i den ordning de har bokförts (grundbokföring) och i en systematisk ordning där man delar upp olika typer av affärshändelser för sig (huvudbokföring) (5 kap. 1 § BFL), se BFNAR 2001:2 Löpande bokföring.

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag (5 kap. 2 § BFL). Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Kontantmetoden får tillämpas av föreningar vars normala nettoomsättning uppgår till högst 3 miljoner kronor. Detta gäller dock inte finansiella företag. För bestämmande av storleken på nettoomsättningen, ska enligt 1 kap. 2 § BFL förutom intäkter från försålda varor och utförda tjänster även beaktas bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Varje affärshändelse ska också motsvaras av en verifikation (5 kap. 6 § BFL). En verifikation ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I verifikationen ska även ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt andra nödvändiga uppgifter för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen ska kunna fastställas, se BFNAR 2000:6 Verifikationer.

Bokföringsskyldigheten innebär också en skyldighet att bevara all räkenskapsinformation, att se till att det finns systemdokumentation och behandlingshistorik, att upprätta en öppningsbalansräkning när grunden för bokföringsskyldigheten uppkommer eller ändras samt att avsluta den löpande bokföringen. Den löpande bokföringen ska, beroende på företagets storlek, avslutas med antingen en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut (4 kap. 1 § BFL), se avsnitt 17.6. Andra allmänna råd från Bokföringsnämnden som behandlar frågor kring bokföringsskyldigheten är Räkenskapsinformation och

dess arkivering, BFNAR 2000:5, och Systemdokumentation och behandlingshistorik, BFN R10.

Utöver reglerna i BFL och ÅRL ska den som är bokförings-skyldig även följa den kompletterande normgivning som gäller för företag i allmänhet och branschen i synnerhet samt bransch-praxis. I 4 kap. 2 § BFL anges att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisnings-sed. Bokföringsnämnden är den myndighet som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed och som också utfärdar kompletterande normgivning, se ovan nämnda hänvisningar till allmänna råd från Bokföringsnämnden. Som exempel på andra normgivare kan nämnas Kyrkans Redovisningskommitté (KRED), som tolkar och informerar om tillämpningen av god redovisningssed inom Svenska Kyrkan. Inspektionen för arbets-löshetsförsäkringen (IAF) utfärdar föreskrifter om arbetslöshets-kassornas bokföring och årsredovisning.

Samfällighets-föreningar

En samfällighetsförening förvaltar – men äger inte – den sam-fällda egendomen (samfälligheten). Som ovan nämnts ska alla affärshändelser bokföras. Med affärshändelse menas då en händelse som förändrar storleken eller sammansättningen av föreningens förmögenhet. De tillgångar som samfällighets-föreningen förvaltar tillhör inte föreningens förmögenhet och förändringar i denna är därför inte någon affärshändelse för samfällighetsföreningen. I den mån delägarna är bokförings-skyldiga, är det dessa som i sin verksamhet ska ta upp de tillgångar som hör till samfälligheten.

17.4 Räkenskapsår

För juridiska personer som är bokföringsskyldiga ska räkenskapsåret vara antingen kalenderår eller s.k. brutet räkenskapsår (3 kap. 1 § BFL). Ett brutet räkenskapsår ska omfatta tolv kalendermånader och påbörjas den första i en kalendermånad. För samfällighetsföreningar gäller detta dock endast de föreningar som omfattas av 6 kap. 6 § första stycket IL (dvs. är föreningsbeskattade). Bokslutsdatum kan enligt vissa förutsättningar ändras (3 kap. 6 § BFL). För byte till brutet räkenskapsår krävs tillstånd av Skatteverket. Däremot kan man byta från brutet räkenskapsår till ett räkenskapsår som följer kalenderåret utan särskilt beslut från Skatteverket.

Räkenskapsåret är enligt 3 kap. 1 § BFL alltid 12 månader utom då bokföringsskyldigheten inträder eller upphör (3 kap. 3 § BFL). I det förstnämnda fallet får räkenskapsåret förlängas

till högst 18 månader eller förkortas och i det senare fallet får räkenskapsåret förkortas.

För understödsföreningar gäller enligt 1 kap. 6 § lag om årsredovisning i försäkringsföretag att räkenskapsåret ska vara kalenderår, utom i fall då bokföringsskyldigheten inträder eller upphör (3 kap. 3 § BFL).

För arbetslöshetskassorna gäller enligt 66 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor att verksamhetsåret är kalenderår.

För en samfällighetsförening som är bokföringsskyldig, men inkomstskattemässigt är delägarbeskattad, dvs. annan juridisk person än som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL, ska räkenskapsåret vara kalenderår. Detta gäller även fiskevårdsområdes- och viltvårdsområdesföreningar (3 kap. 1 § andra stycket BFL).

17.5 Gemensam bokföring

I bokföringslagen anges att ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed (4 kap. 5 § första stycket BFL).

17.5.1 Stiftelser

En stiftelse som har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet (2 kap. 5 § SL), får ha räkenskaper som är gemensamma med den andra stiftelsen beträffande den gemensamt placerade förmögenheten (3 kap. 2 § första stycket SL). Enligt ett uttalande från BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser, ska varje stiftelse ta upp sin del i den sammanlagda förmögenheten i balansräkningen. I stiftelsens resultaträkning ska andelen i avkastningen från den gemensamt placerade förmögenheten tas upp. Tillgångar i och intäkter från den gemensamt placerade förmögenheten ska fördelas på respektive balanspost och intäktslag.

17.5.2 Svenska kyrkan

Församlingar i Svenska kyrkan som ingår i en kyrklig samfällighet enligt 3 § andra stycket lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan, får ha gemensam bokföring med övriga församlingar som ingår i samfälligheten (4 kap. 5 § andra stycket BFL).

Även prästlönetillgångar enligt 10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan, som förvaltas tillsammans får ha gemensam bokföring (4 kap. 5 §

andra stycket BFL). Som skäl anføres i prop. 1998/99:130 s. 235 ff. att även om prästlönetillgångarna är uppdelade på ett stort antal juridiska personer, kommer förvaltningen att vara knuten till ett antal stift.

17.6 Hur räkenskaperna ska avslutas

För samtliga bokföringsskyldiga gäller att räkenskaperna ska avslutas med antingen en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut (6 kap. 1 och 3 §§ BFL).

Följande juridiska personer ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning om mer än ett av följande tre kriterier är uppfyllda:

- medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr,
- den redovisade nettoomsättningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr.

Om räkenskapsåret är kortare eller längre än 12 månader, ska nettoomsättning räknas om till en tolv månadersperiod.

I annat fall ska, med vissa undantag som framgår nedan, ett årsbokslut upprättas. Om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr, får ett förenklat årsbokslut upprättas.

Med balansomslutning avses ett företags totala tillgångar utan reduktion av eventuella obeskattade reserver som redovisats på balansräkningens skuldsida (t.ex. ackumulerade överavskrivningar).

Nettoomsättningen omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i den normala verksamheten. Normalt sett innefattar begreppet alltså inte gåvor och medlemsavgifter, som många gånger i en förening eller stiftelse kan uppgå till betydligt större belopp än vad intäkterna från försålda varor och tjänster uppgår till. Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § BFL ska därför, enligt 1 kap. 3 § ÅRL, till nettoomsättningen lägga gåvor, bidrag, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. I prop. 2006/07:27 exemplifieras ”andra liknande intäkter” med anslag från stat eller kommun eller förvärv på

grund av testamente eller, i fråga om en samfällighetsförening, avgifter som medlemmarna betalar till föreningen.

En årsredovisning upprättas med tillämpning av reglerna i årsredovisningslagen och ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse.

Ett årsbokslut består av en resultaträkning, en balansräkning och tilläggsupplysningar som upprättas med tillämpning av reglerna i bokföringslagen.

Ett förenklat årsbokslut består av en resultaträkning och en balansräkning och är upprättad enligt god redovisningssed.

17.6.1 Särregler för här aktuella juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt huvudregeln

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska enligt 6 kap. 1 § BFL alltid avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning.

En understödsförening ska enligt 6 kap. 1 § första stycket 4 BFL avsluta bokföringen med en årsredovisning.

Enligt 67 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor ska en arbetslöshetskassa avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning.

17.6.1.1 Offentliggörande

Regler om årsredovisningars offentliggörande finns i 8 kap. 3 § ÅRL. För andra än aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag med juridiska personer som delägare och vissa stiftelser gäller normalt att kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång (8 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL).

Understödsföreningar ska enligt 67 § lagen om understödsföreningar lämna in sin årsredovisning till Finansinspektionen senast två månader efter ordinarie föreningsstämma.

För arbetslöshetskassorna gäller att årsredovisningen offentliggörs genom att hållas tillgänglig hos arbetslöshetskassan för dem som vill ta del av dessa handlingar (70 § lag (1997:239) om arbetslöshetskassor).

17.6.2 Särregler för stiftelser

En bokföringsskyldig stiftelse ska alltid avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning, 6 kap. 1 § 5 BFL. Detta gäller dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av tillgångarnas värde.

17.6.2.1 Redovisning i avkastningsstiftelser

Den starka egendomsbildningen hos avkastningsstiftelser har aktualiserat ett antal speciella redovisningsfrågor. BFN har i uttalandet BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser angivit de principer som ska gälla för resultat- och balansräkningens innehåll och utformning. Regleringen av stiftelsers bokföringsskyldighet och skyldighet att upprätta årsredovisning finns i bokföringslagen. I den mån det som sägs i uttalandet i något fall är oförenligt med föreskrifter i stiftelseförordnandet ska föreskrifterna, förutsatt att de inte är lagstridiga, följas.

Resultaträkningens innehåll och utformning

Av Bokföringsnämndens uttalande i BFN U 95:3 framgår att uppställningen i 18 § i 1976 års bokföringslag (1976:125) (numera 3 kap. 3 § ÅRL) i princip ska följas. Som intäkter och kostnader redovisas bl.a. följande intäkter och kostnader, en mer detaljerad uppställning kan ibland vara motiverad, t.ex. om stiftelsen utövar näringsverksamhet:

Intäkter:

- räntor
- utdelningar
- gåvor till befintlig stiftelse som får förbrukas för stiftelseändamålet

Kostnader:

- allmänna förvaltningskostnader

Bokföringsnämnden har i uttalandet ansett att lämnade anslag för att fullfölja stiftelsens ändamål inte utgör en sådan kostnad som ska bokföras som kostnad i resultaträkningen. Enligt Bokföringsnämndens uppfattning bör vidare det redovisade årsresultatet avse hela resultatet av förmögenhetsförvaltningen, inklusive kapitalvinster. I resultaträkningen bör vidare inte förekomma någon avsättning till kapitalet, jfr nedan.

Balansräkningens innehåll och utformning

Av Bokföringsnämndens uttalande i BFN U 95:3 framgår vidare att uppställningen i 19 § i 1976 års bokföringslag (numera 3 kap. 3 § ÅRL) i princip ska följas. Det innebär att tillgångar och skulder normalt bör kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker. Eget kapital bör delas in i bundet eget kapital (sådant kapital som inte får användas för anslag) och fritt eget kapital. Det egna kapitalet kan vid behov delas in ytterligare på lämpligt sätt med iakttagande av eventuella

föreskrifter i stiftelseförordnandet m.m. De lagändringar som skett på redovisningsområdet har inte medfört att förändringar i det egna kapitalet m.m. ska redovisas på annat sätt än vad som anges i Bokföringsnämndens uttalande.

Enligt ovan nämnda 19 § ska förändringar i det egna kapitalet anges. Dessa redovisas lämpligen i not. Bokföringsnämnden har i exempel angett hur en sådan not. kan se ut:

	Bundet eget kapital	Fritt eget kapital
Belopp vid årets ingång	1 000	200
Redovisat årsresultat		300
Omföring av realisationsvinster till bundet eget kapital	+ 120	- 120
Kapitalisering av löpande avkastning	+ 18	-18
Beslutade anslag		- 235
Belopp vid årets utgång	1 138	127

En avkastningsstiftelse tillgodoser normalt sina förmånstagare genom att lämna anslag i form av penningbidrag. Enligt Bokföringsnämndens uttalande bör inte anslagen redovisas som kostnad i resultaträkningen utan som en minskning av fritt eget kapital. Bokföring ska ske när beslut om anslag fattats. Beslutade, ej utbetalda anslag, redovisas som skuld under särskild rubrik.

Det kan förekomma att utfästelser görs om anslag som ska utgå under flera år, t.ex. för finansiering av en professur eller återkommande symposier. Är utfästelserna bindande ska enligt Bokföringsnämnden hela det beslutade anslaget redovisas som skuld. Om utfästelsen gjorts beroende av att anslag ska utgå ur framtida avkastning ska anslaget enligt Bokföringsnämnden bokföras i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp tas upp som ansvarsförbindelse. Bokföringsnämndens uttalande i förevarande frågor har inte heller påverkats av de lagändringar som förekommit inom området utan bör tillämpas även fortsättningsvis.

Av 3 kap. 7 § SL framgår att uppgift om hur stiftelsens ändamål främjats under räkenskapsåret ska lämnas i förvaltningsberättelsen.

17.6.2 Offentliggörande av årsredovisning

För stiftelse som är skyldig att upprätta årsredovisning föreligger enligt 8 kap. 3 § 4 ÅRL skyldighet att offentliggöra årsredovisningen genom att inge denna till registreringsmyndighet inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Årsredovisningen ska inlämnas till den tillsynsmyndighet som avses i 9 kap. 1 § SL. Fr.o.m. den 1 januari 2010 gäller att en stiftelse med egen förvaltning står under tillsyn av den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet i det län stiftelsens styrelse har sitt säte eller, om säte inte är bestämt, där förvaltningen huvudsakligen utövas. En stiftelse med anknuten förvaltning står under tillsyn av den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet i det län där förvaltaren har sitt säte eller, om säte inte är bestämt, där förvaltarens egen förvaltning huvudsakligen utövas eller, om ett handelsbolag är förvaltare, där bolagets huvudkontor är inrättat. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får besluta om att en annan myndighet ska vara tillsynsmyndighet för en stiftelse.

Fr.o.m. den 1 januari 2010 gäller, enligt 9 kap. 10 och 10a § SL, att stiftelser som enligt stiftarens förordnande ska vara undantagna från tillsyn enligt denna lag och som varken under innevarande eller de tre närmast föregående räkenskapsåren har utövat näringsverksamhet eller varit moderstiftelser ska hålla bestyrkta kopior på årsredovisningshandlingarna tillgängliga för alla som är intresserade senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Detsamma gäller enligt 8 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL även kollektivavtalsstiftelser.

17.6.3 Särregler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund

Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning om man uppfyller mer än ett av följande tre kriterier:

- medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr,

- den redovisade nettoomsättningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr.

Om räkenskapsåret är kortare eller längre än 12 månader, ska nettoomsättning räknas om till en tolv månadersperiod.

I annat fall ska ett årsbokslut upprättas. Om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr får ett förenklat årsbokslut upprättas.

I Kyrkoordningen för Svenska Kyrkan finns angivet att samtliga församlingar och samtliga stift ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning med finansieringsanalys (47 kap. 9 § respektive 49 kap. 8 § Kyrkoordningen).

Med balansomslutning avses ett företags totala tillgångar utan reducering av eventuella obeskattade reserver som redovisats på balansräkningens skuldsida (t.ex. ackumulerade överavskrivningar).

Nettoomsättningen omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i den normala verksamheten. Bokföringsskyldiga som avses i 2 kap. 2 § första stycket BFL ska, enligt 1 kap. 3 § ÅRL, till nettoomsättningen lägga gåvor, bidrag, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Normalt sett innefattar begreppet alltså inte gåvor och medlemsavgifter, som många gånger i en förening kan uppgå till betydligt större belopp än vad intäkterna från försålda varor och tjänster uppgår till. I prop. 2006/07:27 exemplifieras ”andra liknande intäkter” med anslag från stat eller kommun eller förvärv på grund av testamente eller, i fråga om en samfällighetsförening, avgifter som medlemmarna betalar till föreningen.

I BFNAR 2006:11 Gränsvärden utvecklas närmare hur de olika gränsvärdena ska beräknas.

Bokföringsnämnden har utfärdat följande uttalanden med allmänna råd rörande vissa frågor vid upprättande av årsredovisning/årsbokslut i ideella föreningar, registrerade trossamfund och organisatoriska delar av sådana samfund:

- Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:8),
- Hur medelantalet anställda m.m. ska redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:9),

- Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:10).
- Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligt rättsliga organ (BFNAR 2002:11), samt
- Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklade årsbokslut (BFNAR 2010:1).

Redovisning av intäkter och kostnader

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, angivit de principer som ska gälla för intäktsredovisningen i upprättade bokslut och vad som ska särredovisas i resultaträkningen. Medlemsavgifter ska särredovisas, även om de beloppsmässigt inte är väsentliga har de ändå ett stort allmänintresse.

Medlemsavgifter ska intäktsredovisas när de erhålls.

Medelantalet anställda

En ideell förening eller registrerat trossamfund som ska upprätta en årsredovisning ska i not ange medelantalet anställda. Bokföringsnämnden har i BFNAR 2002:9 uttalat hur medelantalet anställda ska beräknas. Hänvisning sker här även till BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

Redovisning av gåvor

Därutöver har Bokföringsnämnden i BFNAR 2002:10 Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund angett hur gåvor ska redovisas vid upprättande av årsredovisning, årsbokslut eller förenklade årsbokslut. Med gåva anses i detta sammanhang andra gåvor än gåvor i form av arbetsinsatser eller gåvor som utgör ett bidrag av likvida medel ifrån ett offentligt rättsligt organ. I balansräkningen ska anskaffningsvärdet för en gåva som utgör en anläggningstillgång tas upp till verkligt värde. Verkligt värde är detsamma som försäljningsvärdet eller, om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet. En tillgång som föreningen erhåller i gåva och som den avser att genast utstränga ska inte tas upp till något värde. En gåva ska intäktsredovisas i den period gåvan överlämnas till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt. Intäkten ska motsvara tillgångens anskaffningsvärde. Om en gåva som föreningen erhållit senare skänks bort eller utsträngas ska redovisa en kostnad motsvarande tillgångens anskaffningsvärde. Kostnaden ska redovisas i den period då gåvan överlämnas till en mottagare på ett sakrättsligt bindande sätt.

Bidrag av likvida medel

Här kan i sammanhanget nämnas att vid den löpande bokföringen gäller att en gåva inte behöver redovisas vid mottagandet om gåvans marknadsvärde är svårt att bedöma men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed att inte bokföra gåvan, 5 kap. 1 § BFL.

Avslutningsvis anger Bokföringsnämnden i BFNAR 2002:11 Redovisning av bidrag av likvida medel i ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ hur bidrag av likvida medel från offentligrättsliga organ ska redovisas. Man gör här skillnad mellan villkorade och ovillkorade bidrag. Ovillkorade bidrag ska intäktsredovisas i den period när bidraget utbetalas till föreningen och i förekommande fall på så sätt att intäkten ställs mot den kostnad bidraget är avsett att täcka. Om bidraget erhålls från en svensk myndighet eller kommun, kan föreningen i stället välja att redovisa bidraget när myndigheten eller kommunen fattat beslut om att bevilja bidraget. Ett villkorat bidrag ska intäktsredovisas endast när det med hög grad av sannolikhet kan bedömas att bidraget inte kommer att återkrävas. Även här gäller att om bidraget ska intäktsredovisas, ska detta ske så att intäkten ställs mot den kostnad bidraget är avsett att täcka.

17.6.3.1 Offentliggörande av årsredovisning

Om föreningen är skyldig att upprätta en årsredovisning, ska denna offentliggöras genom att skickas in till registreringsmyndigheten (8 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL). Med registreringsmyndighet avses här Bolagsverket om inte annat anges (8 kap. 1 § ÅRL).

17.6.3.2 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut

BFNAR 2010:1 ska tillämpas av ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen om trossamfund som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut. Rådet ska börja tillämpas från och med räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2011 eller senare.

Det allmänna rådet innehåller inga särskilda regler för föreningar som bedriver skattepliktig verksamhet. I vissa fall är reglerna i det allmänna rådet inte förenliga med inkomstskattelagens regler. Det medför att en förening som bedriver skattepliktig verksamhet måste avstå från att tillämpa rådet i vissa delar eller behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen.

Ett förenklat årsbokslut får upprättas av en förening som har en normal nettoomsättning som uppgår till högst 3 miljoner kr. Det innebär att nettoomsättningen kan överstiga gränsvärdet något enstaka år utan att rätten till att upprätta ett förenklat årsbokslut försvinner. Begreppet nettoomsättning definieras i 1 kap. 2 § första stycket 9 och andra stycket BFL. En förening som bedriver flera verksamheter ska tillämpa det allmänna rådet på samtliga verksamheter. I det allmänna rådet finns en del gränsvärden och dessa gäller för föreningens samtliga verksamheter.

Samtliga redovisningsregler som föreningen ska följa finns samlade i det allmänna rådet. Det gäller regler om öppningsbalansräkning, löpande bokföring och förenklat årsbokslut. I bilaga 1 finns även en hänvisning till andra allmänna råd som ska följas, t.ex. BFNAR 2000:6 Verifikationer. Någon annan normgivning får inte tillämpas.

En närmare beskrivning av det allmänna rådet finns i avsnitt 17 Handledningen för sambandet mellan redovisning och beskattning 2012, SKV 305.

17.6.4 Särregler för samfällighetsföreningar

En samfällighetsförening ska avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut efter samma förutsättningar som ideella föreningar, se avsnitt 17.6.3.

Om föreningen är skyldig att upprätta en årsredovisning, ska denna offentliggöras genom att skickas in till registreringsmyndigheten (8 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL). Med registreringsmyndighet avses här Bolagsverket om inte annat anges (8 kap. 1 § ÅRL).

17.7 Ej bokföringsskyldiga

Även om bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen inte föreligger, kan den juridiska personen ändå vara bokföringsskyldig genom att stadgarna eller andra regelverk anger att bokföring ska upprättas i enlighet med bokföringslagen.

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2002:6 Innebörden av begreppen årsbokslut och årsredovisning angett att om en redovisningshandling benämns årsredovisning måste kraven i årsredovisningslagen om årsredovisning vara uppfyllda. Motsvarande gäller för årsbokslut och kraven för detta i bokföringslagen.

Det föreligger dessutom en skyldighet att bevara underlag för taxeringen (39 kap. 3 § SFL). Denna skyldighet innebär att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns ett underlag för fullgörande av uppgiftsskyldigheten och för kontroll av denna.

Enligt inkomstskattelagen är all inkomst hos juridiska personer inkomst av näringsverksamhet. Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomst av näringsverksamhet beräknas efter bokföringsmässiga grunder.

Stiftelser

En stiftelse vars tillgångar enligt stiftelseförordandet endast får användas till förmån för bestämda fysiska personer, t.ex. vissa familjestiftelser och vinstandelsstiftelser, är inte bokförings-skyldiga enligt 2 kap. 5 § BFL.

Det uppkommer ingen bokförings-skyldighet enbart därför att en stiftelse skattemässigt är oinskränkt skattskyldig och skattepliktiga inkomster ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (14 kap. 2 § IL).

En stiftelse som inte är bokförings-skyldig enligt bokföringslagen ska enligt 3 kap. 2 § SL fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Det ska vidare finnas verifikationer för in- och utbetalningar. Detta gäller dock inte ovan nämnda stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordandet endast får användas till förmån för bestämda fysiska personer (1 kap. 7 § SL). En stiftelse som har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet, får beträffande den gemensamt placerade förmögenheten ha räkenskaper som är gemensamma med den andra stiftelsen (2 kap. 5 § SL).

Räkenskaperna ska avslutas med en sammanställning för varje räkenskapsår. Av sammanställningen ska framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under räkenskapsåret. I sammanställningen ska även anges värdet av stiftelsens tillgångar vid räkenskapsårets slut. Den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet ska för oinskränkt skattskyldig stiftelse, även om bokförings-skyldighet inte föreligger enligt bokföringslagen, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. Räkenskapsinformation ska bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet fram till och med det

**Registrerade
trossamfund**

sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (3 kap. 2 § SL).

För Svenska kyrkans del finns regler om bokföringsskyldighet i 47–52 kap. Kyrkoordning för Svenska Kyrkan.

**Samfällighets-
föreningar**

En samfällighetsförening som inte är bokföringsskyldig, ska ändå upprätta en förteckning över inkomster och utgifter för att uttaxering av medlemmarna ska kunna ske.

Bokföringsskyldigheten för en samfällighet som är delägarförvaltd regleras inte i bokföringslagen. Om en samfällighet är delägarförvaltd, måste bokföringsskyldigheten bedömas utifrån det enskilda förhållande som råder för var och en av delägarna.

17.7.1 Räkenskapsår

För juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga finns inga regler om räkenskapsår, varken om längden på räkenskapsåret eller på dess förläggning i tiden.

Observera att normalt utgör räkenskapsåret även beskattningsår, men för juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga är beskattningsåret alltid kalenderåret. (1 kap. 15 § IL).

17.8 Revision

I revisionslagen (1999:1079) finns bestämmelser om revision för bl.a. juridiska personer. Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § BFL är skyldiga att avsluta räkenskaperna med en årsredovisning, såvida inte det i någon annan lag finns reglerat hur revision ska ske.

Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund, samfällighetsföreningar, fiskevårdsområdesföreningar och viltvårdsområdesföreningar ska således ha minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen om föreningen är skyldig att upprätta en årsredovisning, se avsnitt 17.6 ovan.

För Svenska Kyrkan finns kompletterande bestämmelser om revision i 48 och 50 kap. Kyrkoordningen.

Av 4 kap.1 § SL framgår att en stiftelse som är skyldig att avsluta sina räkenskaper med en årsredovisning ska ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor. Om stiftelsen uppfyller mer än ett av följande villkor ska minst en revisor vara auktoriserad eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen:

- medelantalet anställda i stiftelsen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- stiftelsens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr,
- stiftelsens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kr.

Motsvarande gäller även för moderstiftelse i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av de ovan angivna kraven.

Tillsynsmyndigheten får, enligt 4 kap. 5 § SL, besluta att minst en revisor ska vara auktoriserad eller godkänd revisor när det gäller stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av att tillgångarnas storlek överstiger gränsvärdet 1,5 miljoner kronor.

17.9 Redovisningsnormer

BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering

BFNAR 2000: 6 Verifikationer

BFNAR 2001:2 Löpande bokföring

BFNAR 2001:3 Redovisning av materiella anläggningstillgångar

BFNAR 2002:1 Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m., senast ändrad genom 2010:3

BFNAR 2002:2 Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m., senast ändrad genom 2010:4

BFNAR 2002:3 Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, senast ändrad genom 2010:5

BFNAR 2002:6 Innebörden av begreppen bokslut och årsredovisning

BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, senast ändrad genom 2010:6

BFNAR 2002:9 Hur medelantalet anställda m.m. ska redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund.

BFNAR 2002:10 Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund, senast ändrad genom 2010:7

BFNAR 2002:11 Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentlig-rättsliga organ senast ändrad genom 2010:8

BFNAR 2006:11 Gränsvärden

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut

BFN R10 Systemdokumentation och behandlingshistorik

BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser

Bokföringsnämndens rapport ”Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m.”

18 Deklarations- och uppgiftsskyldighet

2 kap. 7 §, 5 kap. 1 § och 18 kap. 2 §, lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK

3 kap. och 10 kap., skattebetalningslagen (1997:483), SBL

5 kap., taxeringslagen (1990:324), TL

Skatteförfarandelag (2011:1244)

18.1 Inledning

Underlag för taxering är den skattskyldiges självdeklaration och de kontrolluppgifter som lämnas. Bestämmelserna om deklarations- och kontrolluppgiftsskyldigheten finns i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK. LSK upphörde att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för 2013 och tidigare års taxeringar enligt övergångsbestämmelser till skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

SFL trädde ikraft 1 januari 2012 och tillämpas, vad gäller slutlig skatt, på beskattningsår som påbörjas 1 februari 2012 eller senare. I SFL har de flesta av de regler som gäller skatteförfarandet samlats. I och med ikraftträdandet av SFL har LSK, taxeringslagen (1990:324), TL, skattebetalningslagen (1997:483), SBL, och en mängd andra mindre lagar upphävts. Genom att bestämmelserna samlas i en lag blir regelverket tydligare och lättare att tillämpa. Dubbelregleringar försvinner och onödiga begrepp tas bort. Obefogade skillnader i sak mellan bestämmelser i samma ämne försvinner också.

Eftersom SFL, avseende slutlig skatt, ska tillämpas först på beskattningsår som påbörjas 1 februari 2012 eller senare, kommer lagen, beträffande beskattningsförfarandet, i de flesta fall att tillämpas först inför beslut om slutlig skatt 2014. För mer information om SFL hänvisas i stället till prop.

2010/11:165, SOU 2009:58 och Skatteverkets handledning för Skatteförfarandet.

18.2 Inkomstdeklaration

Stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund m.fl. ska senast den 2 maj varje år inkomma med redovisning av sin verksamhet på Inkomstdeklaration 3 (INK3). INK3 består av en huvudblankett samt fyra huvudbilagor. På huvudblanketten ska föreningen redovisa underlagen för de skatter och avgifter som den ska betala. Huvudblanketten ska alltid lämnas in och undertecknas. Vilken eller vilka huvudbilagor som ska lämna in tillsammans med huvudblanketten beror på om föreningen har ett allmännyttigt ändamål och om verksamheten ska beskattas. Huvudbilagorna är

- Skattepliktiga kapitalinkomster m.m. (INK3K)
- Särskild uppgift (INK3SU)
- Räkenskapsschema (INK3R)
- Skattemässiga justeringar (INK3S)

Samfällighetsföreningar är i vissa fall skyldiga att lämna Inkomstdeklaration 2.

18.3 Särskild självdeklaration

Särskild självdeklaration ska enligt 2 kap. 7 § LSK, lämnas av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund m.fl. som har skattepliktiga intäkter som uppgår till minst 100 kr.

En föreningsbeskattad samfällighet är skyldig att lämna särskild självdeklaration i den utsträckningen som redogörs för i avsnitt 15.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund

Av 2 kap. 7 § 2 LSK framgår att särskild självdeklaration ska lämnas av ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § IL respektive 7 kap. 14 § IL och som har intäkter som ska tas upp till beskattning och som överstiger grundavdraget enligt 63 kap. 11 § IL på 15 000 kr.

Regeln tar sikte på de ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven på ändamål, verksamhet och fullföljd och som bedriver näringsverksamhet som inte omfattas av undantagen i 7 kap. 7 § andra stycket IL. Deklarationsskyldigheten för dessa uppkommer således först när intäkterna som ska tas upp till beskattning överstiger 15 000 kr.

När deklarationsskyldigheten är beroende av att intäkterna uppgår till visst belopp ska hänsyn inte tas till sådan intäkt som är skattefri (2 kap. 8 § LSK).

Familjestiftelser

Skyldigheten för familjestiftelser att lämna särskild självdeklaration är inte beroende av att intäkterna uppgår till visst belopp. Med familjestiftelse menas en stiftelse eller annat liknande subjekt som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda personers ekonomiska intressen.

Underlag fastighetsskatt m.m.

Särskild självdeklaration ska även lämnas av juridisk person för vilken det ska fastställas underlag för:

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

Delägarbeskattad samfällighet

En delägarbeskattad samfällighet är i normalfallet inte skyldig att lämna särskild självdeklaration. Endast om samfälligheten är skattskyldig för särskild löneskatt på pensionskostnader eller avkastningsskatt föreligger en sådan skyldighet. Redovisning av dessa underlag ska då ske på Inkomstdeklaration 2.

Föreningsbeskattad samfällighet

En föreningsbeskattad samfällighetsförening som är skattskyldig till inkomstskatt ska lämna Inkomstdeklaration 2 i den utsträckning som redogörs för ovan. Det bör uppmärksammas att särskild självdeklaration även ska lämnas av stiftelse, ideell förening, registrerat trossamfund, föreningsbeskattad samfällighet m.fl. som redovisar mervärdesskatt i den särskilda självdeklarationen. Detta är möjligt då den mervärdesskattepliktiga omsättningen understiger 1 miljon kr.

För att en självdeklaration ska anses föreligga krävs enligt praxis att deklarationen är avgiven på fastställt formulär, att den är undertecknad av behörig företrädare samt att den innehåller åtminstone någon uppgift till ledning för taxeringen.

18.4 Särskild uppgift

Skyldighet att lämna särskild uppgift regleras i 5 kap.1 § LSK. Av bestämmelsen framgår att det endast är stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är inskränkt skattskyldiga, i lagtexten angivna som ”undantagna från skattskyldighet”, som ska lämna särskild uppgift. Någon beloppsmässig gräns för skyldighet att lämna särskild uppgift finns inte.

**Befrielse från
särskild uppgift**

I den särskilda uppgiften ska framgå uppgifter om intäkter och kostnader, tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt övriga omständigheter som är av betydelse för bedömningen av frågan om inskränkt skattskyldighet.

Skatteverket kan, med stöd av 18 kap. 2 § LSK, efter ansökan, medge befrielse för viss tid från uppgiftsskyldigheten. I lagtexten finns ingen uppgift om vad som avses med ”viss tid”. Normalt medges dock befrielse för en tid om fem år.

Beslut om befrielse påverkar dock inte skyldigheten att lämna särskild självdeklaration.

Om Skatteverket avslår en begäran om befrielse från särskild uppgift finns ingen möjlighet för den skattskyldige att överklaga ett sådant beslut (19 kap. 3 § LSK).

Mer om deklarations- och uppgiftsskyldigheten finns att läsa i Handledning för beskattning av inkomst del 1.

18.5 Skattedeklaration

Den som är skyldig att göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter, skattskyldig för mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av sådan skatt samt skattskyldig för punktskatt ska lämna en skattedeklaration. Det är således skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt som ska redovisas i en skattedeklaration. Även särskild inkomstskatt som ska redovisas av den skattskyldige själv ska redovisas i en skattedeklaration.

18.6 Förseningsavgift och skattetillägg

SFL trädde i kraft den 1 januari 2012. TL upphörde att gälla vid utgången av 2011. Enligt punkten 16 i övergångsbestämmelserna till SFL gäller dock taxeringslagen för 2013 och tidigare års taxeringar, om inte annat framgår av punkten 10 i övergångsbestämmelserna. I sistnämnda punkt anges de bestämmelser om särskilda avgifter i SFL som ska tillämpas från och med ikraftträdandet 2012 i fråga om uppgifter som ska lämnas efter ikraftträdandet

I avsnitt 18.6.1-18.6.4 ges en kortfattad beskrivning av bestämmelserna om förseningsavgift och skattetillägg. För en utförligare genomgång av bestämmelserna hänvisas till Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen 2009.

18.6.1 Förseningsavgift enligt taxeringslagen

Förseningsavgift tas ut om den som är deklarationsskyldig inte kommit in med en självdeklaration inom föreskriven tid (5 kap. 9 § TL). Om den deklarationsskyldige inom föreskriven tid lämnar en självdeklaration som inte är behörigen undertecknad, tas förseningsavgift ut endast om bristen inte avhjälpes inom den tid som föreskrivs i förelägandet. Förseningsavgift tas ut med 1 000 kr.

Föreskriven tid

Med uttrycket ”föreskriven tid” i 5 kap. 9 § första stycket TL avses dels den 2 maj under taxeringsåret, dels den tidpunkt som anges i ett eventuellt anståndsbeslut som meddelats med stöd av 16 kap. LSK.

Enligt 5 kap. 11 § TL ska ytterligare förseningsavgifter tas ut om deklarationen inte kommit in inom tre månader respektive fem månader från den tidpunkt då den senast skulle ha lämnats.

Av 5 kap. 13 § TL framgår att bestämmelserna om förseningsavgift även gäller den som ska lämna särskild uppgift enligt 5 kap. 1 § LSK.

18.6.2 Skattetillägg enligt taxeringslagen

Skattetillägg ska enligt 5 kap. 1 § TL tas ut om den skattskyldige på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Även en utelämnad uppgift som den skattskyldige skulle ha lämnat anses vara en oriktig uppgift. Det är Skatteverket som ska visa att oriktig uppgift har lämnats. Det finns inte något krav på att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller av oaktsamhet utan det räcker att den objektivt sett är oriktig.

Skattetillägg tas normalt ut med 40 % (20 % mervärdesskatt) på den skatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits (eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats). I vissa fall är procentsatsen i stället 10 (5 för mervärdesskatt). Om den oriktiga uppgiften skulle ha medfört ett underskott av näringsverksamhet ska skattetillägget i stället beräknas på en fjärdedel av minskningen av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

**Obetydligt belopp,
normalt
tillgängligt
kontrollmaterial
m.m.**

Om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt ska skattetillägg inte tas ut. Vidare ska i vissa situationer, t.ex. om rättelse av den oriktiga uppgiften kan ske med ledning av kontrolluppgifter eller annat kontrollmaterial eller den skattskyldige på eget initiativ rättar uppgift, något skattetillägg inte tas ut.

**Skattetillägg vid
skönstaxering**

Skattetillägg ska även tas ut vid skönsmässig avvikelse från en självdeklaration och vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration när en sådan inte kommit in trots att ett föreläggande sänts ut till den skattskyldige.

18.6.3 Befrielse från särskild avgift

Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från skattetillägg eller förseningsavgift, om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid bedömningen ska bl.a. särskilt beaktas om felet kan antas ha berott på ålder, hälsa, eller liknande förhållande, om den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.

Befrielsegrunderna ska beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, om det föranleds av vad som förekommit i ärendet om särskild avgift.

18.6.4 Särskild uppgift och skattetillägg

Den särskilda självdeklarationen och den särskilda uppgiften får ses som två från varandra skilda handlingar. En stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund som lämnat in en undertecknad Inkomstdeklaration 3 och endast fyllt i avsnittet under Särskild uppgift kan inte anses ha lämnat en självdeklaration. Uppgifterna i den särskilda uppgiften anses dock lämnade till ledning för taxeringen och den särskilda uppgiften får dessutom anses innefatta ett påstående att det inte finns några inkomster att deklarerat. Särskild självdeklaration anses ha lämnats om någon uppgift på huvudblanketten eller på någon av huvudbilagorna (INK3K, INK3R eller INK3S) har ifyllts och huvudblanketten är undertecknad.

Om det efter utredning av den särskilda uppgiften framkommit att den skattskyldige egentligen är deklarationsskyldig, föreligger således, om deklarationen därefter inte inkommer, grund för att skönstaxera den skattskyldige på grund av utebliven självdeklaration. För att Skatteverket ska kunna påföra skattetillägg i en sådan situation måste, enligt 5 kap. 2 § 2 TL, ett föreläggande att inkomma självdeklaration sändas ut till den

skattskyldige. Om självdeklaration i nämnda situation inkommer efter det att Skatteverket skickat en förfrågan eller ett föreläggande till den skattskyldige kan skattetillägg i stället påföras på grund av oriktig uppgift. Den skattskyldige får nämligen genom att initialt enbart ha lämnat en särskild uppgift anses ha felaktigt påstått denne inte har några inkomster som ska deklarerar.

Om Skatteverket utifrån den särskilda uppgiften eller av övriga upplysningar i Inkomstdeklaration 3 borde ha förstått att särskild självdeklaration i stället skulle ha lämnats, så anses dock inte någon oriktig uppgift föreligga.

18.7 Kontrolluppgiftsskyldighet

Kontrolluppgift intäkt av tjänst

SFL träder i kraft den 1 januari 2012. Lagen tillämpas första gången på kontrolluppgifter som avser kalenderåret 2013 (p. 1 övergångsbestämmelserna SFL). LSK gäller för 2013 och tidigare års taxeringar.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst framgår av 6 kap. LSK. Kontrolluppgift ska lämnas för den som erhållit lön, arvode eller andra ersättningar och förmåner som utgör skattepliktig inkomst av tjänst.

Enligt huvudregel ska kontrolluppgift lämnas av den som utgett en ersättning eller förmån. Detta gäller även om ersättningen eller förmånen är ett utflöde ur en anställning hos en arbetsgivare men utges av någon annan. Som exempel kan nämnas en personalstiftelse som är knuten till ett företag och som tillhandahåller fri semesterbostad till de anställda i företaget.

Kontrolluppgift ska normalt avse föregående kalenderår. Enligt 10 kap. 8 § IL ska inkomster under tjänst tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. Regeln gäller både kontanta ersättningar och förmåner. Särregler finns dock för drivmedelsförmån.

Vinstandels- stiftelse

Vinstandelsstiftelse ska lämna kontrolluppgift om utbetald vinstandel. I normalfallet ska ersättningen redovisas i ruta 32 med specifikation i ruta 69. Om utbetalt belopp omfattas av arbetsgivaravgifter ska redovisningen i stället ske i ruta 11. I normalfallet ska blankett KU10 (SKV 2300) användas.

Idrottsföreningar

Ersättning till en idrottsutövare från en idrottsförening som uppfyller kraven på inskränkt skattskyldighet är fri från sociala

avgifter och från skyldighet att göra skatteavdrag om ersättningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp. Sådan ersättning måste dock redovisas särskild i kontrolluppgiften. Beloppet ifråga ska inte räknas som pensionsgrundande för mottagaren. Information om ersättningar vid idrottslig verksamhet från och med beskattningsåret 2011 och taxeringsåret 2012 finns i Skatteverkets meddelande SKV M 2010:17. Information om ersättningar vid idrottslig verksamhet från och med beskattningsåret 2012 och taxeringsåret 2013 finns i Skatteverkets meddelande SKV M 2011:26.

Beloppsgräns

Skyldighet att lämna kontrolluppgift föreligger om det sammanlagda värdet av ersättningarna och förmånerna till en person är 100 kr eller mer för hela året.

**Förenings-
beskattad
samfällighet**

En föreningsbeskattad samfällighet är, förutom vad som redogörs för ovan, skyldig att lämna kontrolluppgift avseende utdelning för delägande fastighet som ägs av fysiska personer och dödsbon. I kontrolluppgiften ska lämnas uppgift om utbetald utdelning, och för det fall att skogsbruk bedrivs i samfälligheten, hur stor del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruket (11 kap. 4 § LSK).

**Delägarbeskattad
samfällighet**

För en delägarbeskattad samfällighet ska kontrolluppgift lämnas för fysiska personer och dödsbon som är ägare till de delägande fastigheterna. Kontrolluppgift ska bara lämnas om den delägande fastigheten är en privatbostadsfastighet. I kontrolluppgiften ska anges den delägande fastighetens andel av samfällighetens avkastning av kapital, dvs. ränta, utdelning och liknande, och endast till den del denna överstiger 600 kr (11 kap. 5 § LSK).

**Tidpunkt för
lämnande av
kontrolluppgifter**

Kontrolluppgift ska lämnas senast den 31 januari närmast följande kalenderår.

Den som är skyldig att lämna kontrolluppgift enligt någon bestämmelse i 6–11 kap. LSK ska senast den 31 januari året närmast efter det år som kontrolluppgiften gäller översända ett meddelande med de uppgifter som har lämnats i kontrolluppgiften till den som uppgiften avser.

19 Översyn av skatteregler

19.1 Översyn av 7 kap. IL

Frågan om vilka skatteregler som ska gälla för subjekten i 7 kap. IL har varit föremål för översyn av Stiftelse- och föreningskatteutredningen, vars betänkande ”Moderniserade skatteregler för ideell sektor” (SOU 2009:65) överlämnades till regeringen den 30 juni 2009. Betänkandet finns i sin helhet att hämta på Regeringens webbplats, www.regeringen.se, under publikationer. Utredningen har föreslagit att de nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången vid 2012 års taxering. Förslaget är för närvarande föremål för beredning inom Regeringskansliet.

Översynen, som har omfattat i stort sett hela 7 kap. IL, har riktat in sig på sex huvudområden – förutsättningarna för skattegynnande och lika regler för de ideella organisationerna, vilka ändamål som ska kunna föranleda skattegynnande, frågan om det s.k. fullföljdskravets framtida utformning, den s.k. katalogen och dess fortsatta lagreglering, frågan om fastighetsinkomster alltjämt ska särbehandlas vid inkomstbeskattningen samt frågan om hur den ideella sektorn ska få finansiera sin allmännyttiga verksamhet.

19.1.1 Förutsättningarna för skattegynnande och lika regler för de ideella organisationerna

Utredningen föreslår att lika regler ska gälla för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Dessa bestämmelser bygger på de bestämmelser som idag gäller för föreningar och trossamfund, men har anpassats och moderniserats. Den allmännyttiga verksamhet som bedrivs är det viktiga, inte om den bedrivs av en stiftelse eller en ideell förening eller ett registrerat trossamfund. En sådan lika-behandling innebär också att problem undviks när sådana organisationer samverkar eller stödjer varandra.

I ett avseende föreslås inte fullständig likabehandling och det gäller finansieringsverksamheten som inte omfattar stiftelserna.

Förutom för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund föreslås dessa gemensamma undantagsregler också få tillämpas för vissa andra särskilt uppräknade kategorier vilka inte är stiftelser, föreningar eller trossamfund men som har en sådan verksamhet och inriktning att de kan och bör behandlas på samma sätt i detta avseende. Detta gäller akademier, hushållningssällskap, vissa studentkårer och nationer samt vissa kyrkor som hör till Svenska kyrkan.

19.1.2 Ändamålen

Utredningens förslag bygger på begreppet allmännyttigt ändamål. Man föreslår inte någon legaldefinition av begreppet allmännytta utan förslaget bygger på en exemplifierande uppräkningslista som liknar den som idag gäller för de ideella föreningarna. Med hänsyn till att enhetliga ändamålsbestämmelser föreslås för stiftelser, föreningar och trossamfund har utredningen gjort en översyn och sökt åstadkomma en exemplifiering som är anpassad till dagens samhälle och som kan ha fortsatt tillämpning.

Ändamålen hjälpverksamhet bland behövande och stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet har fått annan benämning och också något vidare innebörd och benämns i förslaget social hjälpverksamhet respektive fredsbefrämjande verksamhet. Även ändamålet vård och uppfostran av barn har moderniserats och fått en något vidare innebörd och benämns omsorg om barn och ungdom.

Ändamålen att främja utbildning och vetenskaplig forskning är i stort sett oförändrade.

Det framlagda förslaget innebär att även stiftelser kommer att kunna ha ett ändamål som gynnar kultur, idrott, politisk verksamhet och religiös verksamhet med skattegynnade.

I förslaget har två nya ändamål, miljövård och sjukvård, tillkommit i den exemplifierande uppräkningslistan. Detta motiveras med att ändamålet miljövård är ett så centralt område i dagens samhälle att det svårligen kan lämnas utanför en exemplifierande uppräkningslista av vad som är allmännyttiga ändamål. Att ändamålet sjukvård föreslås tillagt har sin grund i att utredningen föreslår att de ålderdomliga bestämmelserna om skattegynnande av anstalter – sjukvårdsinrättningar, allmänna undervisningsverk och barmhärtighetsinrättningar – slopas.

De allmännyttiga ändamålen föreslås kunna såväl bedrivas som på annat sätt gynnas och utredningen har valt att använda

uttrycket *främja* konsekvent. Detta innebär t.ex. att en stiftelse fortsättningsvis kan gynna en allmännyttig verksamhet som bedrivs i en ideell förening eller ett registrerat trossamfund eller tvärtom.

Någon lagreglering av den s.k. förvaltarstämman, som i stadgad praxis godtagits för stiftelser förvaltade av stat och kommun, föreslås inte.

Kravet på öppenhet för ideella föreningar och registrerade trossamfund behåller sin innebörd, men har förtydligats i sin utformning.

19.1.3 Fullföljdskravet och verksamhetskravet

Förslaget bygger för såväl fullföljdskravet som verksamhetskravet på nu gällande reglering, men har förtydligats i vissa avseenden.

Direkt av lagtexten framgår för verksamhetskravet att också här kan bedömningen göras med stöd av en period om flera år, bedömningen måste inte ske isolerat för det enskilda beskattningsåret. Det finns utrymme för en mindre avvikelse förutsatt att avvikelsen kan antas vara tillfällig.

Vid förtydligandet av fullföljdskravet har Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2001 ref. 17 för Stiftelsen Stockholms Sjömanshem haft avgörande betydelse. I lagtexten anges nu direkt vad som ska räknas med vid fullföljdsberäkningen och också vilken tidsperiod som får ligga till grund för bedömningen.

Förslaget medger också att den skatt som påförs i samband med uttagsbeskattning framförallt för stiftelser vid återinträde som inskränkt skattskyldiga får medräknas vid fullföljdsberäkningen. Fråga är om att underlätta ett återinträde som inskränkt skattskyldiga i situationer då på grund av brister i t.ex. fullföljden kraven för inskränkt skattskyldighet inte uppfyllts och på grund av detta under ett eller flera år stiftelsen varit oinskränkt skattskyldig.

Den möjlighet till dispens från fullföljdsskyldigheten som idag finns föreslås slopad.

19.1.4 Katalogen

Särbestämmelserna i 7 kap. 15–18 §§ IL föreslås upphöra och ersättas med generella undantagsregler kopplade inte till subjektet ifråga utan till den verksamhet som bedrivs. Många

av de subjekt som idag hänförs till dessa paragrafer kan i stället hänföras till de föreslagna gemensamma undantagsbestämmelserna. För vissa områden – myndighetsuppdrag, beskattning på annat sätt samt för tryggandeorganisationer föreslås särregleringar för dessa verksamheter.

19.1.5 Fastighetsinkomster

De särregler som idag finns för löpande fastighetsinkomster föreslås slojade, något som är i linje med inkomstskattelagen i övrigt. Fortsättningsvis kommer bara sådana fastighetsägare som omfattas av något undantagande från beskattning i övrigt att undantas från beskattning av löpande fastighetsinkomster.

I konsekvens med förslaget om slopande av katalogen, se ovan, föreslås också en ändring i fastighetstaxeringslagen som innebär att uppräknings (en form av katalog) i 3 kap. 4 § FTL tas bort och att hänvisning i stället sker till de subjekt som föreslås skattegynnade enligt de allmänna undantagsreglerna i inkomstskattelagen.

19.1.6 Finansieringsfrågan

Den näringsverksamhet som utgör ett direkt led i eller har annan naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet föreslår utredningen bara ska benämnas *naturlig anknytning*. Vidare föreslås att också stiftelser ska omfattas av denna undantagsbestämmelse. Någon förändring av omfattningen av vad som idag utgör naturlig anknytning/direkt led är inte avsedd. Någon särskild reglering av serviceverksamhet till medlemmar och andra som deltar i verksamheten i lagtexten föreslås inte.

Dagens hävdbegrepp föreslås slopat och ersatt av en mer modern form av *finansieringsverksamhet* som i sig rymmer vad som idag utgör hävdvunna inkomster. Ett avgörande skäl är att hävdbegreppet har upplevts som ålderdomligt och fastlåsende. Utredningen uttalar också att dessa hävdinkomster numera också i hög grad lika väl sägas ha naturlig anknytning till föreningens eller samfundets verksamhet.

Den finansieringsform utredningen föreslår är en modifierad huvudsaklighetsmetod som innebär att ideella föreningar och registrerade trossamfund med skattegynnande tillåts ha inkomster från verksamheter som utgör finansieringskällor för den allmännyttiga verksamheten till den del dessa intäkter understiger en fjärdedel av samtliga intäkter. Utredningen har velat åstadkomma en modell som är relativt enkel och inte är

bunden till vad som idag anses som föråldrade lösningar. Stiftelserna föreslås inte omfattas av dessa bestämmelser som ger möjlighet att bedriva rent finansierande verksamhet.

Frågan om vilken betydelse ideellt arbete ska ha ges inte någon reglering i betänkandet. Dock uttalar utredningen att såväl ersättningar i form av lön och kostnadsersättningar måste tillåtas och att det inte finns tillräckliga skäl att begränsa föreningars och trossamfunds möjligheter att bedriva näringsverksamhet med anställd personal.

Möjligheten för en ideell förening eller ett registrerat trossamfund att kunna få skattefria inkomster från andra subjekts, t.ex. ett eget aktiebolags, verksamhet föreslås inte av utredningen, bl.a. då detta innebär administrativa och kontrollmässiga nackdelar.

19.1.7 Övriga förslag

Skyldighet att lämna särskild uppgift föreslås också för de andra kategorier som föreslås omfattade av de generella undantagsbestämmelserna, t.ex. akademier och vissa studentkårer och nationer i det nya 7 kap. 12 § IL.

Grundavdraget föreslås höjt till 30 000 kr. Dessutom föreslås att även de studentkårer och studentnationer som omfattas av 4 kap. 8 respektive 15 §§ högskolelagen (de tidigare obligatoriska studerandesammanslutningarna) får rätt till grundavdrag. Skälet till detta är att de inte ska missgynnas i förhållande till övriga studerandeorganisationer som betraktas som ideella föreningar.

19.2 Översyn av ML

Förslag till nya bestämmelser om mervärdesskatt för den ideella sektorn har lämnats i rapporten Ds 2009:58 ”Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.”. Rapporten finns i sin helhet att hämta på Regeringens webbplats, www.regeringen.se, under publikationer.

19.2.1 Ideella sektorn

I rapporten föreslås bl.a. att vissa begrepp i mervärdesskattelagen anpassas ytterligare till unionsrätten och att de särskilda undantagsbestämmelserna för moms för ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML slopas. Förslaget har sin grund i att Europeiska kommissionen konstaterar att de särskilda momsreglerna för allmännyttiga

ideella föreningar och registrerade trossamfund strider mot EU:s momsdirektiv. Med anledning härav har ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige inletts.

En anpassning av nu gällande momsundantag till vad som gäller enligt unionsrätten har föreslagits. Utredarna har sett det som viktigt att verksamhet som idag är skattebefriad även kan bli det i framtiden, men då med stöd av bestämmelserna i EU-direktivet. Den framlagda förslaget gäller även för stiftelser. Undantag för mervärdesskatt föreslås gälla för allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund som tillhandahåller social omsorg inklusive självvård, idrotts-tjänster och fysisk träning, vissa kulturella tjänster och utbildningstjänster. Ett särskilt undantag föreslås för penninginsamlingsevenemang. Detta innebär att varor och tjänster i begränsad utsträckning kan säljas utan mervärdesskatt när syftet är att finansiera en ideell verksamhet. Försäljning av skänkta varor som görs av allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund, föreslås vara momspliktiga, men till en reducerad skattesats om 6 %.

19.2.2 Småföretag

Utredarna föreslår en skattebefrielse för företag med en skattepliktig omsättning som uppgår till högst 250 000 kr per år. Reglerna kommer även att gynna alla småföretag, oavsett företagsform. Avsikten med förslaget är att minska den administrativa bördan för sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som kommer att omfattas av moms-systemet genom slopandet av undantaget i 4 kap. 8 § ML.

19.2.3 Lokaluthyrning

För att förenkla för företagen föreslås att reglerna om s.k. frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning slopas och att vanlig skatteplikt i stället ska gälla. Detta förslag ska bidra till att minska hanteringskostnaderna för ett i dag krångligt och administrativt betungande system.

Rapporten har remissbehandlats och bereds nu inom regeringskansliet.

20 Skattereduktion för gåva

Lag (2011:1269) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, GML, gåvomottagarlagen

Förordning (2011:1295) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, GMF

67 kap. 2 §, 20–26 §§ IL

22 kap. 22 § SFL

23 kap. 7 § SFL

31 kap. 33 § SFL

3 kap. 26 § LSK

11 kap. 8 b § LSK

13 kap. 2 a och 3 §§ LSK

8 kap. 5 och 7 §§ förordning om självdeklaration och kontrolluppgifter, FSK

Prop. 2011/12:1

SOU 2007:59

20.1 Inledning

Genom beslut i Riksdagen i november 2011 infördes möjligheten för privatpersoner att få skattereduktion för vissa gåvor som ges till ideella organisationer. Bestämmelserna gäller från den 1 januari 2012.

Frågan om för- och nackdelar med skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet, som ett komplement till andra stödformer, utreddes och resultatet av denna utredning redovisades i betänkandet ”Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet”, SOU 2009:59. Vid den vidare behandling i regeringskansliet lyftes frågan om skattereduktion för gåvor till forskning ut för att beredas vidare. Det slutliga förslaget till lagreglering, som presentera-

des i budgetpropositionen, omfattar bara rätten till skattereduktion för gåvor till ideella organisationer för två ändamål och avser enbart gåvor från privatpersoner. Riksdagens beslut innebär inte någon ändring i förhållande till lagförslaget i budgetpropositionen.

I förarbetena till gåvomottagarlagen uttalas viljan att stödja den ideella sektorn (prop. 2011/12:1 s. 447 f).

En stark och livaktig ideell sektor har stor betydelse för samhällslivet och demokratin. Fler aktörer och bättre villkor för ideella organisationer att driva verksamhet innebär fler valmöjligheter för människor. Den ideella sektorn bedriver betydelsefull verksamhet inom t.ex. kulturlivet, idrotten, folkbildningen, det sociala området, utvecklingspolitiken och genom trossamfunden. Att den ideella sektorn anses som värdefull ur samhällelig synvinkel har kommit till uttryck bland annat genom olika former av offentligfinansierade stöd och bidrag men även genom de särskilda skatteregler som finns för beskattning av vissa typer av ideell verksamhet. Ett exempel utgörs av de skattesubjekt som finns i den s.k. katalogen i 7 kap. 15–17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Den ideella sektorn har således bedömts ha ett egenvärde när det gäller demokrati och social välfärd. Den ideella sektorns beroende av finansiering från den offentliga sektorn kan i vissa fall minska dess självständighet i förhållande till det allmänna. Det finns därför anledning att underlätta för den ideella sektorn att samla in medel från andra aktörer.

Mot bakgrund av detta uttalas ett stort intresse att stimulera privatpersoner att genom gåvor öka resurserna till denna sektor. Trots de farhågor om risk för fusk och missbruk samt förhållandet till avdragsförbudet för privata levnadskostnader har bestämmelserna införts. Dessa risker kan enligt regeringens mening begränsas genom att beloppen liksom antalet mottagare och ändamål hålls nere.

Mer om de diskussioner som föregick beslutet att införa skattereduktion för gåvor finns att läsa dels i utredningen (SOU 2009:59), dels i propositionen (prop. 2011/12:1 s. 442–482).

20.2 Rätt till skattereduktion för gåvogivare

Gåvogivaren

Bestämmelserna bygger på att fysiska personer kan få skattereduktion för gåva som ges till i förväg godkända gåvomottagare. Förutom beloppsbegränsningar gäller som förutsättning att gåvorna ges till verksamhet som avser hjälpverksamhet bland behövande och vetenskaplig forskning. Bestämmelserna om rätten till skattereduktion för gåva finns i 67 kap. 20–26 §§ IL.

20.2.1 Vem kan få skattereduktion

Vem kan ge

Det är bara fysiska personer som kan få skattereduktion för gåva. Vilka som kan få skattereduktion regleras i 67 kap. 24 § IL.

För att kunna få skattereduktion krävs att givaren fyller 18 år senast den 31 december det år gåvan ges och dessutom

- är obegränsat skattskyldig i Sverige under någon del av beskattningsåret. Dvs. är skattskyldig för alla sina inkomster, från Sverige och från utlandet, i Sverige, eller
- är begränsat skattskyldig i Sverige men har begärt att få betala skatt enligt inkomstskattelagen i stället för att betala särskild inkomstskatt. Förutsatt att de sammanlagda inkomster uteslutande, eller så gott som uteslutande, förvärvats i Sverige. Eller
- är begränsat skattskyldig i Sverige och har inkomst av näringsverksamhet från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.

Ett dödsbo kan medges skattereduktion om den avlidne själv har lämnat gåvan före dödsfallet. En gåva från dödsboet ger däremot inte rätt till skattereduktion. Inte heller finns det någon rätt till skattereduktion för gåvor som lämnas i ett testamente.

20.2.2 Till vem kan gåvan ges

Till vem

För att kunna få skattereduktion för en gåva måste gåvan ges till en i förväg godkänd gåvomottagare (67 kap. 20 § IL). En sådan gåvomottagare kan vara en svensk stiftelse, en svensk ideell förening eller ett svenskt registrerat trossamfund. Det kan också vara en utländsk motsvarighet till dessa. Rätten till skattereduktion är kopplad till att det vid gåvotillfället finns ett godkännande, varför givaren vid varje gåvotillfälle måste

kontrollera att mottagaren då är en godkänd gåvomottagare. En lista över alla godkända gåvomottagare finns på Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se/gavogivare.

Ett godkännande som gåvomottagare kan återkallas. Gåvogivaren har dock rätt till skattereduktion för gåvor som ges fram till dess beslut om återkallelse fattats.

20.2.3 Underlag för skattereduktion

Underlag

Rätten till skattereduktion grundar sig enbart på gåvor i pengar. Varje gåva måste uppgå till minst 200 kr vid ett och samma gåvotillfälle (67 kap. 21 § IL). För att skattereduktion ska tillgodoföras krävs att det sammanlagda underlaget för skattereduktion uppgår till minst 2 000 kr under beskattningsåret (67 kap. 22 § IL). Det står givaren fritt att själv avgöra hur stort belopp en gåvomottagare ska få, bara det uppgår till minst 200 kr vid ett och samma gåvotillfälle. Skattereduktionen kan således grundas på gåvor till olika godkända gåvomottagare. Det totala gåvobeloppet som uppfyller kraven är det som utgör underlag för skattereduktion.

Maximalt belopp som är skattereduktionsgrundande är 6 000 kr per år. Skattereduktion medges med 25 % och uppgår till högst 1 500 kr för beskattningsåret (67 kap. 26 § IL).

Det som utgör underlag för skattereduktion är enligt 67 kap. 25 § IL

- utgifter för gåva som givaren har haft under beskattningsåret. Med detta avses vad givaren själv gett i kontanta gåvor. Eller
- värdet av gåva som ska tas upp som inkomst.

Med värde av gåva som ska tas upp som inkomst avses

- en skattepliktig löneförmån i form av en gåva till en godkänd mottagare som den anställde får av sin arbetsgivare. Exempelvis att arbetsgivare utöver det som betalas i lön som en särskild förmån ger en julgåva om 500 kr till en godkänd gåvomottagare.
- en gåva som ett aktiebolag ger och som aktieägaren kommer att utdelningsbeskattas för värdet av. Om t.ex. ett fåmansaktiebolag donerar en viss del av sin vinst till en godkänd gåvomottagare, blir delägaren utdelningsbeskattad för detta. Det belopp delägaren blir utdelningsbeskattad för

utgör underlag för skattereduktion (prop. 2011/12:1 s. 475–476).

Kontrolluppgift för att erhålla skattereduktion för en sådan gåva ska fortfarande lämnas av den godkände gåvomottagaren och ska lämnas för den som förmånsbeskattas trots att betalningen inte kommer från denne.

Omkostnader för en gåva, t.ex. transaktionskostnader på banken, får inte räknas med i gåvounderlaget (67 kap. 25 § IL).

För att få skattereduktionen ska detta begäras i den inkomstdeklarationen som lämnas året efter det år gåvan getts. Godkända gåvomottagare, såväl svenska som utländska, är skyldiga att lämna kontrolluppgift för de skattereduktionsgrundande gåvor de tagit emot och som omfattas av dessa bestämmelser. Detta medför att underlag för skattereduktion normalt är förfyllt på deklarationsblanketten.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift omfattar inte anonyma gåvor (11 kap. 8 b § LSK). Det är därför viktigt att givaren lämnar mottagaren tillräckliga uppgifter om sig själv för att kunna identifieras. Annars kan mottagaren inte lämna kontrolluppgift på gåvan. Givaren ska också ange till vad gåvan ska användas. Detta är särskilt viktigt om gåvomottagaren även bedriver annan verksamhet som inte omfattas av godkännandet. Till exempel om gåvomottagaren är ett religiöst samfund som förutom sin religiösa verksamhet också är godkänd gåvomottagare och i denna del bedriver hjälpverksamhet bland behövande.

Skattereduktion räknas av mot kommunal och statlig skatt, statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift efter en särskild turordning som anges i 67 kap. 2 § IL. Ej utnyttjad skattereduktion förfaller.

20.3 Godkänd gåvomottagare

Godkänd gåvomottagare

Det är bara vissa allmännyttiga organisationer som kan ansöka om och bli godkända gåvomottagare. För att kunna godkännas krävs att den sökande är inskränkt skattskyldig, såväl innan ansökan som under godkännandetiden. Dessutom ska den sökande bedriva en sådan verksamhet som kan ge rätt till skattereduktion för gåva. De krav som ställs omfattar således såväl den grundläggande förutsättningen, att fråga är om en med stöd av allmänna undantagsbestämmelserna inskränkt skattskyldig stiftelse, ideell förening eller registrerat tros-

samfund. Dessutom ställs krav i gåvomottagardelen på att rätt verksamhet bedrivs och att den redovisas på rätt sätt. Kravet på inskränkt skattskyldighet gäller organisationen som sådan och inte bara i gåvomottagardelen.

20.3.1 Vilka associationsformer

Stiftelse, ideell förening, registrerat trossamfund

Möjligheten att ansöka om godkännande har svenska stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (6 § GML). Utländska motsvarigheter till dessa svenska organisationer har också, under vissa förutsättningar, samma möjlighet.

I propositionen diskuteras möjligheten att även vissa andra associationsformer skulle kunna komma ifråga för att bli godkända gåvomottagare. Regeringen uttalar dock att den inte är beredd att låta förslaget omfatta fler organisationsformer än sådana stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som kan vara inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL. Det finns vissa stiftelser och ideella föreningar som är skattegynnade enligt andra bestämmelser i 7 kap. IL. Också dessa ska kunna bli godkända gåvomottagare, under förutsättning att de skulle ha blivit och skulle komma att bli inskränkt skattskyldiga enligt de allmänna undantagsbestämmelserna (prop. 2011/12:1 s. 453–454). Motsvarande gäller också för utländska motsvarigheter till svenska stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund om de uppfyller de krav som ställs på de svenska subjekten. Se mer i avsnitt 20.3.2.4.

Vad som här sägs om registrerat trossamfund gäller också varje självständig organisatorisk del av ett sådant.

Ett godkännande gäller enbart för den juridiska person som ansökt och blivit godkänd. Om till exempel en förening ansluten till ett riksförbund, som är godkänt som gåvomottagare, vill kunna ta emot skattereduktionsgrundande gåvor måste den själv ansöka om godkännande.

20.3.2 Inskränkt skattskyldighet

20.3.2.1 Beslut om slutlig skatt året innan ansökan

Inskränkt skattskyldighet

Ett grundläggande krav för att kunna godkännas som gåvomottagare är att stiftelsen, föreningen eller trossamfundet vid beslutet om slutlig skatt för året innan det då ansökan görs är inskränkt skattskyldig enligt de allmänna bestämmelserna i 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL. Detta utgör en form av tröghetsregel och innebär att en nystartad organisation inte kan ansöka om

godkännande utan får vänta till dess den första inkomstdeklarationen/särskilda uppgiften lämnats och godkänts (6 § GML och prop. 2011/12:1 s. 457).

En inskränkt skattskyldig stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund kan vid sidan av den skattegynnade verksamheten ha skattepliktig näringsverksamhet i form av skattepliktig rörelse eller fastighet. Detta utgör inte något hinder för ett godkännande. Förutsättningen är att den sökande är inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL.

20.3.2.2 Prognos för de kommande åren

Förutom kravet på inskränkt skattskyldighet för tid innan ansökan ska det också vara sannolikt att stiftelsen, föreningen eller trossamfundet vid de två närmast följande årens beslut om slutlig skatt också kommer att uppfylla detta krav och bli betraktad som inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL.

20.3.2.3 Hela verksamheten

Bedömningen av om en sökande uppfyller kraven på inskränkt skattskyldighet görs, liksom vid inkomstbeskattningen med ledning av hela den ändamålsenliga verksamheten. Kraven i denna del är också desamma som vid inkomstbeskattningen och följaktligen olika för stiftelser jämfört med föreningar och trossamfund.

Med kopplingen till den inskränkta skattskyldigheten, innan ansökan och prognosen framåt, blir detta krav en grundförutsättning för att kunna godkännas som gåvomottagare och fortsätta vara godkänd.

Förutsättningarna för att bli betraktad som inskränkt skattskyldig enligt de allmänna bestämmelserna för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund beskrivs under avsnitt 4, 8 och 11.

Sannolikt

Såväl när det gäller användandet av gåvorna som när det gäller den fortsatta inskränkta skattskyldigheten uttrycker lagtexten detta som att det är sannolikt (6 § GML). Regeringen har här, i motsats till utredningen, uttalat att bestämmelsen inte bör reglera bevisbördan utan det räcker att det anges att den fortsatta skattskyldigheten ska vara sannolik (prop. 2011/12:1 s. 458).

Annan grund för skattebefrielse	20.3.2.4 Skattebefriad enligt annat lagrum Av 7 § GML framgår att en sökande vars skattskyldighet prövas enligt annat lagrum i 7 kap. IL än de allmänna undantagsbestämmelserna i 3, 7 eller 14 § kan godkännas som gåvomottagare. Förutsättningen är att de, om de prövats enligt de allmänna undantagsbestämmelserna, hade uppfyllt där ställda krav och godtagits som inskränkt skattskyldiga. Fråga kan t.ex. vara om en stiftelse som omfattas av undantagsbestämmelserna i 7 kap. 15–17 §§ IL, men som hade kunnat godkännas enligt de allmänna undantagsbestämmelserna.
Utländska subjekt	20.3.2.5 Utländska subjekt Av artikel 63.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) framgår att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater, samt mellan medlemsstater och tredjeländ är förbjudna. Principen om fri rörlighet för kapital återfinns även i artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet). Med hänsyn härtill och till ett antal rättsfall som återges i propositionen ger gåvomottagarlagen också en utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund möjlighet att ansöka om att bli godkänd som gåvomottagare (prop. 2011/12:1 s. 599–461). Förutsättningen är att den sökande hör hemma <ul style="list-style-type: none">– i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller– i en stat med vilken Sverige har ingått<ul style="list-style-type: none">– ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte, eller– ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden. På Skatteverkets webbplats finns en lista publicerad med uppgift om vilka länder detta gäller. För att kunna godkännas som gåvomottagare ställs motsvarande krav på den utländska sökanden som det ställs på de svenska sökandena. Förutom att förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet, vid prövning enligt de svenska bestämmelserna, ska vara för handen krävs också att andra motsvarande krav som ställs på de svenska subjekten uppfylls. T.ex. ska en utländsk stiftelse omfattas av motsvarande krav på registrering

som den svenska stiftelselagen ställer på en svensk stiftelse (prop. 2011/12:1 s. 460).

En utländsk sökande måste dessutom, i samband med ansökan, lämna ett skriftligt åtagande om att lämna kontrolluppgifter för de skattereduktionsgrundande gåvor de tar emot (8 § tredje stycket GML).

20.3.3 Krav i gåvomottagandet

20.3.3.1 Ändamål

Ändamålskrav
Hjälpverksamhet
bland behövande
Vetenskaplig
forskning

I förarbetena diskuterades avgränsningen av vilka ändamål som skulle kunna komma ifråga (prop. 2011/12:1 s. 454–457). Slutsatsen blev att endast två ändamål omfattas när det gäller skattereduktion för gåva. Dessa är att bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning. I denna del gäller samma ändamålskrav för stiftelserna som för ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Vad som avses med dessa ändamål och hur de ska bedömas överensstämmer med den bedömning som görs när man bedömer skattskyldigheten enligt 7 kap. 4 § IL. Se avsnitt 4.3.

När det gäller ändamålet vetenskaplig forskning görs i propositionen ett förtydligande med innebörden att i vetenskaplig forskning innefattas även sådan verksamhet som avser information och upplysning om den bedrivna forskningen med hänvisning till SOU 2009:65, s. 97 (prop. 2011/12:1 s. 456).

Faktisk
verksamhet

För att kunna godkännas måste den sökande som ändamål ha ett eller båda av dessa ändamål eller helt eller delvis bedriva sådan verksamhet. Det avgörande är således den verksamhet som den sökande faktiskt avser att bedriva i den del av verksamheten som ska omfattas av ett godkännande som gåvomottagare (prop. 2011/12:1 s. 457).

Omfattning av
gåvomottagar-
verksamheten

Det finns inte något krav på att den gåvomottagarverksamhet som en organisation bedriver måste vara av viss omfattning. De krav som ställs är att den måste avse rätt ändamål och att inkomna medel används på avsett sätt.

20.3.3.2 Användningen av gåvorna

Användning

Det är viktigt att de gåvor som kommer in till gåvomottagaren och som ger rätt till skattereduktion för givaren också kommer att användas på det sätt givaren avsett och för något av ändamålen hjälpverksamhet bland behövande eller vetenskaplig forskning.

Det finns därför ett direkt krav på att det finns underlag som styrker vilka skattereduktionsgrundande gåvor som tagits emot och hur de använts. Särskilt för gåvomottagare som förutom verksamheten med gåvomottagandet också bedriver annan verksamhet är detta viktigt. Fråga kan t.ex. vara om ett trosamfund som vid sidan av den religiösa verksamheten bedriver hjälpverksamhet bland behövande eller främjar vetenskaplig forskning. Det krävs alltså att det går att göra en självständig prövning av vilka gåvor som kommit in och hur de använts. Att det inte är tillräckligt med det allmänna kravet på inskränkt skattskyldighet framgår av uttalande i propositionen (prop. 2011/12:1 s. 458).

Kostnader

Omkostnader som är nödvändiga för att bedriva den verksamhet som omfattas av godkännandet och för insamlandet av gåvorna får dras av från de insamlade gåvorna vid bedömning av om gåvomottagarverksamheten bedrivits på rätt sätt. Samma grundprinciper som gäller för inkomstlaget näringsverksamhet vid inkomstbeskattningen får tillämpas här.

Tid för användandet

Det finns inte uttalat under vilken tid de mottagna gåvorna måste användas för att kraven för fortsatt godkännande ska vara uppfyllda. Den tidsperiod som godkännandet gäller får anses utgöra en naturlig bortre gräns.

20.3.4 Krav på bokföringen eller räkenskaperna och på revisor

20.3.4.1 Bokföring eller räkenskaper

**Bokföring/
räkenskaper**

Av bokföring eller räkenskaper ska det vara möjligt att följa gåvornas mottagande och användning (6 § GML). Det ska vara möjligt att se vilka gåvor som getts, storleken av dessa samt vilka som gett gåvorna. Detta är nödvändigt med hänsyn till den kontrolluppgiftsskyldighet som följer av godkännandet som gåvomottagare. Dessutom måste det finnas en tillfredsställande dokumentation som visar att minst så mycket pengar som kommit in i form av skattereduktionsgrundande gåvor också använts till de ändamål för vilka gåvorna varit avsedda. Någon dokumentation av varje enskild gåvas användning är däremot inte nödvändig.

Bokföringen eller räkenskaperna måste vara så ordnade att det på ett enkelt och säkert sätt går att ta fram uppgifter om de skattereduktionsgrundande gåvorna och användningen av dessa. Om det sker genom att gåvorna bokförs på olika konton eller om det görs via en sidoordnad redovisning (administra-

tiva system) är valfritt. Skatteverket kan inte ställa några krav på val av metod. En sidoordnad bokföring kan ge en ökad specifikationsgrad, men det är upp till varje gåvomottagaren att ordna ett för organisationen ändamålsenlig uppbyggd redovisningssystem. För den som är bokföringsskyldig ska systemet som valts uppfylla bokföringslagens krav på kontroll och överblick. Vilken uppbyggnad som väljs torde till stor del bero på hur omfattande verksamheten är. Hur redovisningssystemet har byggts upp ska framgå av systemdokumentationen.

20.3.4.2 Revisorskrav

Revisor

En godkänd gåvomottagare måste ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor utsedd för att kunna godkännas (6 § GML). Uppdraget som revisor omfattar hela den verksamhet som bedrivs.

20.4 Ansökningsförfarande och godkännande

20.4.1.1 Ansökan

Ansökan

Den som vill bli godkänd gåvomottagare ska ansöka om detta hos Skatteverket (9 § GML). Ansökan görs på fastställt formulär. Ansökningsblankett finns för såväl svenska som utländska sökande på webbplatsen. Till ansökan ska den sökande bifoga de handlingar som åberopas för att styrka att samtliga krav för ett godkännande föreligger. Viktigt är att den sökande lämnar en beskrivning av den verksamhet som ska omfattas av godkännandet. Särskilt om detta är en verksamhet som är ny och inte tidigare bedrivits av gåvomottagaren. Det finns alltså inte något krav på att verksamhet som ska omfattas av godkännandet har bedömts i tidigare avlämnad deklARATION.

Det underlag som normalt behöver bifogas till ansökan är

- gällande stadgar,
- protokoll som styrker vem som är behörig firmatecknare,
- kontoplan eller annat underlag, samt systemdokumentation, som visar hur bokföringen eller räkenskaperna, inklusive eventuell sidoordnad redovisning (administrativt system), är uppbyggd.
- verksamhetsberättelse och årsbokslut eller motsvarande för föregående verksamhetsår samt budget eller motsvarande planeringsunderlag för innevarande verksamhetsår. Detta

ska tillsammans med föregående års beslut om slutlig skatt användas för att avgöra om den sökande uppfyller kraven på inskränkt skattskyldighet. Dessutom ska det av budget och planeringsunderlag eller på annat sätt framgå vilken verksamhet den sökande avser att driva i gåvomottardelen.

Betalning i förväg

Innan Skatteverket får pröva en ansökan krävs att ansökningsavgiften är inbetald (12 § GML). Detta görs till ett särskilt bankkonto. Skattekontot kan inte användas för dessa inbetalningar. Kontonummer framgår av ansökningsblanketterna.

20.4.2 Tid för godkännandet

Ett godkännande som gåvomottagare gäller till utgången av tredje året efter ansökningsåret (10 § GML). Detta innebär att om ansökan görs år 2012 och beslut fattas under samma år gäller godkännandet till utgången av 2015. På Skatteverkets webbplats publiceras löpande en lista med vilka godkända gåvomottagare som finns och för vilken tid godkännandet gäller (www.skatteverket.se). Det är bara under den tid godkännandet gäller som det finns rätt till skattereduktion för givaren. Någon retroaktivitet för gåvor som getts innan beslutet om godkännande fattats finns inte.

20.4.3 Förlängning

Ett godkännande som gåvomottagare kan förlängas. Kommer ansökan in innan godkännandet har upphört att gälla får godkännandet förlängas ytterligare tre år (10 § GML). Tidigare godkännande förlängs automatiskt intill dess Skatteverket hunnit pröva frågan om förlängning.

Om en ansökan om förlängning kommer in efter det att godkännandet upphört ses detta som en ny ansökan om godkännande.

För att ansökan om förlängning ska kunna godkännas måste den som söker uppfylla kraven på inskränkt skattskyldighet samt rätt ändamål och verksamhet i gåvomottagardelen. Dvs. samma krav som gällde för det ursprungliga godkännandet.

20.4.4 Avgifter

Betalning i förväg

I 3 § förordning om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva regleras avgifterna för gåvomottagare. Ansökningsavgiften uppgår till 10 000 kr och årsavgiften för åren efter ansökningsåret uppgår till 7 000 kr. Ansökningsavgiften måste vara betald innan ansökan får prövas.

Årsavgiften ska betalas före det år avgiften avser, dvs. senast den 31 december året innan.

Vid ansökan om förlängning utgår inte någon ny ansökningsavgift utan enbart årsavgift, förutsatt att ansökan görs under godkännandetiden (prop. 2011/12:1 s. 463).

Ingen återbetalning

Om Skatteverket avslår en ansökan om godkännande återbetalas inte ansökningsavgiften.

20.4.5 Återkallelse

Omedelbar underrättelse

Ett beslut om godkännande kan återkallas, på begäran av gåvomottagaren eller på initiativ av Skatteverket. Enligt 13 § GML åligger det gåvomottagaren att omedelbart underrätta Skatteverket om ett eller flera av de krav som anges i 6–8 §§ GML inte längre är uppfyllda.

Grund för återkallelse

Skatteverket ska, enligt 15 § GML, återkalla ett godkännande som gåvomottagare om

1. innehavaren begär det,
2. förutsättningarna för godkännande inte längre är uppfyllda,
3. innehavaren inte längre uppfyller kraven på inskränkt skattskyldighet,
4. årsavgiften inte betalas,
5. ett föreläggande från Skatteverket inte följs, eller
6. innehavaren inte lämnar kontrolluppgifter.

Skatteverket får, om synnerliga skäl föreligger, avstå från återkallelse vid p. 2, 3 och 6 ovan.

Ett beslut om återkallelse gäller omedelbart även om det överklagas (16 § GML).

20.4.6 Föreläggande

Som en yttersta möjlighet att få in underlag för att kunna ta ställning till om ett godkännande ska återkallas får Skatteverket meddela de förelägganden som behövs (14 § GML).

I propositionen skriver regeringen om utredningen i gåvomottagardelen och möjlighet att förelägga (prop. 2011/12:1 s. 464):

”En del av kontrollen av de godkända gåvomottagarna kommer att ske i samband med beskattningen eftersom vissa av de godkända gåvomottagarna måste vara

inskränkt skattskyldiga. I övrigt är verket oförhindrat att kontrollera användningen av insamlade medel, redovisning, etc. Skatteverket bör inom ramen för sin tillsyn ha möjlighet att, när ett godkännande av någon anledning sätts i fråga och det övervägs om återkallelse bör ske, kunna utfärda de förelägganden som behövs för att verket ska kunna ta ställning till om ett godkännande ska återkallas.

Utredningen har vidare föreslagit att Skatteverket ska ha rätt att förelägga den som ansökt om att bli godkänd gåvomottagare att komma in med ytterligare handlingar och andra uppgifter som behövs för att verket ska kunna pröva en ansökan eller en ansökan om förlängning. Utredningen har även föreslagit att Skatteverket ska få förelägga den som inte betalar en ansöknings- eller årsavgift att betala avgiften.

Det följer av allmänna principer att en ansökan får avslås om den sökande inte har kommit in med den utredning som behövs för att visa att förutsättningarna för bifall till ansökan är uppfyllda. Det behövs därför inget föreläggande att inkomma med uppgifter vid en ansökan om godkännande eller om förlängning av ett godkännande. När det gäller ansökningsavgift får Skatteverket avvisa en ansökan om avgiften inte betalats. När det gäller årsavgift bör obetald årsavgift utgöra grund för återkallelse utan att ett föreläggande först behöver utfärdas (se avsnitt 6.16.3.6.5 om återkallelse). Regeringen anser mot bakgrund av det nu anförda att det inte finns behov av bestämmelser om förelägganden i ytterligare situationer än då återkallelse aktualiseras.

Om ett föreläggande inte följs får Skatteverket återkalla godkännandet (se avsnitt 6.16.3.6.5).”

Föreläggande enligt gåvomottagarlagen omfattas inte av skatteförfarandelagens bestämmelser.

20.4.7 Kontrollavgift

Kontrollavgift 10 %

Om förutsättningarna för godkännande inte längre kvarstår och gåvomottagaren underlåter att meddela Skatteverket detta på sätt som anges i 13 § GML, får kontrollavgift påföras med stöd av 17 § GML. I propositionen framhålls vikten av att de skattskyldiga – givarna – ska kunna lita på att myndighets-

besluten är riktiga och att de godkända gåvomottagarna står under tillräcklig tillsyn (prop. 2011/12:1 s. 467). Till följd av detta kvarstår rätten till skattereduktion för givarna fram till dess beslut om återkallelse meddelats. Kontrollavgiften utgör en sanktion gentemot gåvomottagaren för sådana gåvor som mottas när förutsättningar härför inte längre föreligger.

Kontrollavgiften uppgår till 10 % av de gåvor som tagits emot efter den tidpunkt då en underrättelse borde ha kommit in till Skatteverket och till dess frågan prövats och godkännandet återkallats. Underlaget utgörs av de gåvor som är sådana att de ingår i givarens underlag för skattereduktion enligt 67 kap. 25 § IL. Kontrollavgift uttas lägst med 5 000 kr.

Skäligt belopp

Om värdet på de gåvor som felaktigt tagits emot inte kan beräknas tillförlitligt får Skatteverket uppskatta värdet till ett skäligt belopp.

Kontrollavgiften tillfaller staten. Sättet för debitering och betalning samt verkställighet och indrivning regleras i skatteförfarandelagen och kommer att debiteras via skattekontot (19 § GML).

Befrielse

Skatteverket får, om överträdelsen är ringa eller ursäktlig eller om det finns andra särskilda skäl, helt eller delvis befria gåvomottagaren från en kontrollavgift (18 § GML). Till sådana särskilda skäl räknas t.ex. att frågan är svårbedömd eller att bristen är botad eller berott på omständigheter utanför mottagarens kontroll.

20.4.8 Omprövning och överklagande

Två månader

Rätten att begära omprövning eller att överklaga regleras i 20 § GML. För beslut om godkännande enligt 6 §, förlängning av godkännande enligt 10 § och återkallelse av godkännande tillämpas bestämmelserna i 66 och 67 kap. SFL avseende på vilket sätt preliminär skatt ska betalas. Detta innebär att omprövnings- och överklagandefristen är två månader från det den sökande/gåvomottagaren fått del av beslutet (66 kap. 7 § och 67 kap. 12 § SFL).

Vidare får beslut om kontrollavgift omprövas eller överklagas. Här räknas tidsfristen i 66 kap. 24 § SFL från den dag beslutet om kontrollavgift meddelades.

Att andra beslut inte får överklagas framgår uttryckligen av 20 § tredje stycket GML.

Rätt domstol

Ett överklagande ska prövas av den förvaltningsrätt där gåvomottagarens styrelse hade sitt säte, eller om sådant saknas där förvaltningen utövades, den 1 november före det år beslutet fattades (67 kap. 8 § SFL). För prövning i kammarrätt krävs prövningstillstånd.

20.5 Sekretess

Även om Skatteverkets verksamhet med godkännande av gåvomottagare inte är att se som ett skatteförfarande så är 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) tillämplig. Beslut om godkännande av gåvomottagare får anses utgöra sådana beslut varigenom underlag för bestämmande av skatt fastställs (prop. 2011/12:1 s. 470). Den lista med godkända gåvomottagare som finns publicerad på Skatteverkets webbplats kräver inte någon särskild reglering utan har sin grund i beslutsoffentligheten.

20.6 Kontrolluppgiftsskyldighet

För såväl svenska som utländska godkända gåvomottagare föreligger en skyldighet att lämna kontrolluppgifter för mottagna gåvor som kan ge rätt till skattereduktion, dvs. för gåvor som uppgår till minst 200 kr per gåvotillfälle och ges i pengar. Denna skyldighet föreligger även för sådana gåvor som givaren ska förmånsbeskattas för. Däremot finns det inte någon skyldighet att lämna kontrolluppgift för anonyma gåvor.

Kontrolluppgift ska lämnas för hela gåvobeloppet, alla gåvor om minst 200 kr i pengar, som en gåvomottagare fått från en givare. Det finns ingen högsta gräns som ska redovisas i kontrolluppgiften. Maximalt belopp för skattereduktion räknas ut vid skattedebiteringen på grundval av lämnade kontrolluppgifter.

Denna skyldighet att lämna kontrolluppgifter gäller även utländska gåvomottagare, som i samband med ansökan om godkännande måste lämna ett skriftligt åtagande om detta (8 § GML).

Lämnade kontrolluppgifter kommer att förifyllas i givarnas deklARATIONER.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter regleras i 22 kap. 22 § SFL, från kalenderåret 2013. För tid fram till dess gäller 11 kap. 8 b § LSK.

Lagtext

Transumt av inkomstskattelagen (1999:1229)

Uppdaterad t.o.m. SFS 2011:1271, 2012-01-01

7 kap. Vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för

- staten, kommuner och pensionsstiftelser i 2 §,
- stiftelser i 3–6 §§,
- ideella föreningar i 7–13 §§,
- registrerade trossamfund i 14 §,
- vissa andra juridiska personer i 15–20 §§, och
- ägare av vissa fastigheter i 21 §.

I fråga om begränsat skattskyldiga gäller bestämmelserna de inkomster som de är skattskyldiga för enligt 3 eller 6 kap.

Helt undantagna juridiska personer

2 § Helt undantagna från skattskyldighet är

1. staten,
2. landsting, kommuner och kommunalförbund,
3. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., och
4. samordningsförbund enligt 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

I lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel finns bestämmelser om avkastningsskatt för pensionsstiftelser. Lag (2004:790).

Stiftelser

Skattskyldighet

3 § En stiftelse är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om stiftelsen uppfyller

- ändamålskravet i 4 §,
- verksamhetskravet i 5 §, och
- fullföljdskravet i 6 §.

En stiftelse som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

Särskilda bestämmelser om pensionsstiftelser finns i 2 § och om vissa andra stiftelser i 15–18 §§.

Ändamålskravet

4 § Stiftelsen ska ha till huvudsakligt 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.

Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer. Lag (2007:1419).

Verksamhetskravet

5 § Stiftelsen ska i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådant ändamål som anges i 4 §. Lag (2007:1419).

Fullföljdskravet

6 § Stiftelsen ska, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar.

Vid beräkningen av avkastningen av stiftelsens tillgångar ska schablonintäkt enligt 42 kap. 43 § inte ingå. Lag (2011:1271).

Ideella föreningar

Skattskyldighet

7 § En ideell förening är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om föreningen uppfyller

- ändamålskravet i 8 §,
- verksamhetskravet i 9 §,
- fullföljdskravet i 10–12 §§, och
- öppenhetskravet i 13 §.

En förening som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för

1. kapitalvinster och kapitalförluster,
2. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från
 - verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller
 - verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller
3. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Särskilda bestämmelser om vissa ideella föreningar finns i 15–17 §§.

Ändamålskravet

8 § Föreningen ska ha till huvudsakligt syfte att främja sådana ändamål som anges i 4 § eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål.

Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Lag (2007:1419).

Verksamhetskravet

9 § Föreningen ska i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådana ändamål som anges i 8 §. Lag (2007:1419).

Fullföljdskravet

10 § Föreningen ska, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Lag (2007:1419).

Vid beräkningen av avkastningen av föreningens tillgångar ska schablonintäkt enligt 42 kap. 43 § inte ingå. Lag (2011:1271).

11 § Skatteverket får medge undantag från fullföljdskravet i 10 § för en förening som avser att förvärva en fastighet eller annan anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten. Detsamma gäller om en förening avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen.

Beslutet får avse högst fem beskattningsår i följd. Det får förenas med villkor att föreningen ska ställa säkerhet eller liknande för den inkomstskatt som föreningen kan bli skyldig att betala på grund av omprövning av beslutet om slutlig skatt för de år som beslutet avser, om det upphör att gälla enligt 12 §.

Skatteverkets beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. Lag (2011:1256).

12 § Om föreningen inte inom föreskriven tid har genomfört den avsedda investeringen eller inte har iakttagit något annat villkor i beslutet, är föreningen skattskyldig som om undantaget inte hade medgetts.

Öppenhetskravet

13 § Föreningen får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat.

Registrerade trossamfund

14 § Bestämmelserna om ideella föreningar i 7–13 §§ tillämpas också i fråga om registrerade trossamfund.

Vissa andra juridiska personer

15 § Följande juridiska personer är skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §:

- 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,
- sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte,
- barmhärtighetsinrättningar, och
- hushållningssällskap med stadgar som har fastställts av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämt.

En juridisk person som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

16 § Följande juridiska personer är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter:

- akademier,
- allmänna undervisningsverk,
- studentkårer vid statliga universitet och högskolor som avses i 4 kap. 8 § högskolelagen (1992:1434) och nationer vid Uppsala universitet eller Lunds universitet som avses i 4 kap. 15 § högskolelagen samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt högskolelagen eller föreskrift som meddelats med stöd av högskolelagen ansvarar för,
- regionala utvecklingsbolag som med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare samt moderbolag till sådana utvecklingsbolag,
- arbetslöshetskassor,
- personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall,
- stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av drifts-

inskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet eller med ändamål att lämna permitteringslöneersättning, och

- bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslöneersättning. Lag (2009:768).

17 § Följande juridiska personer är också skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter:

- Aktiebolaget Svenska Spel och dess helägda dotterbolag som bara bedriver spelverksamhet,
- Aktiebolaget Trav och Galopp,
- Alva och Gunnar Myrdals stiftelse,
- Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m.,
- Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag,
- Dag Hammarskjölds minnesfond,
- Fonden för industriellt samarbete med u-länder,
- Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete,
- Handelsprocedurrådet,
- Industri- och nyföretagarfonden,
- Jernkontoret, så länge kontorets vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägarna,
- Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö,
- Nobelstiftelsen,
- Norrlandsfonden,
- Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet,
- Right Livelihood Award Stiftelsen,
- SSR – Sveriges Standardiseringsråd, så länge dess vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till medlemmarna,

- Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond,
- Stiftelsen Industricentra,
- Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland,
- Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling,
- Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO,
- Stiftelsen Samverkan universitet/högskola och näringsliv i Stockholm och de sex motsvarande stiftelserna med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg och Lund,
- Stiftelsen Svenska Filminstitutet,
- Stiftelsen Sveriges Nationaldag,
- Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet,
- Stiftelsen UV-huset,
- Stiftelsen ÖV-huset,
- Svenska bibelsällskapets bibelfond,
- Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet,
- Svenska skeppshypotekskassan,
- Svenska UNICEF-kommittén,
- Sveriges exportråd, och
- TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne. Lag (2005:798).

18 § Bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten i 15–17 §§ tillämpas för stiftelser bara om fullföljdskravet i 6 § är uppfyllt. Om det finns särskilda krav när det gäller verksamheten eller liknande, tillämpas bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten bara om stiftelserna i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller dessa krav. När det anges att stiftelserna uteslutande ska bedriva viss verksamhet gäller dock det. Lag (2007:1419).

19 § Upphävd genom lag (2011:68).

20 § Producentorganisationer är undantagna från skattskyldighet för inkomst som avser marknadsreglering enligt lagen

(1994:1709) om EG:s förordningar om den gemensamma fiskeripolitiken.

Ägare av vissa fastigheter

21 § Ägare av en sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) är inte skattskyldig för inkomst från sådan användning av fastigheten som gör att byggnaden enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen ska anses som annan specialbyggnad än kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning.

Ägare av en sådan fastighet som avses i 3 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen är inte skattskyldig för inkomst från sådan användning av fastigheten som avses i den paragrafen.

Annan ägare av en sådan fastighet som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen än en sådan ideell förening eller ett sådant registrerat trossamfund som uppfyller kraven i 7 § första stycket är inte skattskyldig för inkomst av fastigheten i den utsträckning den används för ändamål som avses i den paragrafen. Lag (2007:1419).

Litteraturförteckning

Stiftelser

- Frii, L, Förvalta fonder och stiftelser, Norstedts, 1987.
Hagstedt, J, A, Om beskattning av stiftelser, Norstedts, 1972.
Isoz, Henning, Stiftelselagen, En kommentar, Norstedts, 1997
Norin-Waller-Wessman, Allmännyttiga stiftelser, Hagström & Olsson
Olsson, Katarina, Näringsdrivande stiftelser, Norstedts, 1996
Hemström, C, Stiftelsernas rättsliga ställning, Norstedts, 2010
Hessler, Henrik, Om stiftelser, Studier över stiftelseinstitutet i svensk rätt, avhandling 1952, Norstedts, 1996
Gunne, C – Löfgren, J, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, Norstedts, 2001
- Backman, Fagerberg, Lindman, Löfgren Lewin, Sandell, Stiftelsehandboken, Norstedts, 2008
- SOU 1939:47
Prop. 1942:134
Prop. 1980/81:61
SkU 1980/81:17
Ds Ju 1987:14
Prop. 1993/94:9
SOU 1995:63
SOU 1997:2
Prop. 1999/2000:2
Prop. 2004/05:165
Ds 2007:7
Prop. 2008/09:84
Prop. 2008/09:154,
SOU 2009:65
Prop. 2011/12:1
Prop. 2010/11:165,

Fastighetstaxering

DsB 1980:8
SOU 1979:32
Prop. 1980/81:61

Föreningar

Hemström, C, Organisationernas rättsliga ställning, Norstedts, 2007
Nial, H, Johansson, S, Svensk Associationsrätt i huvuddrag, 2007
Gunne, C – Löfgren, J, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, Norstedts, 2001
Prop. 1976/77:135
SkU 1976/77:45
SOU 1995:63
SOU 1997:2
Prop. 1999/2000:2
SOU 2006:23
SOU 2009:65

Registrerade Trossamfund

Prop. 1995/96:80
Prop. 1997/98:49
Prop. 1997/98:116
Prop. 1998/99:38
Prop. 1998/99:124
Svenska kyrkans Församlingsförbund, Beskattning av Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter, 2002

Skattereduktion för gåva

SOU 2007:59
Prop. 2011/12:1

Övrigt

Prop. 1991/92:43
Prop. 1991/92:60
Prop. 1998/99:7
Prop. 2002/03:96
Andersson, M - Saldén Enérus, A - Tivéus, U, Inkomstskattelagen, En kommentar, del 1 och 2, Norstedts
Trossamfund, Stiftelser, Ideella föreningar mm, FAR Förlag

Rättsfallsregister

Stiftelser

Stiftelseförordnandet och förmögenhetsdispositionen

RÅ 1964 Fi. 258–259	C J Anderssons minnesfond – Donation till staden
RÅ 1970 ref. 7	Donation av fastighet till kommun
NJA 1972 s. 573	Genom testamente bildad stip. fond
RÅ 1974 A 36	Permutation
RÅ 1974 A 37	Permutation
NJA 1984 s. 614	Gåvoskatt som uttagits på en så som gåva betecknad överlåtelse av en fastighet
RÅ 1987 not. 781	Donationsfond
RÅ 1996 ref. 82	Tilldelning org. nr
RÅ 1996 ref. 35	Giltig stiftelsebildning
HR över Skåne och Blekinge, dom 1995-12-22, mål nr B 981/94	Självständiga rättssubjekt
RÅ 1997 ref. 31	Stiftelse och inte fideikommiss
KRS 1997-10-28, mål nr 6489-1997	Varaktighetsrekvisitet

Ändamålet och verksamheten

NJA 1934 s. 66	Dahlin-Ekströmska fonden
----------------	--------------------------

Ändring/upphörande

RÅ 1964 Fi. 1656	Gunnar Sundblads stiftelse
NJA 1974 s. 333	Gunnar Sundblads stiftelse

Stärka rikets försvar

RÅ 1955 Fi. 548	Stärka rikets försvar
RÅ 1961 Fi. 996	Stärka rikets försvar
RÅ 1976 ref. 146*	Sv. Militärläkareföreningen

Vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning

RÅ 1971 Fi. 629*	Alice Tegnér's fond, främjande av sångutbildning
RÅ 1973 ref. 44	Tor Wiboms fond, forskning, stipendier
RÅ 1975 Aa 407*	Waerlandsfonden
RÅ 1978 Aa 253*	Viktor Rubenssons Stip. fonder
RÅ 1978 Aa 258*	Stift. Edvin Adolphssons Studiefond
RÅ 1978 Aa 259*	De kvinnliga journalisternas Stip. fond
RÅ 1978 Aa 262–263*	Gustaf Stridbergs Minne
RÅ 1978 Aa 264*	Sv. Radios & Gränna Tidnings Stip. fond
RÅ 1978 Aa 266*	C E F Lindensteins Stipendiefond
RÅ 1978 Aa 267*	Sv. Försäkringsfonden
RÅ 1979 1:1*	Oskar Lindgrens Stipendiefond
RÅ 1979 1:75*	IOGT-NTO:s i Sandviken Ungdomsstiftelse
RÅ 1982 1:12*	Stift X Bollklubbs Ungdomsfond
RÅ 1984 Aa 30*	Stiftelsen Stockholms Studentservice
RÅ 1992 ref. 77*	Karl Frithiofsons Stiftelse

Hjälpverksamhet bland behövande

RÅ 1971 Fi. 611	Stift Bertil Bromans minnesfond
RÅ 1971 Fi. 612	Liewenska fonden
RÅ 1971 Fi. 613	De dövas kvinnoförening
RÅ 1971 Fi. 1215	Olof A Söderbergs Understödsfond
RÅ 1971 Fi. 1224*	Stiftelsen Örnäsgården
RÅ 1971 Fi. 1422*	Stift Sophiahemmets Sjuksköterskors pensionärshem
RÅ 1971 Fi. 1423*	Stift Mathilda Börtzells Minne
RÅ 1973 Fi. 861*	Stift Sv. Pingstmissionens U-landshjälp
RÅ 1974 A 181*	Stift Tobakshandlarnas Riksförbund
RRK 1975 1:29	Svante Fogelbergs Donationsfond
RÅ 1981 1:28*	Stift Vänner till Pauvres Honteux
RÅ 2004 not. 137	E.B:s Stiftelse Mariagården

Vetenskaplig forskning

RÅ 1944 ref. 45	Svenska numismatiska föreningen
RÅ 1948 ref. 33	Stift Thielska Galleriet
RÅ 1955 Fi. 1396	Naturligt levnadssätt
RÅ 1965 Fi. 1100	Pälsdjursforskning
RÅ 1972 Fi. 856*	Ovanåkers Hembygdsförening u.p.a.

RÅ 1973 Fi. 392	Stift PS-fonden
RRK 1977 1:14	Stift Sportfiskarförbundets Forskn.fond
RÅ 1978 Aa 267	Sv. Försäkringsrörelsens fond
RRK 1979 1:50	Stift för bygdokumentation
RRK 1980 1:23	Rolf & Ellen Nordenstrengs Understödsfond
RÅ 1987 not. 14*	Syskonen Kajsa och Olle Nymans Kulturstiftelse
RÅ 1988 ref. 18*	Grönsöö Stiftelse
RÅ 1988 ref. 88*	Aktiebolags bidrag till stiftelse
RÅ 1991 ref. 71*	Ej avdrag för avsättning till nybildad stiftelse
RÅ 1992 not. 88*	Stiftelsen Värmlands Forsknings- och utvecklingsråd
RÅ 2004 ref. 31	Skandinavien – Japan Sasakawa Stiftelsen
Sveriges försvar	
RÅ 1955 Fi 548	Kvinnoförbundet f Sv. Sjöförsvar
RÅ 1961 Fi 996	Göteborgs Skyttegilles Jubileumsfond
RÅ 1976 ref. 146	Svenska Militärläkareföreningen
Ändamålskravet	
RÅ 1961 Fi. 1507–1509	Hjälperksamhet, Helmer Sténs Minnesfond
RÅ 1965 Fi. 1611	Ellen Keys stiftelse
RÅ 1971 Fi. 1	Henrik Granholms Stiftelse
RÅ 1972 Fi. 431–432	Stiftelsen Agape
RÅ 1972 Fi. 578–579*	Stift Nykterhetsrörelsens fond
RÅ 1972 Fi. 724	Viskafors Gummifabrik AB:s Välfärdsstiftelse
RÅ 1973 Fi. 503–506*	Arla Coldinu Orden understöd till behövande
RÅ 1973 Fi. 44*	Tor Wiboms fond
RÅ 1974 Fi. 43*	Kyrklig ungdomsverksamhet, Karl A Janssons stiftelse
RÅ 1975 1:41C	Wilanders testamentsfond
RÅ 1975 Aa 413*	Stiftelsen Nykterhetsrörelsens fond
RÅ 1976 Fi. 125	Teosofiska samfundet Adyar
RÅ 1978 Aa. 861	Stift Sv. Pingstmissionens Ulandshjälp
RÅ 1979 Aa 83	Organisationen A
RÅ 1979 Aa 98	S-Orden Stiftelse och Brödraförbund

RÅ 1979 Aa 99	Förbundet S Verksamhet med anknytning till ideell verksamhet
RÅ 1979 Aa 160	Sällskapet S
RÅ 1979 Aa 161	IOGT-NTO:s i Sandviken
	Ungdomsstiftelse
RÅ 1979 1:75	IOGT-NTO:s i Sandviken
	Ungdomsstiftelse
RSV/FB Dt 1985:21*	Livränteutbetalningar
RÅ 1996 ref. 87	Naturastiftelsen
RÅ 2004 ref. 77	Stiftelsen Martinskolan Söders Waldorfskola
RÅ 2004 ref. 131	Utbildning i andra länder
Fullföljdskravet	
RÅ 1970 Fi. 183	Stift Philipsenska skolinrättningen
RÅ 1971 1:53*	Beskattade rörelseinkomster behöver inte delas ut
RÅ 1971 Fi. 604	Ivar Bendixsons fond
RÅ 1971 Fi. 607	NF Netzels fond, frångående av botanisk forskning
RÅ 1971 Fi. 611	Stift Bertil Bromans Minnesfond, understöd åt sjuka och behövande
RÅ 1971 Fi. 629	Alice Tegnér's fond
RÅ 1971 Fi. 1215	Olof A Söderbergs Understödsfond
RÅ 1971 Fi. 1224	Stiftelsen Örnäsgården
RÅ 1972 Fi. 1060*	Acta medica scandinavica underhållsfond
RÅ 1973 Fi. 393–395*	Simfrämjandet
RÅ 1973 Fi. 396*	Stift. Manufakturistföreningen SMHF:s understödsfond
RÅ 1974 Fi. 33–34*	Z A Carlssons fond understöd till behövande
RÅ 1974 Fi. 35–36*	Oscar Nilssons gravfond understöd till behövande
RÅ 1974 Fi. 37*	Varbergs Sparbanks stift för ungdomsvård
RÅ 1974 A 181	Stift Tobakshandlarnas understöds- och semesterfond
RRK 1975 1:29	Svante Fogelbergs Donationsfond
RÅ 1975 Aa 407–409	Waerlandsfonden
RÅ 1978 Aa 250–251	Oscar Lindgrens Stipendiefond
RÅ 1978 Aa 256*	Stift Paul Borgholms fond
RÅ 1978 Aa 267	Sv. Försäkringsföreningens fond
RÅ 1979 1:1	Oscar Lindgrens Stipendiefond

RÅ 1980 1:15*	Conrad Hambergs Stiftelse
RÅ 1981 1:28	Stift Sällskapet Vänner till P. Honteux
RÅ 1982 1:12	Stift och Bollklubbs ungdomsfond
RÅ 1984 1:53*	Selma J:s Stiftelse för behövande ålderstigna
RSV/FB Dt 1985:21*	Livräntebetalningar
RÅ 1988 not. 168*	Nils Aschans fond
RÅ 1990 not. 436*	Stift Svenstorpståvan
RÅ 1990 not. 437*	Svegs Sjukhus frisångsfond
RÅ 1991 not. 25*	Stiftelsen Hemgården
RÅ 2001 ref. 17	Beräkning av avkastning, m.m.
RÅ 2001 ref. 65	Stiftelsen Vargöns Smältverk
RÅ 2003 not. 96	Stiftelsen Sällskapet Barnavård
RÅ 2010 ref. 40	Finansiering av professur

Kommunalt och statligt förvaldade fonder

RÅ 1947 Fi. 267–270	A Bångs minnesfond
RÅ 1961 Fi. 1140–1143	Långmanska donationsfonden
RÅ 1963 Fi. 971–973	Lindgrenska fonden
RÅ 1963 Fi. 974–976	Jacobsonska fonden
RÅ 1963 Fi. 979	Fonden för Carl XII:s monument
RÅ 1963 ref. 28	Osby Municipalsamhälle
RÅ 1964 Fi. 258–259	C J Anderssons minnesfond – Donation till staden
RÅ 1967 Fi. 662–663	Sthlms Borgarskolas ny- och om- byggnadsfond
RÅ 1967 Fi. 925	S J Robacks donationsfond
RÅ 1968 Fi. 1281–1283	Kleenska fonden
RÅ 1970 ref. 7	Keillers donation
RÅ 1971 Fi. 1223	Stift Karl August Anderssons i Äggestorp och hans hustrus minne
RÅ 1971 Fi. 1426*	Johan Nybergs fond
RÅ 1974 ref. 12	Saltarö Vägörening
RÅ 1975 ref. 74*	C Wilanders testamentsfond
RÅ 1990 not. 158*	Mattmars sockens besp. fond
RÅ 1990 not. 436*	Stiftelsen Svenstorpståvan
RÅ 1990 not. 437*	Svegs Sjukhus frisångsfond
RÅ 2006 ref. 42	Systrarna Bodins stiftelse

Familjestiftelser

RÅ 1951 1:14	Ej avdrag för utbetalning
RÅ 1970 Fi. 1212	Åke Wibergs Stiftelse

RÅ 1971 Fi. 609	Stift Fabian och Ewa Tamms familjefond
RÅ 1971 Fi. 1222*	Anna o Maria Lagercrantz understöds/stipendiefond
RÅ 1974 A 39	Lundinska fam fonden, hjälpverksamhet & vetenskap
RÅ 1979 Aa 226*	Ej skattesubjekt
RÅ 1998 ref. 28	Utskiftning vid upplösning av familjestiftelse betraktades som periodiskt understöd

Pensionsstiftelser

RÅ 1968 Fi. 2419	Larssons Skeppsmäkleri AB:s Pensionsstiftelse
RÅ 1977 Fi. 61	Ingvar Brorman Aktiebolag
RÅ 1977 Aa 541	Karosseriaktiebolaget H Höglund & Co
RÅ 1984 1:89	Aktiebolaget Telekraft
RÅ 1985 1:33	Nils R Lundahl Aktiebolag
RÅ 1986 ref. 149	Stockholms Enskilda Banks Pensionsstiftelse
RÅ 1986 ref. 154	Aktiebolaget Telekraft
RÅ 1990 ref. 15	Ink fr. pensionsstiftelse, Lars J
RÅ 1990 ref. 95	Idrottsförenings Pensionsstiftelse
RÅ 1994 not. 389	Gottgörelse
RÅ 2004 ref. 30	Avkastningsskatt
RÅ 2006 ref. 39	Ej pensionsstiftelse enl. TrL
HFD 2011 not. 73	Skatteunderlag till avkastningsskatt

Personalstiftelser

RÅ 1958 Fi 1381	And. Smith Kolimport AB
RÅ 1965 Ju 36	Futurumverken Aktiebolags Fria Personalstiftelse
RÅ 1968 ref. 46	Wasabröd AB
RÅ 1972 Fi. 724	Viskafors Gummifabrik AB:s Välfärdsstift
RÅ 1972 Fi. 1064	AB Lundén & Lindhes Fria Personalstiftelse
RÅ 1972 Fi. 1174	Marma-Långrörs AB:s Semesterstiftelse
RÅ 1974 ref. 16	Sv Handelsbanken
RÅ 1974 ref. 116	Mo och Domsjö AB
RSV/FB Im 1978:1	Mervärdesskatteavdrag

RÅ 1981 1:68	AB J Ragnar Erikssons Målerirörelses Personalstiftelser
RÅ 1983 1:9	Stiftelsen Pekorr
RÅ 1985 1:11	A AB och Y AB Vinstandelsstiftelse
RÅ 1986 ref. 70*	Stiftelsen Korsnäs-Marma
RSV/FB Im 1986:7	Mervärdesskatteavdrag
RÅ 1987 not. 188	AB Mio
RÅ 1987 not. 19	AB X vinstandelsstiftelse
RÅ 1987 not. 188	AB M Personalstiftelse
RÅ 1995 ref. 37	Avdrag för avsättning till pers. stift. Stift använder pengarna till ränte- billiga lån åt anställda
RÅ 2008 ref. 57	Apoteket AB:s personalstiftelse Uttagsbeskattning

Vinstandelsstiftelser

RÅ 1974 ref. 16	Sv Handelsbanken
RÅ 1983 1:9	Stiftelsen Pekorr
RÅ 1984 1:72 I och II	AB X och fabriksklubben vinstandelsstiftelse
RÅ 1985 1:11	A AB och Y AB vinstandelsstiftelse
RÅ 1987 not. 19	AB X vinstandelsstiftelse
RÅ 1977 Aa 174 a	AB X vinstandelsstiftelse
RSV/FB Dt 1986:12	Fråga om avdrag för avsättning till stift Y
RÅ 1986 not. 374	Fastighetsekonomer AB vinst- andelsstiftelse
RÅ 1990 ref. 35	Avdrag för allmänna omkostnader
RÅ 1994 ref. 38	Skattskyldighet för andelsberättigad
RÅ 2002 not. 49	Ingen avdragsrätt för utbetalning till destinatärer
RÅ 2004 ref. 5	Ej likartade villkor – arbetsgivaravgifter

Beskattning av stipendium

RÅ 1961 Fi. 1002	Vetenskapsakademiens stipendium
RÅ 1964 ref. 12	Anslag för vetenskaplig forskning
RÅ 1966 ref. 23	Forskningsstipendium
RÅ 1968 Fi. 978	Barnboksstipendium
RÅ 1972 Fi. 905	Statligt konstnärstipendium
RÅ 1972 Fi. 906	Banks resestipendium till anställd
RÅ 1973 A 125	Försäkringsbolags stipendium till idrottsrörelsen

RÅ 1974 A 529	Arbetsstipendium från Musikaliska akademien
RÅ 1974 Aa 1755	Utbildn stip från landsting
RÅ 1977 Aa 65	Danskt kandidatstip
RÅ 1977 Aa 154	Stipendium för bästa skådespelarprestation i svensk reklamfilm
RÅ 1977 Aa 189	Stip från Arbetarskyddsfonden
RÅ 1978 Aa 71	Arbetsstipendium
RÅ 1980 1:39	Arbetsstipendium åt uppfinnare
RÅ 1981 1:22	Studiestipendium
RÅ 1981 1:31	Stip från fackförbund till förtroendemän
RÅ 1981 Aa 18–23	Stip från fackförbund till förtroendemän
RÅ 1982 1:26	Stipendium från fackförbund till medlem av facket
RÅ 1982 1:35	Stipendium från fackförbund till förtroendeman
RÅ 1988 ref. 127	Studiebidrag m.m. från stift Tjänstemännens Trygghetsfond
RÅ 1989 not. 196	Bidrag från Arbetsmiljöfonden
RÅ 2004 ref. 33	Stipendium fr Sv Fotbollsförbundet till damfotbollsspelare

Allmänt undervisningsverk

RÅ 1997 ref. 64	Annan verksamhet vid sidan av skolverksamheten
-----------------	--

Sjukvårdsinrättning

RÅ 1937 Fi. 687	AB Sanatorievård
RÅ 1963 not. 1857	AB Tranås Kuranstalt (fast.tax)
RÅ 1996 not.118	Tranås Kuranstalt AB
RÅ 2008 ref. 74	Sjukvårdsinrättning vinstsyfte

Kommunalförbund

RÅ 1994 ref. 92	Skaraborgs Vattenverksförbund
-----------------	-------------------------------

Förmögenhetsskatt

RÅ 1956 Fi. 470	Skattskyldighet för förmögenhet
RÅ 1960 Fi. 416	Skattskyldighet för förmögenhet
RÅ 1965 Fi. 585	Skattskyldighet för förmögenhet
RÅ 1968 Fi. 516	Skattskyldighet för förmögenhet
RÅ 1970 ref. 2	Skattskyldighet för förmögenhet

Övrigt

RÅ 2001 ref. 6	Skattefri utdelning
RÅ 2001 not. 12 och 13	Skattskyldighet för utdelningsinkomst
RÅ 2001 not. 166	SLP
RÅ 2004 ref. 93	Uttagsbeskattning/anskaffningsvärde
RÅ 2004 ref. 94	Uttagsbeskattning/anskaffningsvärde
HFD 2010-11-28	Återbetald moms inkomstbeskattas

Kontrolluppgiftsskyldighet

RÅ 1978 Aa 143	Skattepliktig förmån
----------------	----------------------

Förvaltningskostnader

se föreningsavsnittet

Rörelsekriterierna

se föreningsavsnittet

Insamlingsstiftelser

RÅ 1984 1:22*	WWF – royaltyintäkter beskattades ej då de influtit som ett led i stiftelsens insamlingsverksamhet
---------------	--

Kollektivavtalsstiftelser

RÅ 1999 not. 56	Skattskyldighet
RÅ 1999 not. 57	Skattskyldighet

Fastighetsinkomster

se avsnittet om ideella föreningar

Ideella föreningar**Gränsdragning förening/stiftelse**

RAÅ 1972 Fi 559*	Föreningen A:s delägarfond
KR i Sundvall dom 30 december 1986, 4584-1985	Stift Kalix Församlingskrets
RAÅ 1987 not. 781*	Skövdelogernas särskilda välgören- hetsdirektorium
RAÅ 1988 ref. 20*	Sällskapet Vänner till p. Hontoux

Rättskapacitet m.m.

NJA 1973 s. 341	Mellersta Norrlands köpmannaförbund
NJA 1998 s. 293	Montessoriföreningen Asken
NJA 2000 s. 365	Täby Centrum Företagareförening
RAÅ 1996 not. 273	Ljungby Paintball förening

Allmännyttigt ändamål

RAÅ 1979 Aa 227*	Ekonomisk verksamhet
RAÅ 1980 Aa 128*	Gammaldans
RAÅ 1980 Aa 129*	Hyresgästförening
RAÅ 1983 1:63*	I Skattebetalarnas förening II Sveriges Villaägareförbund III Pensionärernas Riksorg IV Svenska Pudelklubben
RAÅ 1985 1:27*	Båtklubb
RAÅ 1985 1:36*	Bridgeförbund
RAÅ 1985 Aa 96*	Hantverkares byggnadsförening
RAÅ 1985 Aa 147*	Katrineholms Folkliga Dansgille
RAÅ 1986 ref. 84*	Arta-Olofsgård släktförening
RAÅ 1986 not. 129–132*	LO-distrikt
RAÅ 1987 not. 317*	Aktiespararnas Riksförbund
RAÅ 1988 not. 555*	Västmanlands läns Rationaliserings- förening
RAÅ 2002 ref. 6	Mölnåls Kommuns Konstförening
RAÅ 2004 ref. 129	Föreningen Cancerhjälpen
RAÅ 2005 ref. 4	Bråviken Golfklubb
RAÅ 2005 ref. 8	Föreningen Majblomman

Medlemsantagning

RÅ 1979 Aa 98*	Ordenssällskap
RÅ 1979 Aa 160*	Examenskrav
RÅ 1989 ref. 60*	Stockholms-Gillet
RÅ 2007 ref.54	Finansanalytikers förening

Fastighet

RÅ 1963 not. 1857	AB Tranås Kuranstalt
RÅ 1986 not. 133*	Filadelfiaförsamlingen
RÅ 1990 ref. 58*	Föreningen Skyddsvärnet
RÅ 1991 ref. 36*	Inkomst av specialbyggnad
RÅ 1994 ref. 103*	Fastighetsanvändning – för kulturellt ändamål?
RÅ 2003 ref. 55	Uthyrning av tennisbanor
RÅ 2006 ref. 52	Återföring av värde- minskningsavdrag

Rörelseinkomster som av hävd finansierats eller har naturlig anknytning till ideellt arbete

RÅ 1979 Aa 99*	Reseverksamhet
RÅ 1983 1:88*	Festplatsverksamhet
RÅ 1985 1:2*	Pappersinsamling
RSV/FB Dt 1985:15	Marknader
RÅ 1987 ref. 67*	Servering
RÅ 1987 ref. 154*	Kioskbutik
RÅ 1988 not. 555*	Västmanlands Rationaliseringsförening
RÅ 1992 ref. 68*	Logdansverksamhet
RÅ 1998 ref. 10	Kursverksamhet
RÅ 1999 ref. 50	Rockkonsert
RÅ 2005 ref. 67	Bingoallians
RÅ 2005 not. 96	”Hockey challenge”
RÅ 2009 not. 40	Bolagisering av elitverksamhet

Huvudsaklighetsbedömning/Rörelsekriterierna

RÅ 1987 ref. 67*	Huskvarna Hembygdsförening, servering
RÅ 1987 ref. 153*	Göta-Friidrott, bevakning
RÅ 1987 not. 814*	Bengtstors idrottsförening, vaktjänst
RÅ 1988 not. 596*	Melleruds idrottsförening, biograf
RÅ 1988 not. 599*	Oskarshamns Allmänna idrottsklubb, servering och dans
RÅ 1988 not. 600–602*	Skutskärs Sportklubb

RÅ 1988 not. 603*	Nattavaara Sportklubb, skogsförsäljning
RÅ 1989 ref. 124*	Svenska Bandyförbundet, försäljning av konstmappar
RÅ 2000 ref. 14	Skattskyldighet för uppdragsutbildning

Beskattade rörelseinkomster

RÅ 1973 Fi 577*	Jönköpings läns blindförening
RÅ 1974 A 80*	Malmö Teknologförbund d.y.
RÅ 1974 A 979*	RSFU, royaltyintäkter
RÅ 1980 Aa 129*	Hyresgästförening
RÅ 1987 ref. 67	Servering
RÅ 1987 ref. 153	Bevakning
RÅ 1988 not. 603	Skogsavverkning
SRN 1996-10-09	Juristhjälp
KRS 1997-12-08, 470-1996	KR Stockholm, föräldrakooperativt dagis
KRS 2001-03-29, 5948-2000	KR Stockholm, föräldrakooperativt dagis
KRG 2002-05-23, 1087-2000	KR Göteborg, föräldrakooperativt dagis
RÅ 1997 ref. 16 (m.fl.)	Sv. Elektrikerförbundet, mättningsverksamhet
RÅ 2000 ref. 53	Idrottsförening, royalty

Förvaltningskostnader

RÅ 1974 A 39*	Lundinska Familjefonden
RÅ 1984 1:93	Skogs- och lantarbetsgivareförbundet
RÅ 2001 ref. 17	Stiftelsen Stockholms Sjömanshem
RÅ 2001 not. 82	Vinstandelsstiftelse

Förteckning över övriga rättsfall

RÅ 1991 ref. 36*	Inkomst av specialbyggnad
RÅ 1991 ref. 74	Specialbyggnad
RÅ 1992 not. 521	Avkastningsskatt på pensionsmedel
RÅ 1993 ref. 36*	Fastighetskatt
RÅ 1993 not. 117	Överföring av rättigheter till eget AB
RÅ 1993 not. 265	Uttagsbeskattning eller inte?
RÅ 1993 ref. 100*	Förening skattskyldig för handelsbolagsinkomster
RÅ 2000 ref. 31 I och II	Avdrag för sponsring
KRSu 2004-10-05, 2754-02	Allians ej juridisk person
RÅ 2004 ref. 76	Fullföljd genom tillskott till stiftelse
RÅ 2004 ref. 93	Uttagsbeskattning/anskaffningsvärde
RÅ 2004 ref. 94	Uttagsbeskattning/anskaffningsvärde
RÅ 2004 not. 193	Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde
RÅ 2004 ref. 88	Läkare ej idrottsutövare
RÅ 2005 ref. 9	Inkomst av specialbyggnad se stiftelseavsnittet
RÅ 2006 ref. 52	Återföring av värdeminskningsavdrag
RÅ 2007 ref. 5	Värdeöverföring medför inte utdelningsbeskattning av medlem

* anger att rättsfallet finns återgivet i SOU 1995:63, Översyn av skattereglerna för ideella föreningar och stiftelser.

Registrerade trossamfund

RÅ 2004 ref. 94	Stiftelsen Romersk-Katolska Kyrkan i Sverige och Trossamfundet Romersk-Katolska Kyrkan
RÅ 2002 not. 101	Lunds kyrkliga samfällighet – mervärdesskatt
RÅ 1999 ref. 19	Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde
RÅ 2004 ref. 93	Uttagsbeskattning/ anskaffningsvärde
RÅ 2004 ref. 193	Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde
RÅ 2006 ref. 52	Återföring av värdeminskningsavdrag
RÅ 1986 not. 133	Filadelfiaförsamlingen i Karlstad. Fastighetsinkomst

RÅ 1990 ref. 58 Föreningen Skyddsvärnet –
Fastighet

Mervärdesskatt

RR 1978 1:51 Bolagets avdragsrätt för personal-
stiftelses förvärv

RSV/FB Im 1978:1 Avdragsrätt

RSV/FB Im 1986:7 Avdragsrätt

RÅ 1988 not. 524 Mervärdesskatt på kost vid
utbildning

RÅ 1989 not. 237 Mervärdesskatteavdrag

RÅ 1992 ref. 103 Uthyrning av tennisbana

RÅ 1993 ref. 45 Ej museiverksamhet

RÅ 2001 ref. 34 Mervärdesskatt vid olika former av
facklig samverkan

RÅ 2005 ref. 37 Annonser i medlemstidning

RÅ 2007 ref. 57 Förvärv av spelare från utlandet

RÅ 2010 ref. 43 Avdragsförbud stadigvarande bostad

RÅ 2010 ref. 54 Ej skattskyldig enligt
mervärdesskattedirektivet

Vissa andra juridiska personer

RÅ 1937 Fi 687 AB Sanatorievård

RÅ 84 2:101 Myndighet eller inte

NJA 1992 s. 89 Myndighet eller inte

RÅ 1996 not. 118 Tranås Kuranstalt AB

RÅ 2008 ref. 57 Apoteket AB:s personalstiftelse

Samfälligheter inklusive VVO/FVO

RÅ 1998 not. 250 Vem beskattas samfällighets-
föreningen eller delägarfastighet

RÅ 1984 Aa 36 Vem beskattas gemensamhets-
skogen eller delägarna

SRN FB 2005-04-22 Besparingsskog – uttagsbeskattning
av aktier

SRN FB 2005-12-19 Besparingsskog – utdelnings-
beskattning vid sammanslagning

RÅ 2000 not. 86 Utagsbeskattning

SRN FB 2001-06-13 Besparingsskog – skattefri
utdelning från aktiebolag

Register - skrivelser m.m.

1999-01-21, dnr 10709-98/901	Beskattning av stiftelser
2001-02-22, dnr 2520-01/120	Ideell förening och royaltyinkomster
2001-03-05, dnr 3038-01/100	Inkomstbeskattning av fiskevårdsområdes- respektive viltvårdsområdesföreningar
2002-09-11, dnr 7161-02-110	Tilldelning av organisationsnummer, ideell förenings ändamål
2004-10-04, dnr 130 570562-04/111	Prästlönefastigheter
2005-02-18, dnr 130 105323-05/111	Psykoterapeutisk uppdragsverksamhet har inte naturlig anknytning till ändamålet
2005-03-15, dnr 143095-05/111	Beskattning av stiftelse eller ideell förening som främjar entreprenörskap
2005-03-24, dnr 130 168826-05/111	Inkomst av andel i handelsbolag hos inskränkt skattskyldig stiftelse, ideell förening m.fl.
2005-04-14, dnr 130 157248-05/111	Skogsplantering utgör hävdvunnen finansieringskälla för en allmännyttig ideell förening
2005-05-04, dnr 130 157255-05/111	Skattskyldighet för koloniträdgårdsförening
2005-05-20, dnr 130 26040-05/111	Inkomst av specialbyggnad (Denna skrivelse ersätter skrivelser från den 9 mars 2004, dnr 130 212883-04/113 och den 7 april 2004, dnr 130 294255-04/113 om specialbyggnader)
2005-05-30, dnr 130 359099-05/111	Fastighetstaxeringens betydelse vid inkomstbeskattning av specialbyggnad
2005-06-30, dnr 130 257436-05/111	Hjälpverksamhet bland behövande kan bedrivas genom att bidrag lämnas till annan organisation
2005-10-21, dnr 131 564970-05/111	Allmänna undervisningsverk – skolverksamhet

336 *Register - skrivelser m.m.*

2006-04-13, dnr 131 226859-06/111	Förskole- och fritidshemsverksamhet i registrerat trossamfund eller ideell förening
2006-05-22, dnr 131 330665-06/111	Fastighetsbeskattning av allmännyttig ideell förening/trossamfund
2006-06-16, dnr 131 361931-06/111	Anskaffningsutgift för delägarrätter vid beskattningsinträde
2006-10-17, dnr 131 606496-06/111	Skattskyldighet för dansförening
2006-11-10, dnr 131 649201-06/111	Roll- och konfliktspelsföreningars m.fl. skattskyldighet
2007-04-04, dnr 131 230825-07/111	Gåva till näringsdrivande stiftelse
2007-06-12, dnr 131 225890-07/111	Idrottsförenings drift av kommunal idrottsanläggning
2007-06-13, dnr 131 389521-07/111	Kapitalförlust i aktiefällan hos inskränkt skattskyldig stiftelse m.fl.
2008-05-20, dnr 131 212453-08/111	Allmänt undervisningsverk – fastighetsinkomst
2011-04-18, dnr 131 100918-11/111	Studentkårers m.fl. skattskyldighet - lagändring
2011-04-28, dnr 131 232901-10/111	Verksamhetskravet - bedömningsperiod

Sakregister

- Akademier, 190
- Aktiefällan, 215
- Aktiesparklubb, 127
- Allmänna arvsfonden, 21, 47
- Allmänna undervisningsverk, 190
- Allmännyttiga stiftelser, 67
- Anknuten förvaltning, 28, 94
 - fakultativa ändamål, 97
 - fri dispositionsrätt, 98
 - kommunalt förvaltade donationsfonder, 96
 - obligatoriska ändamål, 97
 - osjälvständig fond, 94
 - privaträttsligt förvaltade stiftelser, 100
 - statligt förvaltade donationsfonder, 100
- Annonsp plats i medlemstidning, 166
- Anskaffningsutgift
 - gåva, 219
 - testamente, 219
- Anslagsstiftelser, 46
- Ansvar, 125
- Arbetslöshetskassor, 194
- Avkastning, 85
 - bidrag, 87
 - blandinstrument, 86
 - gåvor, 87
 - investeringsfond, 85
 - kapitalförlust, 87
 - kapitalvinst, 86
 - livränteförpliktelse, 86
 - ränta, 85
 - rörelseinkomst, 86
 - tabell, 87
 - utdelning, 85
- Avkastningsskatt, 245, 247
 - arbetsgivare, 246
 - avdragsgill, 247
 - avsatt till pension, 246
 - inte avdragsgill, 247
 - kapitalförsäkring, 246
 - pensionsförsäkring, 246
 - pensionsmedel, 245
 - pensionssparkonto, 246
 - pensionsstiftelse, 246
 - understödsföreningar, 245
- Avkastningsstiftelse, 49
- Avskrivningsunderlag, 181
- Barmhärtighetsinrättning, 186
- Begränsad destinatärskrets, 75
- Behövande, 77
- Beskattningsinträde, 219
- Beskattningsunderlaget för SLP, 245
 - årlig taxering, 245
- Beskattningsutträde, 218
- Bildande, 121
- Bingoallians, 156
- Blandad användning, 104
- Bokföring – bokföringsskyldighet, 29
- Bokföringsskyldighet
 - fiskevårdsområdesförening, 259
 - ideell förening, 259
 - registrerat trossamfund, 259
 - samfällighetsförening, 259
 - stiftelser, 256
 - viltvårdsområdesförening, 259
- Branschföreningar, 137
- Båtklubb, 137
- Civilrättsliga regler

- ideell förening, 121
- ideella föreningar, 127
- Daghem, 167
- Daghem och förskola, 180
- Danstillställning, 149
- Deklarationsskyldighet, 281
 - delägarbeskattad samfällighet, 283
 - familjestiftelser, 283
 - föreningsbeskattad samfällighetsförening, 283
 - ideella föreningar och registrerade trossamfund, 282
- Delägarbeskattade samfälligheter
 - kontrolluppgiftsskyldighet, 288
 - näringsfastighet, 233
 - privatbostadsfastighet, 231
 - privatbostadsföretag, 235
- Destinatärskravet, 69
- Destinatärskrets, 23
- Direkt nyttjande, 160
- Direkt samband, 145
- Dispens, 142
- Eftersyn, 89
- Egen forskning
 - bidrag, 79
- Egen förvaltning, 28
- Ekonomiska föreningar
 - äldre, 211
- Ekonomiska förmåner, 136
- Elevtidning, 154
- Enkla bolag, 127
 - aktiesparklubb, 127
 - civilrättsliga regler, 127
 - skatterättsliga regler, 128
- Entré- och anmälningsavgift, 145
- Fackföreningar, 137
- Familjestiftelse, 56, 112
 - allmänt avdrag, 114
 - destinatärskravet, 71, 112
 - familjeändamål, 112
 - fideikommissarisk substitution, 113
- livränteutbetalning, 113
- låneförbud, 29, 56
- mottagarrekvisitet, 112
- periodiskt understöd, 112
- stiftelselagen, 47
- upplösning, 113
- Familjeändamål, 112
- Fastighet, som används i den allmännyttiga verksamheten, 159
- Fastigheter, prästgårdar, 182
- Fastighetsfällan, 216
- Fastighetsinkomster, 102, 105, 158
 - blandad användning, 104
 - egen allmännyttig verksamhet, 102
 - kommersiell användning, 102
 - lantbruksfastighet, 105
 - specialbyggnad, 103
- Fastighetsskatt, 243
- Fastighetstaxeringens betydelse, 102, 161
- Fastighetsägarförening, 135
- Fideikommissarisk substitution, 113
- Fideikommissförbud, 25
- Fiskevårdsområde, 225
- Främjande av entreprenörskap, 158
- F-skatt, 250
 - jämningsbeslut, 251
- Fullföljdskravet, 84, 133, 139
 - avkastning, 85, 140
 - bedömningsperiod, 88
 - dispens, 142
 - eftersyn, 88, 92
 - fullföljd, 85
 - jämförelseår, 89
 - modell för beräkning, 92
 - när sker fullföljd?, 90
 - skälig omfattning, 88
- Fåmansföretag, 41, 118
- Förbjudna lån, 34
- Föreningsbeskattad, 230
- Föreningsbeskattad samfällighet, 236
 - kontrolluppgiftsskyldighet, 288

- näringsfastighet, 240
- privatbostadsfastighet, 240
- privatbostadsföretag, 241
- Föreningsmötet, 123
- Förenklart årsbokslut, 267
- Företagsanknutna stiftelser, 52, 114
- Företagsstiftelse, 52
- Förmögenhetsdisposition, 22
- Förmögenhetsskatt, 243
- Förseningsavgift
 - enligt TL, 285
- Försäljning av böcker m.m. i kyrkan, 180
- Försäljningsinkomster, 145
- Förvaltarsmitta, se Anknuten förvaltning, 93
- Förvaltning, 27
- Gemensamma anläggningar, 224
- Gravfonder, 48
- Gravskötsel, 179
- Grundavdrag, 158
- Grundforskning, 79
- Gåvor, 87, 94, 101, 107, 165
- Hjälpverksamhet, 76
- Hjälpverksamhet bland behövande, 75
 - bedriva, 76
 - behövande, 77
 - hjälpverksamhet, 76
- Hushållningssällskap, 188
- Huvudsaklighetsbedömning, 151
- Huvudsakligt ändamål, 134
- Hyresgästförening, 166
- Hävd, 148
- Hävdvunna finansieringskällor
 - abonnemangsförmedling, 147
 - basar, 148
 - bingo, 148
 - bingoallians, 150, 156
 - bingolotto, 150
 - danstillställning, 149
 - fest, 148
 - festplatsverksamhet, 148
 - försäljningskampanj, 148
 - hävd, 148
 - ideell arbetsinsatsinsats, 148
 - insamlingskampanj, 148
 - kommunal idrottsanläggning, drift av, 150
 - konsert, 149
 - lotteri, 148
 - marknad, 150
 - pappersinsamling, 149
 - radioreklam, 151
 - reklam, 148
 - royalty, 154
 - second-handbutik, 146
 - skogsavverkning, 157
 - skogsplantering, 151
 - vaktjänst, 153
- Inkomst av fastigheter, som ägs och används av allmännyttig stiftelse, 105
- Inkomst av skattefri lantbruksfastighet, 105, 164
- Inkomst av specialbyggnad, 103, 162
- Inre sammanhang, 151
- Insamlingsstiftelse, 21, 23, 50, 101
- Insamlingsverksamhet, 150
- Inskränkt skattskyldig, 67
- Juristhjälp, 157
- Kapitalförsäkring, 245
 - annan EU/EES-stat, 245
 - svensk, 245
- Kapitalförvaltningskostnader, 62
- Kapitalunderlag, 246
 - genomsnittlig statslåneränta, 246
 - schablonmässig avkastning, 246
 - skatteunderlag, 246
- Kapitalvinster, 144
- Katalogen, 61
- Kollekt, 178
- Kollektivavtalsstiftelse, 21, 23, 50, 52, 196
- Koloniträdgårdsförening, 138
- Kommersiell användning, 102, 164
- Kommunal idrottsanläggning, 151

- Kommunala donationsfonder, 96
- Kommunalförbund, 17, 168
- Kommunförbund, 168
- Koncernbidrag, 213
- Konkurs, 126
- Konsert, 181
- Kontantmetoden, 264
- Kontrolluppgift, 287
- Kulturminnesvård, 80
- Kyrkans barntimmar, 180
- Kyrkor, 7 kap. 15 § IL, 183
- Livränteutbetalningar, 113
- Låneförbud, 29, 41, 56
- Marie Curie-stipendium, 106
- Marknad, 150
- Marksamfälligheter, 223
- Medlemsavgifter, 165
- Mervärdesskatt, 177, 247
 - direkt effekt, 248
 - frivillig skattskyldighet, 248
 - ideell förening, registrerat trossamfund, 248
 - stiftelser, 248
- Minilivsbutik, 145
- Musikkonsert, 149
- Målforskning, 79
- Mättningsverksamhet, 166
- Namn, 27
- Naturlig anknytning, 145
- Naturlig anknytning/hävd, 161
- Nordiskt samarbete, 80
- Näringsbetingade andelar, 214
- Näringsdrivande stiftelser, 49
- Näringsverksamhet
 - begreppet, 64
- Obegränsat skattskyldig, 60
- Oinskränkt skattskyldig, 111
- Onlinespel, 147
- Organisationsnummer, 26, 35, 126, 174
- Organisatoriska delar, 173
- Pappersinsamling, 149
- Pensions- och personalstiftelser, 21
- Pensionssparkonto
 - skattesats 15 %, 247
- Pensionsstiftelse, 52, 61, 114
 - arbetsgivares avdragsrätt, 114
 - gottgörelse, 36, 53, 114
 - kapitalförvaltning, 37
 - tryggandelagen, 34
 - återlån, 41
 - ändamål, 35, 53
- Periodiskt understöd, 107, 112
- Permutation, 89
- Personalförening, 114
 - uttagsbeskattning, 115
- Personalstiftelse, 54, 114, 195
 - arbetsgivares avdragsrätt, 116
 - fåmansföretag, 116
 - gottgörelse, 40, 55, 117
 - kapitalförvaltning, 40
 - pensionärsbostäder, 54
 - personalbostäder, 45
 - tryggandelagen, 34
 - uttagsbeskattning, 115
 - återlån, 40
 - ändamål, 38, 54
- Producentorganisationer, 210
- Prästlönetillgångar, 21, 48, 183
 - fastighetsskatt, 184
- Radioreklam, 151
- Regionala utvecklingsbolag, 193
- Registrerade trossamfund, 175
 - avgift till trossamfund, 177
 - avskrivningsunderlag, 181
 - begravningsverksamhet, 178
 - civilrätt, 172
 - daghem och förskola, 180
 - kollekt, 178
 - organisationsnummer, 174
 - skatterättsliga regler, 175
- Registrering, 26, 126
 - inaktivering, 127
- Reklamskatt
 - periodisk publikation, 252
- Relationsändring, 170

- Revision, 29
- Revisorer, 124
- Royalty, 154
- Räkenskapsår, 265
- Rättighetssamfälligheter, 224
- Rättskapacitet, 25
- Rörelseinkomster, 144
- Rörelseinkomster som beskattas, 154
- Samfälligheter
 - delägarbeskattad, 222, 230
 - delägarbeskattade samfälligheter, 231
 - delägarförvaltning, 222, 227
 - ekonomisk förening, 230
 - fastighetstaxering, 227
 - föreningsbeskattad, 222, 230, 236
 - föreningsförvaltning, 222, 226
 - näringsfastighet, 233, 240
 - privatbostadsfastighet, 231, 240
 - privatbostadsföretag, 235, 241
 - samfällighetsförening, 222
- Samförvaltning, 48
- Samlarintressen, 137
- Samordningsförbund, 17
- Samstiftelser, 48
- Sannolikt, 301
- Servering av kyrkkaffe, 179
- Servering i samband med bröllop, 180
- Serveringsrörelse, 145
- Service åt medlemmarna, 146
- Sjukvårdsinrättning, 186
- Självständig näringsverksamhet, 154
- Skadestånd, 30
- Skattedeklaration, 284
- Skattefri utdelning, 214, 217
- Skattefria rörelseinkomster, 144
- Skatterättsliga bestämmelser, 57
- Skattetillägg
 - befrielse från särskild avgift, 286
 - enligt TL, 285
 - skönstaxering, 286
- Skatteunderlag
 - schabloniserad avkastning, 247
- Skogsavverkning, 157
- Skogsplantering, 151
- SLP, 244
 - bokföringsmässiga grunder, 245
 - inkomsttaxering, 244
- Släktförening, 135
- Sociala fonder, 48
- Socialavgifter, 248
 - arbetsgivare, 249
 - idrottsutövare, 249
 - vinstandelsstiftelse, 250
- Specialbyggnad, 103
- Stadgar, 121, 122, 123
- Statligt förvaltade donationsfonder, 100
- Stiftaren, 21
- Stiftelseförordnande, 22
- Stiftelselagen, 21
 - ikraftträdande – SL, 33
 - likvidation, 32
 - ursprunglig brist, 24
- Stipendium, 106
 - benefik natur, 107
 - doktorandbidrag, 107
 - ersättning för utfört arbete, 107
 - EU-volontär, fickpengar, 109
 - Marie Curie-stipendium, 106
 - periodiskt understöd, 107
- Studentkårer, 193
- Studieförbund/uppdragsutbildning, 152
- Studieresa, 74
- Styrelsen, 124
 - ansvar, 125
 - register över styrelseledamöter, 124
- Styrelsen/förvaltaren, 28
- Svensk insamlingskontroll, 33
- Svenska kyrkan, 34, 169
 - avskrivningsunderlag, 181
 - förvaltade stiftelser, 184
 - kyrkor, 7 kap. 15 § IL, 183

- lag om Svenska kyrkan, 171
- Sveriges försvar, 81
- Syfte, 23
- Särskild löneskatt, 119
 - anställda, 244
 - pensionsutfästelse, 244
 - vinstandelsstiftelse, 244
- Särskild löneskatt på pensionskostnader, 244
- Särskild uppgift, 283
 - befrielse från särskild uppgift, 284
- Testamente, 22
- Tillsyn, 32
- Tjänstepensionsinstitut, 244
- Trossamfund, 172
- Tryggandelagen, 20, 34
 - ikraftträdande – TrL, 45
 - likvidation, 43
 - registrering, 35
- Tryggandestiftelse, 34, 48
- TV-Hävdvunna finansieringskällor
 - abonnemangsförmedling, 147
- TV-rättigheter, 147
- Underprisregler, 218
- Understödsföreningar, 209
- Undervisning eller utbildning, 73
 - lämna bidrag, 73
 - studieresor, 74
- Uppdragsverksamhet, 158
- Upplösning, 125
- Utbildningsbidrag, 107
 - belöning, 108
- Utländsk idrottsman, 249
- Uttagsbeskattning, 134, 217
- Vanliga stiftelser, 21, 49
- Verksamhetsföremål, 23
- Verksamhetskravet, 82, 133, 138
 - avkastning, 83
 - eftersyn, 83
 - livränta, 84
 - uteslutande, 82
- Vetenskaplig forskning, 78
 - bidrag, 79
 - egen forskning, 79
 - grundforskning, 79
 - kulturminnesvård, 80
 - målforskning, 79
- Viltvårdsområde, 225
- Vinstandelsstiftelse, 55, 118
 - arbetsgivares avdragsrätt, 118
 - fåmansföretag, 118
 - fåmansägt handelsbolag, 119
 - kontrolluppgift, 287
 - sociala avgifter, 119
 - särskild löneskatt, 119
 - uttagsbeskattning, 118
 - ändamål, 55
- Vård och uppfostran av barn, 69, 72
- Årsbokslut, 267
- Årsredovisning, 267
- Äldre stiftelse, 33
- Ändamål och verksamhet, 23
- Ändamålskravet, 69, 133, 134
 - destinatärskravet, 71
 - gagna det svenska samhället, 70
 - huvudsakligen, 69, 134
- Ändring/upphörande, 30
- Öppenhetskravet, 133, 142
- Öppningsbalansräkning, 262
- Övriga ideella föreningar, 165