

Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2008



Fritzes

ett Wolters Kluwer-företag

106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32423-3

SKV 327 utgåva 8

Elanders i Vällingby 2008

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 2007 och har uppdaterats och kompletterats med hänsyn till rättspraxis till och med december 2007.

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. I dessa sammanhang är skatte- och taxeringsförfattningarna ett absolut nödvändigt arbetsredskap. Lagtexten har därför återgetts i handledningen endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningssvårigheter.

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

Solna april 2008

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	3
Förkortningslista	15
1 Helt undantagna skattskyldighet till inkomstskatt.....	17
2 Stiftelser – civilrätt.....	19
2.1 Historik	19
2.2 Stiftelselagen.....	20
2.2.1 Stiftaren.....	21
2.2.2 Stiftelseförordnande och förmögenhetsdisposition	22
2.2.3 Ändamål och verksamhet.....	23
2.2.4 Rättskapacitet.....	25
2.2.4.1 Rättskapacitet.....	25
2.2.4.2 Registrering	25
2.2.4.3 Tilldelning av organisationsnummer	26
2.2.5 Stiftelsens namn.....	27
2.2.6 Förvaltning.....	27
2.2.7 Styrelsen/förvaltaren	28
2.2.8 Låneförbud.....	28
2.2.9 Bokföring – bokföringsskyldighet	29
2.2.10 Revision	29
2.2.11 Skadestånd	30
2.2.12 Ändring/upphörande.....	30
2.2.13 Likvidation.....	32
2.2.14 Tillsyn	32
2.2.15 Ikraftträdandebestämmelser – SL	33
2.2.16 Översyn av stiftelselagen	34
2.3 Tryggandelagen	34
2.3.1 Stiftaren, stiftelseförordnande m.m.....	35
2.3.2 Rättskapacitet, registrering m.m.	35
2.3.3 Ändamål, verksamhet m.m.	36
2.3.3.1 Pensionsstiftelser	36
2.3.3.2 Personalstiftelser.....	38

6 Innehåll

2.3.4	Låneförbud m.m.	40
2.3.5	Styrelsen	40
2.3.6	Ändring av stadgar	42
2.3.7	Om arbetsgivarens verksamhet övergår till annan	42
2.3.8	Likvidation.....	42
2.3.9	Bokföringsskyldighet	43
2.3.10	Revision	43
2.3.11	Skadestånd	43
2.3.12	Tillsyn	44
2.3.13	Ikraftträdandebestämmelser – TrL.....	44
2.4	Olika stiftelsetyper	45
2.4.1	De vanligaste stiftelsetyperna	45
2.4.2	Avkastnings- och verksamhetsstiftelser.....	48
2.4.3	Näringsdrivande stiftelser	48
2.4.4	Insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser	49
2.4.4.1	Insamlingsstiftelser.....	49
2.4.4.2	Kollektivavtalsstiftelser.....	51
2.4.5	Företagsanknutna stiftelser.....	51
2.4.5.1	Pensionsstiftelser	52
2.4.5.2	Personalstiftelser.....	53
2.4.5.3	Vinstandelsstiftelser	54
2.4.6	Familjestiftelser	55
3	Stiftelser – skatteregler	57
3.1	Inledning – historik	57
3.2	Allmänt om skattskyldighet	60
3.3	Kapitalförvaltningskostnader	62
3.4	Översyn.....	65
4	Inskränkt skattskyldiga stiftelser.....	67
4.1	Skattskyldighetens omfattning	67
4.2	Ändamålskravet	70
4.3	Verksamhetskravet	83
4.4	Fullföljdskravet.....	86
4.5	Förvaltarsmitta	93
4.5.1	Förvaltare som är helt undantagna från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § IL	93
4.5.2	Kommunala donationsfonder.....	95
4.5.3	Statligt förvaltade donationsfonder.....	99
4.5.4	Privaträttsligt förvaltade stiftelser	99

4.6	Insamlingsstiftelser	100
4.7	Fastighetsinkomster	101
4.7.1	Inledning	101
4.7.2	Fastighetstaxeringens betydelse för skattskyldigheten för fastighetsinkomst	101
4.7.3	Inkomst av specialbyggnad	102
4.7.4	Inkomst av skattefri lantbruksfastighet	104
4.7.5	Inkomst av fastigheter, som ägs och används av allmännyttig stiftelse	104
4.7.6	Sammanfattning	105
4.8	Beskattning av stipendium m.m.	105
5	Oinskränkt skattskyldiga stiftelser	109
5.1	Inledning	109
5.2	Familjestiftelser	110
5.3	Företagsanknutna stiftelser	112
5.3.1	Pensionsstiftelser	112
5.3.2	Personalstiftelser och vissa personalföreningar	113
5.3.3	Vinstandelsstiftelser	114
6	Ideella föreningar – civilrätt	117
6.1	Bildande	117
6.2	Stadgar	118
6.3	Föreningsmötet	119
6.4	Styrelsen	119
6.5	Revisorer	120
6.6	Ansvar	120
6.7	Upplösning	121
6.8	Registrering – tilldelning av organisationsnummer	122
6.9	Enkla bolag	122
7	Ideella föreningar – skatteregler	125
7.1	Inledning	125
7.2	Allmänt om skattskyldighet för ideella föreningar	125
7.3	Översyn	127
8	Inskränkt skattskyldiga ideella föreningar	129
8.1	Skattskyldighetens omfattning	129

8 Innehåll

8.2	Ändamålskravet	130
8.2.1	Ekonomiska förmåner i ideella föreningar	132
8.3	Verksamhetskravet	134
8.4	Fullföljdskravet.....	134
8.4.1	Dispens från kravet på fullföljd.....	137
8.5	Öppenhetskravet	137
8.6	Kapitalinkomster.....	139
8.7	Rörelseinkomster.....	139
8.7.1	Skattefria rörelseinkomster	139
8.7.1.1	Rörelseinkomster med naturlig anknytning.....	139
8.7.1.2	Rörelseinkomster som av hävd finansierat ideellt arbete.....	142
8.7.1.3	Huvudsaklighetsbedömning.....	146
8.7.2	Rörelseinkomster som beskattas	148
8.8	Fastighetsinkomster	153
8.8.1	Inledning	153
8.8.2	Fastighet som används i den allmännyttiga verksamheten	154
8.8.3	Fastighet. Naturlig anknytning/hävd.....	156
8.8.4	Fastighetstaxeringens betydelse för skattskyldigheten för fastighetsinkomst	156
8.8.5	Inkomst av specialbyggnad	157
8.8.6	Inkomst av skattefri lantbruksfastighet.....	159
9	Oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar.....	161
9.1	Övriga ideella föreningar	161
9.2	Föräldrakooperativa daghem	163
9.3	Kommunförbund.....	164
10	Registrerade trossamfund – civilrätt	165
10.1	Inledning – historik	165
10.2	Lag om trossamfund	168
11	Registrerade trossamfund – skatteregler.....	171
11.1	Bakgrund – historik	171
11.2	Allmänt om skattskyldigheten	171
11.3	Särskilda företeelser.....	173
11.4	Särskilda subjekt.....	179
11.4.1	Kyrkor 7 kap. 15 § IL.....	179
11.4.2	Prästlönetillgångar.....	179

11.4.3	Stiftelser förvaldade av kyrkan	180
12	Vissa andra juridiska personer	181
12.1	Allmänt om katalogsubjekten 7 kap. 15–17 och 19–20 §§ IL	181
12.2	Juridiska personer enligt 7 kap. 15 § IL	182
12.2.1	Skattskyldighetens omfattning	182
12.2.2	Kyrkor	182
12.2.3	Sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar	183
12.2.4	Hushållningssällskap	184
12.3	Juridiska personer enligt 7 kap. 16 § IL	184
12.3.1	Skattskyldighetens omfattning	185
12.3.2	Akademier	185
12.3.3	Allmänna undervisningsverk	186
12.3.4	Sammanslutningar av studerande	188
12.3.5	Regionala utvecklingsbolag	189
12.3.6	Arbetslöshetskassor	190
12.3.7	Personalstiftelser enligt tryggandelagen	190
12.3.8	Kollektivavtalsstiftelser	192
12.3.9	Bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslöneersättning	192
12.4	Juridiska personer enligt 7 kap. 17 § IL	193
12.4.1	Skattskyldighetens omfattning	193
12.4.2	Subjekten – principer	194
12.4.2.1	AB Svenska Spel och dess helägda dotterbolag som bara bedriver spelverksamhet samt AB Trav och Galopp	195
12.4.2.2	Alva och Gunnar Myrdals stiftelse	195
12.4.2.3	Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m.	195
12.4.2.4	Bokbranschens Finansieringsinstitut AB	195
12.4.2.5	Dag Hammarskjölds minnesfond	196
12.4.2.6	Fonden för industriellt samarbete med u-länder (SWEDFUND)	196
12.4.2.7	Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete	197
12.4.2.8	Handelsprocedurrådet (SWEPRO)	197
12.4.2.9	Industri- och nyföretagarfonden	197
12.4.2.10	Jernkontoret	198
12.4.2.11	Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö	198
12.4.2.12	Nobelstiftelsen	199
12.4.2.13	Norrlandsfonden	199
12.4.2.14	Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet	200
12.4.2.15	Right Livelihood Award Stiftelsen	200
12.4.2.16	SSR – Sveriges Standardiseringsråd	201
12.4.2.17	Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond	201

10 Innehåll

12.4.2.18	Stiftelsen Industricentra.....	202
12.4.2.19	Stiftelsen Industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, IUC	202
12.4.2.20	Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling.....	202
12.4.2.21	Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO.....	203
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.....	203
12.4.2.23	Stiftelsen Svenska Filminstitutet.....	203
12.4.2.24	Stiftelsen Sveriges Nationaldag	204
12.4.2.25	Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet	204
12.4.2.26	Stiftelsen UV-huset	204
12.4.2.27	Stiftelsen ÖV-huset	204
12.4.2.28	Svenska bibelsällskapets bibelfond.....	205
12.4.2.29	Svenska kyrkans stiftelse för riksskyrklig verksamhet	205
12.4.2.30	Svenska skeppshypotekskassan	206
12.4.2.31	Svenska UNICEF-kommittén	206
12.4.2.32	Sveriges Exportråd	206
12.4.2.33	TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne .	207
12.5	Understödsföreningar enligt 7 kap. 19 § IL	207
12.6	Producentorganisationer enligt 7 kap. 20 § IL	208
12.7	Äldre ekonomiska föreningar	209
12.8	Juridiska personer vilkas skattskyldighet inte regleras av IL.....	210
13	Koncernbidrag och näringsbetingade andelar, m.m.....	211
13.1	Koncernbidrag.....	211
13.2	Näringsbetingade andelar	212
13.3	Aktiefållan	213
13.4	Fastighetsfållan	214
14	Uttagsbeskattning, beskattningsinträde m.m.....	215
14.1	Uttagsbeskattning.....	215
14.2	Beskattningsinträde	216
14.3	Anskaffningsutgift vid gåva eller testamente.....	217
15	Samfälligheter inklusive VVO/FVO	219
15.1	Definitioner.....	220
15.2	Vad är en samfällighet och hur förvaltas den?	221

15.2.1	Vad är en samfällighet?	221
15.2.2	Förvaltning av samfälligheter	223
15.2.2.1	Lagar som reglerar förvaltningen	223
15.3	Fastighetstaxering	225
15.4	Inkomstbeskattning	226
15.4.1	Inledning – Historik	226
15.4.2	Allmänt om skattskyldigheten	227
15.4.2.1	Ekonomiska föreningar	228
15.4.3	Delägarbeskattade samfälligheter	229
15.4.3.1	Privatbostadsfastighet	229
15.4.3.2	Näringsfastighet	231
15.4.3.3	Privatbostadsföretag	233
15.4.4	Föreningsbeskattade samfälligheter	234
15.4.4.1	Privatbostadsfastighet	238
15.4.4.2	Näringsfastighet	238
15.4.4.3	Privatbostadsföretag	239
16	Övriga skatter	241
16.1	Fastighetsskatt	241
16.2	Förmögenhetsskatt	241
16.3	Särskild löneskatt på pensionskostnader	241
16.4	Avkastningsskatt på pensionsmedel	243
16.4.1	Skattskyldiga	243
16.4.2	Skatteberäkning	244
16.4.3	Skatteunderlaget	244
16.4.4	Skattesatsen	245
16.5	Mervärdesskatt	245
16.6	Socialavgifter m.m.	246
16.7	Skatteregistrering och F-skatt	248
16.8	Reklamskatt	248
16.9	Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. – A-SINK.	250
17	Redovisning	251
17.1	Bokföringsskyldighet	252
17.1.1	Understödsföreningar, häradsallmänningar, sockenallmänningar, gemensamhetsskogar m.fl.	252
17.1.2	Stiftelser	253
17.1.2.1	Bokföringsskyldighet	254
17.1.2.2	Anmälan till länsstyrelse vid bokföringsskyldighetens inträde eller upphörande	255

12 Innehåll

17.1.3	Ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar m.fl.	256
17.1.3.1	Bokföringsskyldighet	257
17.2	Öppningsbalansräkning	260
17.2.1	Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av ett sådant samfund	261
17.3	Bokföringsskyldighetens innebörd.....	262
17.4	Räkenskapsår.....	264
17.5	Gemensam bokföring.....	264
17.5.1	Stiftelser	265
17.5.2	Svenska kyrkan.....	265
17.6	Hur räkenskaperna ska avslutas	265
17.6.1	Särregler för här aktuella juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt huvudregeln	266
17.6.1.1	Offentliggörande	267
17.6.2	Särregler för stiftelser	267
17.6.2.1	Redovisning i avkastningsstiftelser.....	267
17.6.2.2	Offentliggörande av årsredovisning.....	269
17.6.3	Särregler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund	270
17.6.3.1	Offentliggörande av årsredovisning.....	273
17.6.4	Särregler för samfällighetsföreningar	273
17.6.5	Regler för räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007	273
17.7	Ej bokföringsskyldiga	274
17.7.1	Räkenskapsår	275
17.8	Revision.....	275
18	Deklarations- och uppgiftsskyldighet.....	277
18.1	Inkomstdeklaration.....	277
18.2	Särskild självdeklaration.....	277
18.3	Särskild uppgift	279
18.4	Skattedeklaration	279
18.5	Förseningsavgift och skattetillägg	281
18.5.1	Förseningsavgift enligt taxeringslagen	281
18.5.2	Skattetillägg enligt taxeringslagen	281
18.5.3	Befrielse från särskild avgift enligt taxeringslagen	283
18.5.4	Förseningsavgift enligt skattebetalningslagen	284
18.5.5	Skattetillägg enligt skattebetalningslagen.....	284
18.6	Kontrolluppgiftsskyldighet	285

Lagtext	287
Litteraturförteckning.....	295
Rättsfallsregister.....	297
Register - skrivelser m.m.	311
Sakregister.....	313

Förkortningslista

Myndighetsförkortningar

KR	Kammarrätt
KRG	Kammarrätten i Göteborg
KRJ	Kammarrätten i Jönköping
KRS	Kammarrätten i Stockholm
KRSu	Kammarrätten i Sundsvall
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden

Författningsförkortningar

AFL	Lag (1962:381) om allmän försäkring
AvP	Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
HBL	Lag (1989:1102) om handelsbolag och enkla bolag
IFL	Lag (1994:1221) om införande av stiftelselagen (1994:1220)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
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

16 *Förkortningslista*

ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
RF	Regeringsformen
SFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
SLF	Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster
SLP	Särskild löneskatt på pensionskostnader
TrL	Lag (1967:533) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.
ÄB	Ärvdabalk

1 Helt undantagna skattskyldighet till inkomstskatt

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

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

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

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

Prop. 2002/2003:132

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

Stat och kommun

Staten, landsting och kommuner har alltsedan den kommunala taxeringen för juridiska personer slopades 1984 varit helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt.

Pensionsstiftelser

Pensionsstiftelser som omfattas av TrL har sedan 1990 undantagits från inkomstbeskattning. Se vidare avsnitt 5.3.1.

Kommunalförbund

Kommunalförbundens skattskyldighet klarlades genom RÅ 1994 ref. 92 (Skaraborgs Vattenverksförbund). Kommunalförbund jämställs skatterättsligt med kommun. I domskälen anfördes att ett kommunalförbund är en offentligjuridisk person för samarbete mellan kommuner, vilket bl.a. betyder att de i kommunallagen föreskrivna begränsningarna för kommunal verksamhet gäller.

Civilrättsligt bildas ett kommunalförbund enligt 3 kap. 20–28 §§ kommunallagen. Sådant förbund beskrivs som en offentligjuridisk person för samarbete mellan kommuner, ett slags specialkommun eller samarbetsinstitut med ställning som egen juridisk person. Samarbete 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.

Samordningsförbund

Förutom ovan angivna rättssubjekt så undantas enligt lagrummet sedan 2003 samordningsförbund enligt 4 § lagen om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser helt 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 föreslås kunna ske frivilligt mellan en försäkringskassa, ett landsting, en länsarbetsnämnd samt en eller flera kommuner. De åtgärder som får finansieras genom den finansiella samordningen ska ligga inom de samverkande parternas samlade ansvarsområde och syfta till att återställa eller öka den enskildes funktions- och arbetsförmåga (prop. 2002/2003:132).

2 Stiftelser – civilrätt

Stiftelselag (1994:1220)

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

Stiftelseförordning (1995:1280)

Prop. 1993/94:9

Ds Ju 1987:14, Ds 1992:36

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

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

Sammanfattning

Under våren 1994 fattade Riksdagen beslut om ny stiftelselag (1994:1220) (SL) och lag (1994:1221) om införande av stiftelselagen (införandelagen, IFL) samt stiftelseförordning (1995:1280). 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.

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

2.1 Historik

Stiftelser har funnits i Sverige i flera 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 fram t.o.m. utgången av år 1995. 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 översiktligt i avsnitt 2.2 och tryggandelagen i avsnitt 2.3.

I november 2002 fanns det i länsstyrelsernas stiftelseregister 15 152 stiftelser registrerade. Den samlade förmögenhetsmassan uppgick till ett bokfört värde på 274 miljarder. I december 2006 hade antalet hos länsstyrelserna registrerade stiftelser ökat till 15 520 stycken.

2.2 Stiftelselagen

Stiftelselagens tillämplighet

Enligt stiftelselagen indelas stiftelserna i huvudsak i följande typer.

- Vanliga stiftelser
- Insamlingsstiftelser

- Kollektivavtalsstiftelser
- Pensions- och personalstiftelser

Stiftelselagen gäller för den vanliga stiftelsen, för insamlingsstiftelsen och för kollektivavtalsstiftelsen, men lagen är endast delvis tillämplig på vissa stiftelseformer, bl.a. insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser. Insamlings- och kollektivavtalsstiftelser behandlas i avsnitt 2.4.4. Pensions- och personalstiftelser enligt tryggandelagen behandlas i avsnitt 2.4.5.

Stiftelselagen omfattar inte bl.a. följande stiftelseformer och stiftelseliknande företeelser.

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

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

2.2.1 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.

2.2.2 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 vilja att den egendom han tillskjuter ska bilda en självständig förmögenhet för visst ändamål.

Varaktighetskravet ska bedömas utifrån den avskilda egendomen och utan hänsyn till eventuella utfästelser om framtida tillskott.

- Insamlingsstiftelse** En insamlingsstiftelse bildas genom att
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, och
 2. någon åtar sig att ta emot pengarna för förvaltning i enlighet med förordnandet (11 kap. 1 § SL).

- Kollektivavtalsstiftelse** En kollektivavtalsstiftelse bildas genom att
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, och
 2. någon åtar sig att ta emot pengarna för förvaltning i enlighet med förordnandet (11 kap. 3 § SL).

2.2.3 Ändamål och verksamhet

- Ändamål** Av stiftelsens ändamål ska i princip tre moment framgå: syfte, verksamhetsföremål och destinatärskrets:
- syftet anger närmare vilket område stiftelse 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 vara av 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 istället 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 hittills får frågan avgöras efter en samlad bedömning. 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 annan omständighet

Fideikommiss- förbud

som talar i omvänd riktning är om det föreskrivits att förmögenheten ska förbrukas eller fritt disponeras.

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 inte i och för sig ogiltiga. De får verkställas i den utsträckning reglerna i ärvdabalken ger denna rätt. De fideikommiss som finns idag ska upphöra enligt en särskild lag (1963:583) om avveckling av fideikommiss.

2.2.4 Rättskapacitet

2.2.4.1 Rättskapacitet

En stiftelse erhåller rättskapacitet när den rättsligt sett anses bildad.

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.

2.2.4.2 Registrering

Bestämmelser om registrering finns i 10 kap. SL. Stiftelser som enligt bokföringslagen är skyldiga att upprätta årsredovisning ska vara registrerade i länsstyrelsens stiftelseregister. Detsamma gäller om det framgår av stiftelseförordnandet att stiftelsen ska vara registrerad. Insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser ska alltid vara registrerade oavsett årsredovisningsskyldigheten. Registrering ska ske i det län där stiftelsens styrelse har sitt säte. Registreringen har inte någon

Namnskydd

konstitutionell betydelse, dvs. den är inte knuten till stiftelsens rättskapacitet.

Stiftelser som avser att utöva eller som utövar näringsverksamhet ska vara registrerade i stiftelseregistret. Registreringen ska göras redan innan verksamheten påbörjas.

Registreringen innebär för den som bedriver näringsverksamhet ett namnskydd av stiftelsens firma i länet.

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 stiftelseregistren regleras i stiftelseförordningen.

2.2.4.3 Tilldelning 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.

Efter ansökan om organisationsnummer tilldelar Skatteverket sådant för stiftelser. Det gäller alla stiftelser, dvs. även de som inte regleras av stiftelselagen. Tilldelat organisationsnummer är inte identiskt med det registreringsnummer som länsstyrelsen åsätter registrerade stiftelser.

Skatteverket ska göra en bedömning huruvida en stiftelse enligt stiftelselagen föreligger.

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 på begäran 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 (KRS 1997-10-28, mål nr 6489-1997). Regeringsrätten meddelade inte prövningstillstånd.

2.2.5 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). Inledningsvis fanns en dispensmöjlighet för andra än stiftelser att 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) kan förbjuda den som i strid med bestämmelserna använder ordet stiftelse. Förbudet kan förenas med vite.

2.2.6 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 stiftelseförordnandet. 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, 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.

Vid anknuten förvaltning kan det vara oklart om medlen i verkligheten är en gåva som ska utgöra en självständig förmögenhet eller om stiftelseegendomen ska ingå som en del av den mottagande organisationens förmögenhet. Så kan vara fallet om medel t.ex. överlämnas till en kommun för att användas för obligatoriskt kommunalt ändamål. Om det av stiftaren bestämda ändamålet sammanfaller med eller ryms inom den mottagande organisationens ändamål, kan stiftarens avsikt ha varit att endast öka mottagarens förmögenhet. Jfr Hovrätten över Skåne och Blekinge dom 1995-12-22 mål nr 981/94.

Den egendom som överförs vid stiftelsebildning består vanligen av bankmedel, värdepapper eller fastigheter. Det är den förmögenhet som överförs i samband med bildandet som

**Gemensam
placering**

avgör om det föreligger en giltig stiftelsebildning, inte eventuellt senare tillskott.

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

2.2.7 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.

Stiftaren eller stiftarna kan inte ensam bilda styrelse eller bli förvaltare. 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. Om stiftaren är en juridisk person kan denne utse en fysisk person att ensam bilda styrelse. Det finns inget krav på att en styrelseledamot ska vara svensk medborgare och bosatt i Sverige. Däremot kan det i stiftelseförordnandet finnas sådana krav.

Styrelsen/förvaltaren ska 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 och
- att stiftelseförordnandet och andra stiftelsens handlingar förvaras på ett betryggande sätt.

2.2.8 Låneförbud

Stiftelselagen har i likhet med aktiebolagslagen regler som förbjuder stiftelsen att lämna penninglån till eller ställa säkerhet till förmån för:

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).

2.2.9 Bokföring – bokföringsskyldighet

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

2.2.10 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 revisionsberättelsen ska revisorn ange om redovisningen har gjorts upp enligt årsredovisningslagen. Revisorn ska inte uttala sig om ansvarsfrihet för förvaltare eller styrelseledamöter. Anledningen till detta är att en stiftelse inte har någon ägare. 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 1996 finns krav på att stiftelser 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 revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen (4 kap. 4 § SL och Övp 2 till SFS 2007:133). 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. uteslagna som revisorer.

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

En stiftelses årsredovisning ska vara tillgänglig för var och en som vill ta del av den.

2.2.11 Skadestånd

Ledamöter i en styrelse, förvaltare (anknuten förvaltning) och revisorer kan enligt 5 kap. SL bli skadeståndsskyldiga om de uppsåtligt 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 stiftelseförfordnandet 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 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (SBL). För närmare information om ansvar för obetalda skatter och avgifter se Handledning för skattebetalning.

2.2.12 Ändring/upphörande

Ändring

I 6 kap. SL finns bestämmelser om ändring av föreskrifter i ett stiftelseförfordnande. 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 (SFS 1995:1460). 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 att tillsynsmyndigheten har kontrollerat att beslutet inte strider mot stiftelselagen. Det är Kammarkollegiet som är permutationsmyndighet. En redogörelse för vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att ansökan om permutation 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 fått tillfälle att kontrollera att den nya föreskriften inte strider mot någon tvingande bestämmelse i stiftelselagen. (Detta gäller dock inte om det finns ett gammalt förbehåll, se 10 § IFL.)

Upphörande

Enligt 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 uppbringa 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 50 år sedan och inte har kunnat främja sitt ändamål under en sammanhängande tid av minst fem år. Vidare krävs att värdet på tillgångarna under de tre senaste åren har understigit ett prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring samt att stiftelsen saknar skulder.

Beslut om att upphöra för dessa mindre stiftelser får inte verkställas utan att tillsynsmyndigheten fått underrättelse därom. Om inte tillsynsmyndigheten inom tre månader förbjudit styrelsen/förvaltaren att tillämpa beslutet får detta tillämpas.

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

2.2.13 Likvidation

Likvidations-skyldighet

Likvidation regleras i 7 kap. SL. 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 alternativt förvaltare solidariskt ansvariga för stiftelsens uppkommande förpliktelser. När likvidatorerna har slutfört sitt uppdrag är stiftelsen upplöst.

2.2.14 Tillsyn

TSM

Alla stiftelser är enligt stiftelselagen knutna till en tillsynsmyndighet (TSM). Länsstyrelsen i det län där stiftelsens styrelse har sitt säte är tillsynsmyndighet. Vid anknuten förvaltning står stiftelsen under tillsyn av länsstyrelsen i det län där förvaltaren har sitt säte.

TSMs 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.

En årsredovisningsskyldig stiftelse ska varje år sända 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.

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. Samma tillsynsordning gäller för stiftelser som bildats av eller tillsammans

med staten, en kommun eller ett landsting samt stiftelser som förvaltas av en statlig myndighet.

SFI

Stiftelser som bedriver insamlingsverksamhet kan via Stiftelsen för insamlingskontroll (SFI) erhålla ett 90-konto som knyts till post- eller bankgiro. SFI 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. SFIs verksamhet regleras inte av stiftelselagen. För närmare information se SFIs hemsida www.insamlingskontroll.se.

2.2.15 Ikraftträdandebestämmelser – SL

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 uppfyllde 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 med 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 Lag (1994:1221) om införande av stiftelselagen (1994:1220).

2.2.16 Översyn av stiftelselagen

Justitiedepartementet har gjort en översyn av vissa delar av stiftelselagen. Översynen har avslutats med promemorian Ds 2007:7. I promemorian lämnas flera förslag avseende bl.a. obligatorisk registrering av stiftelser; koncentration av länsstyrelsernas tillsynsverksamhet till sex till åtta länsstyrelser; ändrade beloppsgränser för bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen och därmed för skyldighet att ha kvalificerad revisor; ändring av föreskrifter; fullföljdskrav för samlingsstiftelser; skyldighet för styrelse och förvaltare att upprätta protokoll. Förslagen har inte lett till någon lagstiftning. Enligt rykten kan en proposition väntas under 2008.

2.3 Tryggandelagen

Lag (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m., TrL, reglerar dels pensions- och personalstiftelser (s.k. tryggandestiftelser), dels arbetsgivares tryggande av pension. Pensions- och personalstiftelser som inte uppfyller lagens 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 §§ Förändringar i arbetsgivares pensionsansvar m.m.
- 27–30 §§ Personalstiftelser, diverse.
- 31–36 §§ Tillsyn.

I det följande bortses till stor del från de bestämmelser som inte alls eller endast i begränsad omfattning berör tryggandestiftelser.

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.

2.3.1 Stiftaren, stiftelseförordnande m.m.

Pensions- och personalstiftelser bildas av arbetsgivaren (9 resp. 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.

2.3.2 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 länsvis ordnade stiftelseregister. Stiftelseregistren 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

Tryggandestiftelser tilldelas organisationsnummer av Skatteverket efter ansökan, se avsnitt 2.2.4.3.

2.3.3 Ändamål, verksamhet m.m.

2.3.3.1 Pensionsstiftelser

Grund-förutsättningar

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). Regeringsrätten 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 såsom 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. 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, se avsnitt 2.3.13.

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 pensionsstiftelses 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.

Fr.o.m. 1 januari 2006 finns särskilda placeringsregler för pensionsstiftelser som tryggar pensionsutfästelser till minst 100 arbetstagare eller efterlevande om avsättningar har gjorts till stiftelsen, se 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

tryggande 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. 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 2.3.4.

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.

2.3.3.2 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)).

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

Fr.o.m. 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, se avsnitt 2.3.13.

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 (11 jmt 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 (11 jmt 28 §§ TrL).

2.3.4 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 uteslutande av Försäkringsbolaget 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 (11 jmt 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).

2.3.5 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 jmt 30 §§ TrL). Styrelsens ordförande ska utses av tillsynsmyndigheten om stiftelsen tryggar pension åt huvuddelägare enligt tryggandelagen. Styrelsen är beslutsför endast om minst hälften av styrelseledamöterna är närvarande. Vidare fordras att lika många representanter för arbetsgivaren respektive arbetstagarna är närvarande (16 jmt 30 §§ TrL). Den som har näringsförbud får inte vara styrelseledamot eller suppleant i en tryggandestiftelse (16 a jmt 30 §§ TrL). Det finns inget krav på att styrelseledamot ska vara svensk medborgare eller bosatt i Sverige. Styrelseledamot är berättigad till skäligt arvode (18 jmt 30 §§ TrL). Styrelseledamot som missköter sitt uppdrag kan bli skadeståndsskyldig, se avsnitt 2.3.11. 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 stiftelseförfordnandet 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.

2.3.6 Ändring av stadgar

Efter ansökan om ...

Tillsynsmyndigheten får efter ansökan av en tryggandestiftelse ändra stiftelsens stadgar (22 jmt 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).

2.3.7 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.

2.3.8 Likvidation

När ...

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 1 avses situationen att pensionsstiftelsen saknar egentlig betydelse för pensionsborgenärerna därför att behållningen är obetydlig i förhållande till stiftelsens pensionsreserv. Med 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 2.3.6.

**Tillgångar
används till**

Likvidation ombesörjs av stiftelsens styrelse (19–20 §§ jmt 31 § 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).

2.3.9 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.

2.3.10 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 2.3.11.

2.3.11 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 tryggandelagen. 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 (12 kap. 6 § SBL). För närmare information om ansvar för obetalda skatter och avgifter, se Handledning för skattebetalning.

2.3.12 Tillsyn

Tillsynsmyndighet (TSM)

Tillsynsmyndighet är länsstyrelsen 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.

TSMs 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.

2.3.13 Ikraftträdandebestämmelser – TrL

Till tryggandelagen hör ett flertal övergångsbestämmelser. 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.

**Bolagsman i
HB/KB fr.o.m.
1 juli 2005**

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).

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

2.4 Olika stiftelsetyper

2.4.1 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, Sveriges Turistråd och Svenska Filminstitutet. Det är även vanligt att kommunal verksamhet bedrivs 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).
Avkastningsstiftelse	Se avsnitt 2.4.2.
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 2.4.6.
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 2.4.4.
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 2.4.4.

**Kyrkliga
företeelser**

Församlingskyrkor och domkyrkor med stiftelseliknande karaktär omfattas inte av stiftelselagen (prop. 1993/94:9 s. 58). Fr.o.m. den 1 januari 2000 omfattas inte heller prästlönstillgångar (prästlönefastigheter och prästlönefonder) av stiftelselagen (4 § IFL jämlikt SFS (1999:313)), 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

I skattelagstiftningen finns vissa särskilda lagar om s.k. sociala fonder (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 Trävaruindustriens konjunkturutjämningsfond; 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.). Dessa lagar 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.

**Tryggande-
stiftelser**

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. Det finns f.n. ca 3 900 sådana stiftelser och ca 200 nya bildas varje år. Pensions- och personalstiftelser enligt tryggandelagen behandlas i avsnitt 2.4.5.

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.

Verksamhetsstiftelse

Se avsnitt 2.4.2.

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 2.4.5.3.

2.4.2 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 banktillgodo-havanden. 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 näringsverksamhet t.ex. att mot marknadsmässig ersättning tillhandahålla sjukvård, eller ideell verksamhet, t.ex. utan marknadsmässig ersättning tillhandahålla tjänster. Sammansättningen av verksamhetsstiftelsens förmögenhet bestäms i första hand av den verksamhet som stiftelsen ska bedriva.

2.4.3 Näringsdrivande stiftelser

Som nämnts tidigare är en avkastningsstiftelse i princip förhindrad att utöva näringsverksamhet, medan verksamhets-

stiftelsen normalt tillgodoser sitt ändamål genom den bedrivna verksamheten.

Registrering

Innan en stiftelse börjar bedriva näringsverksamhet ska detta anmälas till tillsynsmyndigheten. Stiftelsen ska registreras i stiftelserregistret. 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 i det län där stiftelsen är registrerad. Se 8 kap. SL.

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.

2.4.4 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.

2.4.4.1 Insamlingsstiftelser

För att en insamlingsstiftelse ska föreligga krävs bl.a. att det rör sig om insamling av kontanta medel. 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 överlämnas 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.

En insamlingsstiftelse kan via Stiftelsen för insamlingskontroll (SFI) erhålla ett 90-konto som knyts till plus- eller bankgiro. SFI utövar viss kontroll och ett 90-konto kan återkallas.

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 §§ SL.

2.4.4.2 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).

2.4.5 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).

2.4.5.1 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 skuldpост 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.

2.4.5.2 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 Regeringsrätten att arbetsgivaren var berättigad till avdrag för avsättning till en personalstiftelse i enlighet med tryggandelagen. Regeringsrätten påpekade att stiftelsens stadgar fastställts av länsstyrelsen och stod under länsstyrelsens tillsyn. Det ankommer således på tillsynsmyndigheten, länsstyrelsen, att bevaka att en personalstiftelse i sin verksamhet uppfyller tryggandelagens krav.

2.4.5.3 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.

2.4.6 Familjestiftelser

Med familjestiftelse menas en stiftelse som har till 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 direkt bestämda fysiska personer är familjestiftelserna undantagna från stiftelselagens tillämpningsområde (1 kap. 7 § SL).

Familjestiftelsens ändamål är ofta att understödja behövande inom 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 går inte. 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 många 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 bevillningsförfordningen och förfordningen 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) förfordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. 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 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). Det kan nämnas att skattebefrielsen för Aktiebolaget Svenska Spel och AB Trav och Galopp sammanhänger med att dessa bolag är monopolföretag och att monopolvinst inte skulle bli beskattad.

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. Vid detta års taxering tillkom anvisnings-

punkt 9 till nämnda lagrum. Denna anvisningspunkt gällde dock enbart ideella föreningar.

Lagen om statlig inkomstskatt (SIL) ändrades i samband med att den kommunala beskattningen av juridiska personer upphörde 1984. De särskilda beskattningsreglerna för här aktuella rättssubjekt överflyttades 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.

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.

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

Inkomstskatt

I 7 kap. IL finns regler om undantag från skattskyldighet för vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer. Som huvudregel gäller att stiftelser i likhet med andra juridiska personer är skattskyldiga för alla inkomster de förvärvar. Det finns emellertid också regler som i vissa situationer inskränker en stiftelses skattskyldighet för vissa inkomster.

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 25 procent för avsättning till periodiseringsfond, avsättning krävs i bokföringen om

**Undantag från
skattskyldighet**

stiftelsen är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),

- att stiftelser inte har rätt till grundavdrag och
- att skatten för stiftelser är 28 procent av den beskattningsbara inkomsten.

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 trygghet 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 (Detta är inte lagreglerat och gäller i första hand stiftelser förvaltade av kommun eller staten.)
2. Stiftelser vilka är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastighet (Stiftelser angivna i 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. (Stiftelser som uppfyller rekvisiten i 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 (Stiftelser som uppfyller rekvisiten i 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 istället vara inskränkt skattskyldig enligt punkt 4.

Frågor om inkomstbeskattning av stiftelserna i punkterna 1a och 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 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 punkt 4. De är inte skattskyldig för kapitalvinster, kapitalförluster, inkomster (kapitalavkastning) och utgifter (kapitalutgifter) som avser kapitalförvaltning. Inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL beskattas däremot alltid. För stiftelse kan, till skillnad från vad som gäller för ideella föreningar, 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 4.7. Närmare information om vilka inkomster som är skattepliktiga respektive undantagna från beskattning finns i avsnitt 4.1.

**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. Skillnaderna avser främst reglerna om beskattning av näringsbetingade andelar och omstrukturering. Fullföljd (direkt och indirekt fullföljd) samt fullföljdskostnader är avdragsgilla endast i den mån de är nödvändiga kostnader för förvärvande eller bibehållande av skattepliktiga inkomster (16 kap. 1 § IL).

**Förmögenhets-
skatt**

Lagen om statig förmögenhetsskatt har upphört. Fr.o.m. 2008 års taxering är inga stiftelser skattskyldiga till förmögenhetsskatt, se avsnitt 16.2.

**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 avkastningsstiftelser för sin kapitalförvaltande verksamhet i inkomstslagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Avdragsrätten för förvaltningskostnader i inkomstslaget kapital var strikt reglerad i rättspraxis. Bara speciella direkta förvaltningskostnader var avdragsgilla t.ex. depå- och notariatavgifter.

Genom skattereformen förändrades inkomstslagen, vilket för juridiska personer innebar att alla inkomster skulle hänföras en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Till intäkt av

näringsverksamhet kom därmed löpande kapitalavkastning och kapitalvinst att räknas. Någon speciell reglering av avdragsrätten i kapitalförvaltande verksamhet finns inte i inkomstslaget.

Av den allmänna huvudregeln i 20 § KL och den allmänna för näringsverksamhet i 23 § KL följde att avdrag skulle medges för alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande i verksamheten. En liknande 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. Skatteverkets uppfattning i denna fråga har varit att avdrag endast kunnat medges i samma omfattning som de äldre bestämmelsernas inkomstslag kapital medgav.

Domslut

Regeringsrätten kom i RÅ 2001 ref. 17 fram till att den ändrade indelningen av inkomstlagen har medfört att avdragsrätten för kapitalförvaltningskostnader efter 1990 års reform 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. Domslutet innebär att samtliga kostnader som är hänförliga till intäkternas förvärvande och bibehållande i inkomstslaget näringsverksamhet är avdragsgilla, såväl direkta som indirekta. Däremot fann Regeringsrätten att om kostnaderna är hänförliga fullföljandet av stiftelsens ändamål är de inte skattemässigt avdragsgilla.

Regeringsrätten gör i RÅ 2001 not. 82 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 avkastningsstiftelsen 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 är det inte.

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, notariatsavgifter, aviseringsavgifter för lån, kostnader för placeringsrådgivning, fondförvaltningsavgifter.

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

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

Bevisprövning bör ske individuellt för varje kostnadspost. Kan den skattskyldige inte bevisa hur stor del av kostnadsposten som är hänförlig kapitalförvaltningen bör skäligt avdrag ändå medges om kostnaden normalt är påräknelig i sådan verksamhet. I dessa fall kan avdrag nekas helt om kostnaden inte är normalt påräknelig.

I de fall som den skattskyldige på begäran inte specificerar yrkat kostnadsavdrag bör schablonmässigt avdrag i enlighet med rättspraxis, RÅ 1984 1:93, kunna komma ifråga.

3.4 Översyn

Regeringen har tillsatt en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna i 7 kap. IL. Utredningen har fått namnet Stiftelse- och föreningsskatteutredningen. I direktivet sammanfattas uppdraget enligt följande.

”En särskild utredare skall se över bestämmelserna om inkomstbeskattning av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer. Huvuduppgiften är att utarbeta ett modernt och ändamålsenligt system för beskattningen med enkla och likformiga regler. Särregler för inkomster av fastigheter bör undvikas. I uppdraget ingår också att pröva i vilken mån skattereglerna kan göras enhetliga för stiftelser och ideella föreningar. Slutligen skall utredaren se över de inskränkt skattskyldiga stiftelser och vissa andra juridiska personer som omfattas av antingen de olika kategorier av subjekt eller de namngivna subjekt som finns uppräknade i den s.k. katalogen i 7 kap. 15–17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och vid behov föreslå en annan lagstiftningsteknik. Utgångspunkten för arbetet är att de förslag som utredaren lämnar sammantaget skall vara offentligfinansiellt neutrala.

Uppdraget skall redovisas senast den 30 juni 2009.”

För närmare information om utredningens uppdrag se Dir. 2007:97. Direktivet finns tillgängligt på www.lagrummet.se.

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

Sammanfattning

En stiftelse som uppfyller tre grundförutsättningar, de s.k. ändamåls-, fullföljds- och verksamhetskraven, är endast skattskyldig för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Kapitalavkastning är skattepliktig endast om den ingår i en sådan näringsverksamhet. Kapitalvinster och kapitalförluster är i normalfallet undantagna från inkomstbeskattning.

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 särskilda regler och som inte heller uppfyller förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL behandlas i avsnitt 5.

4.1 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. 4–6 §§ IL. En sådan stiftelse är enligt 7 kap. 3 § IL skattskyldig endast för inkomst

**Inskränkt
skattskyldiga
stiftelser**

av sådan verksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Detta innebär att inkomster som omfattas av 13 kap. 2 § IL i normalfallet är undantagna från beskattning. De är dock skattepliktiga om de ingår i sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Till näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL räknas egentlig näringsverksamhet (rörelse), innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt samt avverkningsrätt för skog. Kapitalförvaltning utgör inte näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Inkomster från sådan verksamhet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 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 (7 kap. 3 § andra stycket IL).

Skatteverket har i skrivelse 2005-03-24 (dnr 130 168826-05/111) uttalat sin uppfattning om huruvida inskränkt skattskyldiga stiftelser m.fl. som omfattas av 7 kap. 3, 7, 14 eller 15 §§ IL ska beskattas för inkomst avseende andel i handelsbolag vars verksamhet utgörs av kapitalförvaltning. Enligt Skatteverkets uppfattning ska beskattning ske endast i den mån handelsbolaget bedriver sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL.

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

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 (Skatteverkets skrivelse 2007-04-04 (dnr 131 230825-07/111)).

Näringsverksamhet

Det skatterättsliga begreppet näringsverksamhet avser enligt 13 kap. 1 § första stycket IL en yrkesmässigt självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Innebörden i kravet på yrkesmässighet är att verksamheten ska bedrivas regelbundet och med en viss varaktighet. I begreppet förvärvsverksamhet ligger ett krav på vinstsyfte med den bedrivna verksamheten. Till näringsverksamhet räknas alltid innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt samt av avverkningsrätt till skog. Fastighet som ägs av en juridisk person är alltid näringsfastighet. Med innehav av näringsfastighet enligt 13 kap. 1 § IL andra stycket IL avses dels fastighet som innehas med

ägarerätt, dels sådant innehav vilket enligt 1 kap. 5 § FTL kan likställas med ägande (2 kap. 7 § IL).

Många stiftelser uppfyller sitt ändamål genom att bedriva verksamhet av ekonomisk karaktär, t.ex. hjälpverksamhet bland behövande. En sådan verksamhet bedrivs normalt inte i syfte att ge vinst. Den bedrivs utifrån stiftelseförordnandets ändamålsbeskrivning och styrs primärt inte av förvärvssyfte. Verksamheten ska kunna fullgöras på ett varaktigt sätt med av stiftaren tillskjutet stiftelsekapital. Prissättningen medför kanske att bara en mindre del av stiftelsens kostnader täcks. En sådan verksamhet anses i regel inte som näringsverksamhet i skattelagens mening. Underskott av sådan verksamhet är inte skattemässigt avdragsgill. (Jfr RÅ 1981 1:28 Stiftelsen Sällskapet Vänner till Pauvres 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. Hagstedt (s. 166) menar att en sådan verksamhet, t.ex. försäljning av majblommor, inte ska beskattas som rörelse. Se vidare avsnitt 4.6.

Underskott

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

Beskattningsinträde

Skatteverket har i skrivelse 2005-04-25 (dnr 130 225117-05/111) uttalat sin uppfattning om stiftelser m.fl. juridiska personer som övergår från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet och därmed blir skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet som tidigare undantagits beskattning. Vid beskattningsinträdet ska anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter på tillgångar, skulder och andra förpliktelser bestämmas till marknadsvärden. 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 (Skatteverkets skrivelse 2006-06-16 (dnr 131 361931-06/111)). För närmare informa-

**Fastighets-
inkomster**

tion om s.k. beskattningsinträden och beskattningsutträden, se avsnitt 14.

Stiftelser är enligt huvudregeln i 6 kap. 4 § IL och 13 kap. 1 § andra stycket IL bl.a. skattskyldiga för inkomst av näringsfastighet (fastighetsinkomster). 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 4.7.

**Uttag ur
näringsverk-
samhet**

Om en tillgång tas ut ur en skattepliktig näringsverksamhet för att användas i stiftelsens icke näringsbetingade ideella verksamhet föreligger ett uttag. Ett sådant uttag omfattas av de särskilda reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Reglerna innebär i korthet att ett belopp motsvarande den uttagna tillgångens marknadsvärde ska tas upp som en inkomst i näringsverksamheten. Även uttag av tjänster omfattas av uttagsbeskattning om tjänstens värde är mer än ringa. Uttag kan även föreligga i andra situationer. Se 22 kap. IL och avsnitt 14.1.

4.2 Ändamålskravet

Ändamålskrav

I 7 kap. 4 § IL uppräknas de kvalificerade ändamål som kan inskränka en stiftelses beskattning (ändamålskravet). Uppräkningen är uttömmande. I denna paragraf anges även att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer (destinatärskravet).

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.

Med huvudsakligen avses i inkomstskattelagen vanligtvis ca 75 procent. I RÅ 2004 ref. 77 (Stiftelsen Martinskolan Söders Walldorfskola) prövade Regeringsrätten om det är möjligt att kombinera det kvalificerade ändamålet att främja vård och

uppfostran av barn (7 kap. 4 § IL) med bedrivande av allmännyttigt undervisningsverk (7 kap. 16 § IL). Om stiftelsen hade ägnat sig uteslutande åt ett av ändamålen hade den varit inskränkt skattskyldig. Regeringsrätten fann dock att bedrivande av allmänt undervisningsverk varken omfattades av ändamålet att främja vård och uppfostran av barn eller av något annat kvalificerat allmännyttigt ändamål. Eftersom stiftelsens inte huvudsakligen hade till ändamål att främja ett eller flera kvalificerade allmännyttiga ändamål var ändamålskravet inte uppfyllt. Av denna dom torde följa att det inte heller är möjligt att uppfylla ändamålskravet i 7 kap. 4 § IL genom att bedriva annan sådan verksamhet som avses i 7 kap. 16 § IL. Sannolikt gäller detta även för sådan verksamhet som avses i 7 kap. 15 och 17–20 §§ IL.

En stiftelse kan främja ett kvalificerat allmännyttigt ändamål genom att själv bedriva den kvalificerat allmännyttiga verksamheten eller genom att lämna bidrag till annan som bedriver sådan verksamhet. Begreppet främja innebär således att det kvalificerat allmännyttiga ändamålet kan fullgöras på två olika sätt eller genom en kombination av de olika sätten.

Skattebestämmelserna har än idag i stort sett samma lydelse de fick genom 1942 års lagstiftning. Den närmare innebörden i de olika ändamål, som kan medföra skattebegränsning, har inte förklarats i förarbetena till lagstiftningen. Det har överlämnats åt praxis att bestämma vad som ska avses med ”hjälpverksamhet bland behövande” och de andra kvalificerade ändamålen. Den ledning man har haft är att med ändamålen vård och uppfostran av barn, undervisning eller utbildning och hjälpverksamhet bland behövande, möjligen med en viss skärpning, avsett samma subjekt som tidigare omfattades av begreppen ”stipendiefonder” och ”fromma stiftelser”. Med ändamålet vetenskaplig forskning avsågs en utvidgning i förhållande till tidigare begrepp ”vetenskapliga samfund”. Ändamålet att stärka rikets försvar tillkom. Det uttalades även att ”urvalet av de rättssubjekt, som skola erhålla skattefrihet, bör ske med ganska stor stränghet”. Kommittén hade den uppfattningen att skattefriheten inte borde omfatta andra institutioner än sådana som främjade ändamål, som annars måste tillgodoses av det allmänna. Departementschefen förtydligade detta till att skattefriheten inte borde omfatta andra rättssubjekt än sådana som verkar på områden, inom vilka positiva insatser från det allmännas sida anses ofrånkomliga i den mån de inte tack vare enskildas initiativ befinnes överflödiga (SOU

1939:47 s. 54, prop. 1942:134 s. 46). I RÅ 2004 ref. 131 prövades om en stiftelse som stöder utbildning i andra länder än Sverige kan vara inskränkt skattskyldig. Skatteverket anförde i målet att bestämmelserna innefattar ett krav på att utbetalda medel ska gagna det svenska samhället. Regeringsrätten ansåg inte att lagtexten lämnar utrymme för en sådan begränsning även om förarbetena skulle kunna tyda på det. Stiftelsen bedömdes sålunda vara inskränkt skattskyldig.

Destinatärskravet

Ett villkor för skatteförmånlig 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 men i sin verksamhet ”allenast tillgodoser personer inom en viss trängre krets” (SOU 1939:47 s. 59).

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

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

I vissa fall kan även en stiftelse med destinatärskretsen begränsad till viss familj eller vissa familjer bli inskränkt skattskyldig. I så fall ska antalet destinatärer på grund av släktens/släkternas storlek vara mycket stor (Hagstedt s. 232–324). Det är omöjligt att säga exakt var gränsen går. Det kan också ha betydelse om destinatärskretsen reellt är mycket mindre än den formellt är.

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

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

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

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

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). Man har samma åldersgräns i skattelagstiftningen (se t.ex. 21 § SFL). 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 hand om av föräldrarna då barnet under sina uppväxtår får grundläggande kunskaper och färdigheter (Hagstedt s. 261). Uttrycket avser

både andlig och fysisk fostran. Skattefriheten är inte så vidsträckt att den omfattar all slags verksamhet med barn. En renodlad kamratverksamhet kan inte medges skattefrihet. Inte heller en stiftelse, som har en övervägande religiös eller politisk inriktning, kan få befrielse.

Sådan skolverksamhet som bedrivs av allmänna undervisningsverk omfattas inte av begreppet vård och uppfostran av barn (RÅ 2004 ref. 77 Stiftelsen Martinskolan 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 Regeringsrätten efter

bestämmelsernas tillkomst 1942. Begreppen undervisning och utbildning tolkades i tidigare praxis relativt snävt. Skattebefrielse skulle endast kunna medges för sådan undervisning och utbildning som kunde jämföras med undervisning och utbildning vid allmänt undervisningsverk. Under senare tid har begreppet fått en mer generös tolkning av praxis. I SOU 1995:63 s. 133 beskrivs detta på följande sätt: "Innebörden av nu gällande rätt på området tycks närmast vara den att understöd till i princip alla slags verksamheter som kan rubriceras som undervisning eller utbildning kan medföra skattefrihet för den understödjande stiftelsen under förutsättning att utdelningen av bidrag sker under betryggande former." Rättspraxis är restriktiv i den meningen att det för inskränkt skattskyldighet krävs en närmare precisering om vad undervisningen eller utbildningen avser. Det ska kunna kontrolleras att utgivna stipendier använts för rätt ändamål. Något krav på att undervisningen eller utbildningen skett i institutionella former har inte ställts i praxis.

Typ av utbildning

För att skattebefrielse ska medges får ämnet inte vara av mer speciell karaktär, t.ex. kurs i bridge, körkortsutbildning eller liknande. En verksamhet som går ut på propaganda för ett visst ändamål eller är av allmän informations- eller upplysningskaraktär kan inte heller anses som undervisning eller utbildning i denna mening. En stiftelse med ändamål att främja religiös tro och 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 (Hagstedt s. 269) att endast resestipendium avsett för yrkesutbildning eller vidmakthållande av en sådan i teoretiskt eller praktiskt avseende (sådan praktisk utbildning som förekommer vid allmänt undervisningsverk), medför att den utbetalande stiftelsen blir skattebefriad.

Utgången i RÅ 1973 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 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 dock uppfylla kraven för inskränkt skattskyldighet. Stiftelsen har till ändamål att främja en stark och sund utveckling av barn- och ungdomsidrotten i Skaraborgs län, främst genom stipendier till utbildning och utveckling av ungdomsledare. Av domen framgår att stiftelsen efter ansökan och noggrann prövning utbetalade bidrag till kvalificerade och förtjänta ungdomsledare för t.ex. studieresor, kurser eller annan utbildning. Stipendiaten skulle avlämna en redogörelse över hur medlen använts. Stiftelsen befriades från skattskyldighet då man visat att medlen till huvudsaklig del varit avsedda för och använts för utbildning.

Begränsad destinatärskrets

Om en stiftelse, med ändamål att främja undervisning eller utbildning, har sin destinatärskrets begränsad till anställda inom ett visst företag, medför detta särskilda komplikationer. Att destinatärskretsen är begränsad på angivet sätt diskvalificerar i sig inte stiftelsen från skattebegränsning. 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 utlandssemester 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 inkomst- och förmögenhetsmässig osäkerhet om när en person kan anses vara behövande. Äldre praxis måste därför användas med försiktighet.

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

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 Regeringsrätten. Skatteverket har i skrivelse 2005-06-30 (dnr 130 257436-05/111) uttalat sin uppfattning att bl.a. stiftelse kan bedriva hjälpverksamhet 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. Skrivelsen omfattar endast bidrag som lämnas indirekt via icke-kommersiella organisationer. 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.

Hjälpverksamhet

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

Behövande

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

Vad gäller begreppet behövande uttalade Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1981 1:28 bl.a. följande. 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.

Det existensminimum som tillämpas i skattesammanhang utgör inte någon övre gräns. Även personer med högre inkomst har kunnat betraktas som behövande. En pensionär med enbart folkpension kan anses vara behövande. Om en sådan person vid sidan av pensionen har kapitaltillgångar och mer betydande

inkomster av dessa, anses han inte som behövande. I RÅ 1971 Fi 1423 och RÅ 1981 1:28, hänvisas i skälen 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 huruvida stiftelsen bedrev hjälpverksamhet bland behövande genom att upplåta lägenheter till äldre kvinnor. Regeringsrätten angav som skäl till att stiftelsen inte ansågs ha bedrivit hjälpverksamhet med att ”sökandenas ekonomiska villkor inte har någon mer framträdande betydelse vid antagningen av nya hyresgäster”. Även hyresgästernas inkomst- och förmögenhetsförhållanden pekade på att de inte kunde anses som behövande i lagrummets mening.

U-landsbistånd

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

Skatteverket har i skrivelse 2005-06-30 (dnr 130 257436-05/111) uttalat sin uppfattning att bl.a. stiftelse kan bedriva hjälpverksamhet 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 som har samma ändamål som den överlämnande stiftelsen och att bidragsgivaren tillser att den har ett underlag som visar att det kvalificerade ändamålet fullföljs även i den indirekta delen.

Sammanfattning

Med begreppet behövande avses endast ekonomiskt behövande. Stöd till verksamheter som inte primärt går ut på

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

att bistå den enskilde i ekonomiskt hänseende utgör inte hjälpverksamhet bland behövande i inkomstskattelagens mening.

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

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

Som vetenskaplig forskning anses i första hand sådant som utövas vid akademier, högsolor 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.

**Egen forskning
Bidrag**

Främjandet kan ske genom att stiftelsen själv utövar vetenskaplig forskning eller genom att den lämnar direkta bidrag till sådan. Typiska former för främjande av vetenskaplig forskning är forskarstipendier, bidrag till litterär vetenskaplig produktion, vetenskapliga bibliotek och teknisk utrustning som behövs för forskning, belöningar till forskare, finansiering av en professur i ett vetenskapligt ämne och bidrag till museiverksamhet (SOU 1995:63 s. 135)

Grundforskning

Målforskning

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

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

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

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

Kulturminnesvård

Till vetenskaplig forskning räknas även kulturminnesvård. Vad som avses med det får tolkas tämligen inskränkt. Hit räknas (Hagstedt s. 284) endast sådan kulturminnesvård som har till ändamål att bevara och säkerställa föremål för forskning och därmed står museiverksamhet nära. I praxis har den verksamhet som bedrevs av Ovanåkers 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 lantbruks-egendom och vissa kulturhistoriska samlingar och därjämte möjliggöra vetenskaplig forskning i anslutning till stiftelsens egendom. Stiftaren och hans efterkommande hade tillförsäkrats ett långtgående inflytande över förvaltningen och utnyttjandet av lantbruksegendomen.

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

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

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. hemvärnet 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.

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

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

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

De nämnda kraven har upprätthållits i praxis. Göteborgs Skyttegilles Jubileumsfond blev inte skattebefriad (RÅ 1961 Fi 996) och inte heller Kvinnoförbundet för Sveriges Sjöförsvar (RÅ 1955 Fi 548). Den senare organisationens verksamhet bestod i utdelning av silverbägare till marinpersonal och bidragsgivning till viss upplysningsverksamhet. I ett senare avgörande blev däremot Svenska Militärläkareföreningen skattebefriad (RÅ 1976 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.

4.3 Verksamhetskravet

Det räcker inte med att en stiftelse har ett kvalificerat ändamål för att den ska bli befriad från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § IL. Det krävs att den dessutom uppfyller verksamhets- och fullföljdskravet i avsnitt 4.4.

Verksamhetskrav

I 7 kap. 5 § IL stadgas att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs så gott som uteslutande ska tillgodose ett eller flera av de kvalificerade ändamål som anges i 7 kap. 4 § (verksamhetskravet). För en stiftelse som främjar flera ändamål måste det kvalificerade vara helt dominerande.

En stiftelse kan av stiftelseförordnandet ha att tillgodose flera olika ändamål. Om endast ett av dessa är kvalificerat allmännyttigt, uppkommer frågan om en sådan stiftelse kan bli inskränkt skattskyldig. Svaret är att en stiftelse som främjar flera ändamål blir förmånligt beskattad om den ”uteslutande eller så gott som uteslutande” tillgodoser ett kvalificerat ändamål. Med uteslutande avses i inkomstskattelagen vanligtvis 90–95 procent.

Frågan om skattskyldigheten för en stiftelse ska bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verk-

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

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

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

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

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

1936 års skattekommitté har i frågan anfört att ”för att ett huvudsakligt ändamål ska kunna anses vara för handen, ska

detta till sin omfattning vara så dominerande i jämförelse med verksamheten i övrigt, att sistnämnda del av verksamheten ter sig som en oväsentlig bisak” (SOU 1939:47 s. 61). Det drogs inte upp någon exakt gräns av kommittén utan detta överlämnades i sista hand till dåvarande skattemyndigheter att göra. Det uttalades att man inte bara ska ta hänsyn till förhållandena under tidigare verksamhetsår (SOU 1939:47 s. 61–62). I praxis har skattedomstolarna även gjort s.k. eftersyn, dvs. tagit hänsyn till förhållandena under tiden efter det aktuella beskattningsåret till fördel för den skattskyldige. När verksamhetskravet (tidigare huvudsaklighetsbegreppet) ska tillämpas i praktiken är frågan hur bedömningen ska göras. Den viktigaste bedömningen är hur stiftelsen har använt sin avkastning. Exakt hur bedömningen ska utföras måste dock anses vara rättsligt ovisst. Utgångspunkten bör dock vara den restriktiva grundsyn som präglar förarbetena till lagstiftningen. Det bör således krävas att de kvalificerade ändamålen utgör ”det egentliga föremålet för stiftelsens eller föreningens verksamhet” (SOU 1939:47 s. 60).

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 stiftelsens huvudsakliga ändamål kan man bortse från dylika livränteutbetalningar (SOU 1939:47 s. 62). I praxis har man följt denna uppfattning (Hagstedt s. 297). I RSV/FB Dt 1985:21 har dåvarande Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden bortsett från vissa livränteutbetalningar när ändamåls- och fullföljanderekvisiten har tillämpats.

Biändamål

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

4.4 Fullföljdskravet

Fullföljdskrav

I 7 kap. 6 § IL regleras att en stiftelse måste använda den löpande avkastningen på sina tillgångar för att fullfölja ändamålet (fullföljdskravet).

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

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

Avkastning

Enligt lagtexten måste avkastningen på en stiftelses tillgångar delas ut i skälig omfattning. Av praxis (RÅ 2001 ref. 17) framgår att det är den löpande avkastningen som avses. Fullföljdskravet avser användningen av den nettoinkomst som enligt vanliga regler beskattas men som p.g.a. främjandet av kvalificerade ändamål kan komma att undantas från beskattning. 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 (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 kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande.

Liksom vid verksamhetskravet får också de belopp som utbetalats för fullgörandet av eventuella livränteförpliktelser räknas bort. Det är endast den skattefria avkastningen som behöver delas ut. Beskattade rörelseinkomster behöver inte tas med vid bedömningen av fullföljden. Detta framgår av Regeringsrättens domskäl i RÅ 1971 ref. 53. Inte heller beskattade fastighetsinkomster tas med.

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

Kapitalförluster ska inte beaktas vid avkastningsberäkningen.

**Gåvor,
kapitalvinster**

Gåvor eller bidrag till stiftelsen räknas inte in i avkastningen och normalt inte heller kapitalvinster/kapitalförluster (Hagstedt s. 310, prop. 1976/77:135 s. 80).

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
Aktieindex-obligation ³	x	x	RÅ 2003 not. 96

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

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

5 år En stiftelses verksamhet bedöms över en tid av cirka fem år. Denna uppfattning kommer (enligt Hagstedt s. 315) från dåvarande Skattemyndigheten i Stockholm, och den har numera också manifesterats i rättspraxis som den normala tidsperioden (RÅ 2001 ref. 17). I RÅ 1980 1:15, har Regeringsrätten lagt stiftelsens verksamhet under åtta år, 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 procent men det hindrade inte skattefrihet.

En stiftelse, som tidigare fonderat hela sin avkastning för att uppnå viss storlek, blir skattebefriad först fr.o.m. det år den börjar dela ut avkastningen i tillräcklig omfattning (RÅ 1974 A 36). Förhållandena var likartade i RÅ 1988 not. 168. Det rörde en stiftelse som fått nya ändamålsbestämmelser genom permutation. Före permutationsbeslutet hade ingen utdelning skett under lång tid. Efter permutationen började stiftelsen dela ut av sin avkastning i skäligen omfattning. För tiden före permutationsbeslutet ansågs stiftelsen oinskränkt skattskyldig.

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

Regeringsrätten har i RÅ 1990 not. 436 och RÅ 1990 not. 437 avgjort två mål om otillräcklig utdelning från stiftelse. I det första fallet var det fråga om en stiftelse som hade till ändamål att främja vård åt behövande ålderstigna genom att bereda dem bostad mot lägsta möjliga ersättning i stiftelsens fastigheter. Alltför liten del av vinsten hade använts för hyresrabatter för att skattebefrielse kunde erhållas. I det senare fallet hade ingen utdelning gjorts under fem år inklusive taxeringsåret. Stiftelsen ändrade sin utdelningspolitik och delade under de närmast där-

efter följande åren ut så stora belopp att utdelningen under en åttaårsperiod uppgick till 92 procent av nettoavkastningen. Regeringsrätten anförde att stiftelsen var oinskränkt skattskyldig och att den omständigheten att stiftelsen under tre år efter taxeringsåret gjort utdelningar inte leder till annan bedömning.

Dåvarande Riksskatteverket har i ett brevsvår 1999-01-21 (dnr 10709-98/901) uttalat att det synes rimligt att ett års nettoavkastning kan läggas till grund för nästa års fullföljande.

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

Sammanfattning

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

Praxis

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

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

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

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

1. Avkastningen ska beräknas med de regler som tillämpas om stiftelsen är oinskränkt skattskyldig. Inkomster som ingår i underlaget är löpande kapitalavkastning, dvs. normalt räntor och utdelningar. Kapitalvinster medräknas inte. Avdrag för kostnader medges enligt reglerna för inkomstslaget närings-

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

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

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
- annan löpande kapitalavkastning

Modell för beräkning av fullföljdsgrad

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
- 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
- del av registerhållnings- och tillsynsavgifter

Steg 3. Beräkning av fullföljdsgrad

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

4.5 Förvaltarsmitta

4.5.1 Förvaltare som är helt undantagna från skattskyldighet enligt 7 kap. 2 § IL

**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

Med förvaltarsmitta menas att stiftelser i vissa fall kan 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.

**Anknuten
förvaltning**

Gränsdragningen mellan donationer, som bildar ett eget rättssubjekt och gåva som tillförs förvaltarens egen förmögenhetsmassa, 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 försvåras 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.

Skattskyldigheten hos varje rättssubjekt ska bedömas med utgångspunkt från dess egna förutsättningar och oberoende av vem som förvaltar subjektet. Med ett annat synsätt skulle skattskyldigheten hos en stiftelse kunna variera med hänsyn till vem som för tillfället är förvaltare. Detta är inte rimligt.

En annan tolkning av Regeringsrättens hänvisning till förvaltarens inskränkta skattskyldighet i mål om donationsfonder är,

att ändamålet med fonden helt sammanfaller med förvaltarens uppgifter och att skattereglerna för förvaltaren därför gäller även för fonden.

Gåva

En donation vars ändamål är så allmänt hållet att det sammanfaller 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 Regeringsrätten.

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

4.5.2 Kommunala donationsfonder

Med begreppet kommunal donationsfond menas en stiftelse som förvaltas av en kommunal myndighet eller av kommunala befattningshavare. Se strecksatserna i det förra avsnittet. 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 kommunalagens 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

**Fri dispositions-
rätt över
avkastningen**

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).

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 Regeringsrättens bedömning, skattebefrielse anses föreligga. Regeringsrätten 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.

I SOU 1995:63 Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar s. 153 drogs 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 ska 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.

Kammarrätten i Stockholm fann (KRS 2006-04-18 mål nr 8063-04) att stiftelsen Ö inte omfattades av förvaltarsmitta och att den inte heller främjat ett kvalificerat allmännyttigt ändamål. Efter att 20 procent 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 o.d. 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 förvaltarsmitta 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 förvaltar-smitta 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 förvaltar-smitta.

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

Regeringsrätten har ansett att E och KG Lennanders stipendie-stiftelse (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.

4.5.4 Privaträttsligt förvaltade stiftelser

Praxis

Regeringsrätten 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 Regeringsrättens 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 Regeringsrätten 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).

4.6 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. 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 Regeringsrätten att Föreningen Cancerhjälpens anskaffande av bidrag genom s.k. telemarketing, där bidragsgivaren endast erhöll brevmärken eller en nål av helt obetydligt värde inte utgjorde rörelse. Insamlingsverksamheten var därför inte skattepliktig.

Kammarrätten i Stockholm fann (KRS 2001-10-22 mål nr 512-2000) att Stiftelsen Laryngfondens insamlingsverksamhet inte var att betrakta som rörelse eftersom priserna på sålda produkter i hög grad avvek från deras värde på marknaden. De

insamlade medlen fick därför i huvudsak anses ha varit gåvor från allmänheten. Regeringsrätten meddelade inte prövnings-tillstånd i målet.

4.7 Fastighetsinkomster

4.7.1 Inledning

6 kap. 4 § IL

Stiftelser är enligt 6 kap. 4 § IL som huvudregel skattskyldiga för fastighetsinkomster. 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).

4.7.2 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 FTL 3 kap. 2 § (specialbyggnad) och 3 § (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 § 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 inkomstskattereglerna för ägare av fastighet som avses i 3 kap. 2–4 §§ FTL. För skattebefrielse enligt första eller andra stycket krävs att fastig-

heten 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.

4.7.3 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,
- allmän byggnad.

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

- arean,
- volymen,
- hyresvärdet,
- byggkostnaden,
- 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, RÅ 1991 ref. 36, RÅ 2003 ref. 55 och RÅ 2005 ref. 9 krävs för skattebefrielse att ägaren själv bedriver verksamheten i fråga. 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 skrivelse 2005-05-20 (dnr 130 26040-05/111).

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

Bestämmelserna åskådliggörs med följande exempel. En oinskränkt skattskyldig stiftelse, som bl.a. har som ändamål att bedriva idrott, gör detta i egen sportanläggning. Stiftelsen bedriver själv verksamheten genom att till allmänheten upplåta 2/3 av byggnaden för idrottsaktiviteter. Resterande del hyrs ut till kommunen som upplåter 1/3 av byggnaden till en idrottsförening.

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

Uthyrningen till kommunen är i exemplet sådan verksamhet som är skattepliktig för ägaren Jfr 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 (dokument id DHAN-6G7AEP).

4.7.4 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.

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.

4.7.5 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. Undantaget avser allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. För dessa gäller antingen beskattning eller undantag från beskattning.

4.7.6 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.

4.8 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 företagens utvecklingshistoria.

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

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

I 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 ifrågavarande bokförlag, samt stipendiet förty utgör skattepliktig intäkt” Regeringsrätten 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. Regeringsrätten 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.

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

5 Oinskränkt skattskyldiga stiftelser

5.1 Inledning

6 kap. 3–4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), 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 del 2 och 3.) 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.

Uttag ur näringsverksamhet

Om en tillgång tas ut ur en skattepliktig näringsverksamhet för att användas i stiftelsens icke näringsbetingade ideella verksamhet föreligger ett uttag. Ett sådant uttag omfattas av de särskilda reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Reglerna innebär i korthet att ett belopp motsvarande den uttagna tillgångens marknadsvärde ska tas upp som en inkomst i näringsverksamheten. Även uttag av tjänster omfattas av uttagsbeskattning om tjänstens värde är mer än ringa. Uttag kan även föreligga i andra situationer. Se 22 kap. IL och avsnitt 14.1.

Beskattningsinträde

Det förekommer att stiftelser övergår från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet. 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 de 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, SFL, 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 SFL). Definitionen återfinns numera 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. Förutsatt att 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 ”äka” 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 enligt 10 kap. 6 § IL betraktas som periodiskt understöd. 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. Man har släppt kravet på periodicitet 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. Regeringsrätten 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 pga. testamente tilldelats avkastningen av en förmögenhet under sin livstid. Regeringsrätten fann att testamentslotten inte var att anse som ett särskilt skattesubjekt.

**Livränte-
utbetalningar**

I ett inte överklagat förhandsbesked RSV/FB Dt 1985:21 (SOU 1995:63 s. 452) har RN bedömt om ändamåls- och fullföljdskraven skulle påverkas av livränteutbetalningar. Utbetalningarna skulle omfatta 30 procent 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.

**Utskiftning
vid upplösning**

I ett överklagat förhandsbesked fann Regeringsrätten (RÅ 1998 ref. 28) 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.

**Fidei-
kommissarisk
substitution**

Dåvarande Skattemyndigheten i Stockholms län har i skrivelse 1998-10-26 (dnr A0144-130374-98/92) redovisat sin 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.

Regeringsrätten har i RÅ 1997 ref. 31 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 skatteobjekt.

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. Avdrag medges 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

En pensionsstiftelse enligt tryggandelagen är inte skattskyldig för inkomst (7 kap. 2 § IL). Den är istället 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.

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 del 3 avsnitt 11 och 13.

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 personalförening i stället för genom 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 personalstiftelsen eller av en personalförening. Föreningen som sådan är oinskränkt skattskyldig. Skyldighet att lämna kontrolluppgift och erlagga sociala avgifter föreligger också för stiftelsen/föreningen.

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 arbetsgivaravgifter. Detta gäller oavsett om den anställde 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,

- att avdragsrätten för avsättning till personalstiftelse gäller inkomstslaget näringsverksamhet.

Gottgörelse från personalstiftelse är skattepliktig inkomst för arbetsgivaren om avdrag erhållits för avsättning till stiftelsen (15 kap. 5 § IL).

RÅ 1995 ref. 37 avsåg en personalstiftelse som använde medlen till räntebilliga lån åt de anställda i bolaget. De anställda beskattades för förmånen. Då stiftelsens stadgar hade fastställts av länsstyrelsen och stiftelsen stod under länsstyrelsens tillsyn var bolaget enligt Regeringsrätten berättigat till avdrag för avsättningen.

Se även Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst del 3 avsnitt 11.10 och 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 fämansföretag har avdragsrätt till vinstandelsstiftelse.

Arbetsgivarföretags 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 vinstandelssystemet och att ersättningen lämnas efter enhetliga principer (2 kap. 18 § socialavgiftslagen (2000:980), SAL, och 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL). Avgifter betalas inte heller på utbetalningar från stiftelsen som härrör från bidrag som arbetsgivaren lämnat under åren 1988–1991 då fulla avgifter betalades (socialavgiftslagen m.m.).

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 3 kap. 2 § andra stycket AFL).

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 3 kap. 2 § AFL ska sociala avgifter betalas vid utbetalningen trots att SLF kan ha erlagts vid avsättningen (t.ex. under 1997). Avsteg från detta kan bara godtas om den förtida utbetalningen beror på att den anställda avlidit eller gått i pension (prop. 1992/93:29, 1992/93:SfU5).

Kontrolluppgift

Vinstandelsstiftelsen 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 istället ske i ruta 11. I normalfallet ska blankett KU10 (SKV 2300) användas.

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 Bildande

För att en ideell förening ska vara 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,
- 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 formlost genom att ett antal personer kommer överens om att bilda en förening. Antalet personer som krävs för att bilda en förening har ej varit föremål för prövning i rättsfall 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.

6.2 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,
- regler för upplösning av föreningen med angivande av hur eventuella kvarvarande tillgångar ska disponeras.

Riksorganisation (t.ex. Riksidrottsförbundet) upprättar ofta normalstadgar för de föreningar som ingår i organisationen.

6.3 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,
- 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 hårda regler är inget självändamål utan är till för att ge medlemmarna möjlighet att delta i föreningens verksamhet och vara med om besluten i föreningen.

6.4 Styrelsen

Lagen om ekonomiska föreningar har föreskrifter om uppgifter och befogenheter för en styrelse. Dessa föreskrifter 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.

6.5 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 verksamhetsåret. 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.

6.6 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 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 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. Ansvar 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 12 kap. 6 § SBL. För närmare information om ansvar för obetalda skatter och avgifter, se Handledning för skattebetalning.

6.7 Upplösning

Normalt bör i stadgarna finnas regler om i vilka fall en frivillig upplösning ska ske och på vilket sätt den ska göras. Ett vanligt stadgande är att föreningen ska upplösas på årsmöte om 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.

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.

6.8 Registrering – tilldelning av organisationsnummer

Något register över ideella föreningar finns inte. Ideell förening behöver inte registreras för att få rättskapacitet. Enligt handelsregisterlagen ska en ideell förening som utövar näringsverksamhet registreras hos Bolagsverket om föreningen skulle ha varit bokföringsskyldig enligt 1929 års bokföringslag.

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 har behandlats i RSV:s skrivelse 2002-09-11 (dnr 7161/02-110). De ska enbart avse en formell prövning av om en juridisk person uppstår.

Överklagande

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

6.9 Enkla bolag

Enkla bolag förväxlas ibland med ideella föreningar. Det vanligaste exemplet på senare tid är de s.k. aktiesparkklubbarna. Ett antal personer köper aktier tillsammans och uppfattar sig som medlemmar i en aktiesparkklubb. 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 och det avtal 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

**Civilrättsliga
regler**

bolag bildats. Några föreningar ska t.ex. tillsammans anordna ett större evenemang som man samarbetar om och träffar avtal som benämns som stadgar.

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

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 värdeminskningssavdrag, underskottsavdrag, räntefördelning samt avsättning till expensionsmedel eller periodiseringsfond föreligger, görs dessa dispositioner hos delägaren och inte hos bolaget. Om delägare uppburit inkomst i form av lön från enkelt bolag beskattas inkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet. 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

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

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 lag 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 för 1979 års taxering och senare.

7.2 Allmänt om skattskyldighet för ideella föreningar

Enligt 6 kap. 3–4 §§ IL är ideella föreningar skattskyldiga för all inkomst om de är att anse som svenska juridiska personer. 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

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).

Skattskyldigheten innebär

- 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 beskattas enligt 13 kap. 2 § IL,
- att resultatet får minskas med 25 procent för avsättning till periodiseringsfond (avsättning måste ske i bokföringen om föreningen är bokföringsskyldig),
- att oinskränkt skattskyldig ideell förening inte har rätt till grundavdrag, och
- att skatten är 28 procent av den beskattningsbara inkomsten.

Undantag från skattskyldighet

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.

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.

7.3 Översyn

Regeringen har tillsatt en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om inskränkt skattskyldighet i 7 kap. IL, se avsnitt 3.4.

8 Inskränkt skattskyldiga ideella föreningar

7 kap. 7–13 §§ och 13 kap. 1–2 §§ IL

Prop. 1989/90:110

Prop. 1976/77:135

SkU 1976/77:45

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.

8.2 Ändamålskravet

Huvudsakligt ändamål
7 kap. 8 § IL

Till allmännyttiga ideella föreningar räknas föreningar vars huvudsakliga syfte är att främja ändamål av det slag som anges i 7 kap. 8 § IL. Med "huvudsakligt" avses ca 75 procent, (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 Regeringsrätten kan ge ledning vid bedömningen om en förening är allmännyttig. I RÅ 1986 ref. 84 (Artar-Olofsgårdssläktföreningen) behandlas frågan om en släktförenings ändamål är sådant att det kan anses som allmännyttigt. Enligt stadgarna skulle föreningen verka för släktens sammanhållning, föra släktregister 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 hembygdsförenings förfogande.

Därigenom ville föreningen bli bedömd som allmännyttig. Regeringsrätten 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. Regeringsrätten 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, se Skatteverkets skrivelse 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, Skatteverkets skrivelse 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, Bransch- föreningar 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.

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

I RÅ 85 1:27 har Regeringsrätten 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 båt innehavet. Regeringsrätten 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.

Regeringsrätten 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. Regeringsrätten 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, se Skatteverkets skrivelse 2005-05-04 (dnr 130 157255-05/111). Inslaget av främjande av medlemmarnas ekonomiska intressen torde normalt framstå som så obetydligt att det inte förändrar bedömningen.

**Verksamhet
7 kap. 9 § IL**

8.3 Verksamhetskravet

Det är inte tillräckligt att en ideell förening har ett allmännyttigt ändamål i sina stadgar. Föreningen ska i sin faktiskt bedrivna verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet för att få åtnjuta den förmånliga beskattningen. Med uttrycket uteslutande eller så gott som uteslutande avses minst 90–95 procent (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 504). En förening som i strid med sina stadgar stöder en inte allmännyttig verksamhet blir oinskränkt skattskyldig.

Om en förening med allmännyttigt ändamål bedriver en så omfattande näringsverksamhet att den ideella verksamheten träder i bakgrunden kan föreningen bli oinskränkt skattskyldig.

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

Se vidare om verksamhetskravet i avsnitt 4.3.

**Fullföljd
7 kap. 10 § IL
80 procent av
avkastningen**

8.4 Fullföljdskravet

Förutom ovan angivna krav måste föreningen också bedriva en verksamhet som ”skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar” (7 kap. 10 § IL). Motsvarande krav har funnits redan före den nu gällande lagstiftningen. I propositionen (1976/77:135) till den ursprungliga lagstiftningen menar föredraganden att en lämplig utgångspunkt är utredningens förslag att minst 80 procent av avkastningen räknat över en period av inemot fem år ska användas för det ideella ändamålet. Bakgrunden till kravet på inkomstanvändningen (att det s.k. fullföljdskravet är uppfyllt) är att statsmakterna velat markera att skattebefrielse förutsätter att föreningarna verkligen bedriver ideell verksamhet i tillräckligt hög grad.

Vid tillämpning av fullföljdskravet bör enligt departementschefens mening som avkastning räknas fastighets-, rörelse- och kapitalinkomster som är skattepliktiga enligt kommunal-skattelagens allmänna regler men som undantas från skattskyldighet på grund av att föreningen betecknas som allmännyttig. Vid beräkningen av avkastningens storlek ska från bruttoavkastningen avräknas sådana kostnader som enligt kommunal-skattelagen skulle ha varit avdragsgilla om avkastningen hade beskattats. Det är nettot av t.ex. bingoverksamhet

och lotterier som räknas som avkastning. Bidrag för speciella kostnader, ”öronmärkta medel”, bör kvittas direkt mot motsvarande kostnad (SkU 1976/77:45 s. 29). Däremot bortses från fastighets- och rörelseinkomster som beskattas och kapitalvinster som skulle ha beskattats om föreningen hade varit oinskränkt skattskyldig. Sådana inkomster kan läggas till det egna kapitalet. (Se även avsnitt 4.4.)

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.

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

5 år

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

Utskottet ville (SkU 1976/77:45) 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 uthyrd 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 procent 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. Jämför vad som sagts i avsnittet om stiftelser under avsnitt 4.4.

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. Dispensen medges för högst fem år och får förenas med villkor om säkerhet för den skatt som avses.

Det förekommer att en förening inom ramen för vad som är tillåtet att fondera har lyckats samla ihop ett kapital som i och för sig är tillräckligt för den investering som man begär dispens för, men att man för detta kapital avser att göra en annan investering i framtiden som är av den karaktären att dispens inte är möjlig, t.ex. en maskin eller dylikt. Eftersom dessa medel har sparats genom tillåten fondering torde det inte möta något hinder att använda dessa efter eget gottfinnande och samtidigt få dispens från kravet på inkomstanvändning för en tillåten anskaffning. När investeringen gjorts torde krävas att inkomstanvändningen inklusive investeringen har uppgått till minst 80 procent under den gångna femårsperioden.

Om förening som fått dispens inte inom föreskriven tid genomfört den investering som dispensen avser, ska föreningens taxeringar för de år medgivandet avser omprövas efter de regler som skulle ha gällt då. (7 kap. 12 § IL).

Dispenstid

Dispenstiden kan inte förlängas genom ett nytt dispensbeslut för samma projekt. Däremot finns det inget hinder mot att den fonderade avkastningen används för en annan investering. Givetvis krävs Skatteverkets medgivande.

Avsättning till nybyggnads- eller reparationsfond i bokslutet gäller inte som fullföljd vid bedömning av inkomstanvändningen.

8.5 Öppenhetskravet

Öppenhet
7 kap. 13 § IL

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 anför 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). Könsbundna 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 Regeringsrätten att begränsningen till enbart män inte kunde bedömas ha sådant naturligt samband med föreningens målsättning och verksamhet att skattefrihet kunde komma ifråga.

Regeringsrätten har i RÅ 2005 ref. 4 funnit det godtagbart med en begränsning av antalet aktiva medlemmar kopplat till innehav av spelrätt (överlåtbar mot ekonomiskt vederlag). I samma mål fann Regeringsrätten 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.

Regeringsrätten uttalade i RÅ 2007 ref. 54 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 (t.ex. stödmedlemmar), 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.

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

En del föreningar har själva valt att ha en sluten medlemsantagning. För t.ex. ordenssällskap är det naturligt att vem som helst inte kan få bli medlem. En sådan förening 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, se Skatteverkets skrivelse 2005-03-23 (dnr 130 168826-05/111).

8.7 Rörelseinkomster

8.7.1 Skattefria rörelseinkomster

I skatterättslig mening är verksamhet som bedrivs självständigt, i vinstsyfte och med varaktighet näringsverksamhet (rörelse). Detta gäller även för ideella föreningar. Som rörelse räknas t.ex. bingoaktivitet, lotteriförsäljning, offentliga danstillställningar, idrottstävlingar, servering, försäljning m.m. Allmännyttiga ideella föreningar är normalt inte skattskyldiga för nämnda verksamheter.

8.7.1.1 Rörelseinkomster med naturlig anknytning

För rörelseinkomster i en allmännyttig ideell förening gäller att inkomsten är skattefri om den till huvudsaklig del (ca 75 procent) härrör från verksamhet som antingen har naturlig

anknytning till föreningens allmännyttiga 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.

**Entré- och
anmälnings-
avgifter**

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

**Försäljnings-
inkomster**

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 omsättningsfördelning 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	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 säger Regeringsrätten 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. 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 (RR 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 (RR vägrade prövningstillstånd). En idrottsförenings second-hand-försäljning har av Kammarrätten i Göteborg inte ansetts ha naturlig anknytning utan den ska beskattas (dom 2004-12-08, mål nr 6268-03, 6271-03 och 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. Regeringsrätten 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. Till följd härav är rättsläget alltså oklart.

Onlinespel

I RÅ 2005 not. 96 har Regeringsrätten i ett överklagat förhandsbesked fastställt Skatterättsnämndens ställningstagande att försäljning av abonnemang till onlinespelet "Hockey Challenge" inte är undantaget 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.

Frågan om naturlig anknytning har också behandlats i ett av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked, RÅ 2000 ref. 53. Se under avsnitt 8.7.2.

Uppdrags- verksamhet

I skrivelse 2005-02-18 (dnr 130 105323-05/111), har Skatteverket uttalat sin uppfattning om att psykoterapeutisk uppdragsverksamhet inte har naturlig anknytning till en ideell förenings allmännyttiga psykosociala ändamål. Se under avsnitt 8.7.2.

8.7.1.2 Rörelseinkomster som av hävd finansierat ideellt arbete

Har föreningen rörelseinkomster, som inte har annat samband med den allmännyttiga verksamheten än att finansiera denna, beskattas dessa inkomster vanligen.

Hävdvunna finansieringskällor

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.

Exemplifieringen av hävdbegreppet är inte uttömmande. Det går därför inte alltid att på förhand avgöra om en viss verksamhet ska beskattas.

Tradition

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.

Det är inte helt klart vilken betydelse medlemmarnas ideella insatser har för bedömningen.

I RÅ 1983 1:88 var det fråga om festplatsverksamhet som bedrevs av en idrottsförening. Arrangemanget sköttes av frivilliga obetalda krafter inom föreningen. Regeringsrätten fann att verksamheten var en hävdvunnen finansieringskälla och den skattebefriades med hänsyn bl.a. till det ideella inslaget i verksamheten.

Pappersinsamling

RÅ 1985 1:2 avsåg en idrottsförenings inkomster av pappersinsamling. Regeringsrätten 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 arrangemanget 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. Regeringsrätten fann att rockkonserten kunde hänföras till en verksamhet avseende rörelse som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. Regeringsrätten 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 hänförs till hävd.
Bingo-Lotto	I RÅ 1999 not. 216 fann Regeringsrätten att bingolottoverksamhet som bedrevs av ett distriktsförbund omfattas av skattefrihet. Regeringsrätten 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 Regeringsrätten i RÅ 2005 ref. 67 ansetts frikallad från skattskyldighet för denna verksamhet trots att föreningen själv inte bedrivit verksamheten.
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. Se Skatteverkets skrivelse 2007-06-12 (dnr 131 225890-07/111).
Radioreklam	Reklamslag i närradioprogram påminner om dräktreklam och är enligt Skatteverkets uppfattning sådan hävdvunnen inkomst som föreningar kan skattebefrias för. Om programmet saknar anknytning till ett allmännyttigt ändamål och endast är reklamprogram som enbart syftar till att ge föreningen inkomster torde det däremot handla om skattepliktig inkomst.

Frågan om hävdvunna reklaminkomster har behandlats i ett av Regeringsrätten 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, se Skatteverkets skrivelse 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, se prop. 1989/90:110, del 1, s. 579.

Rörelseinkomsterna i en allmännyttig 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 rörelseverksamheter anses ha ett sådant inre sammanhang att de ingår i en och samma förvärvskälla (se RÅ 1987 ref. 153).

Ca 75 procent

Vid bedömningen av beskattningen för en allmännyttig förenings rörelseinkomster måste först fastställas om det finns rörelseinkomst som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller kan hänföras till begreppet hävd. Finns både skattefria och skattepliktiga rörelseinkomster som härrör från verksamheter som bedrivs med ideella arbetsinsatser, ska beskattningen av dessa verksamheter avgöras på grundval av en huvudsaklighetsbedömning. Rörelsen 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 procent härrör från den skattefria delen. Är den skattefria delen mindre ska all rörelseinkomst beskattas (se prop. 1976/77:135 s. 85f 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.

**Studieförbund/
uppdrags-
utbildning**

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 Regeringsrätten skattemässigt att anse som näringsverksamhet. Regeringsrätten ansåg att uppdragsutbildningen inte hade naturlig anknytning till förbundets allmännyttiga ändamål och inte heller var en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. Regeringsrätten 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	Självst. rörelse (ej inre sammanhang)
RÅ 1987 ref. 153	Göta Friidrott Bevakning av campingplats	- ej hävd - ej naturlig anknytning - har inre sammanhang - huvudsaklig del idrott
RÅ 1987 ref. 154	Nybrostrands Tennisklubb, Kioskbutik, säsongöppen	- 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, Biografrörelse	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inte sammanhang - huvudsaklig del är idrott

RÅ 1988 not. 600	Skutskärs Sportklubb	- ej hävd - ej naturlig anknytning - har inre sammanhang - huvudsaklighetsbedömning leder till beskattning
RÅ 1988 not. 603	Nattavaaraby Sportklubb, Försäljn. Skog, vindfällan	- ej hävd - ej naturlig anknytning - har inre sammanhang - huvudsaklighetsbedömning leder till beskattning
RÅ 1989 ref. 124	Svenska Bandyförbundet Försäljn. konstmappar	- ej hävd - ej naturlig anknytning - har inre sammanhang - huvudsaklig del är idrott
RÅ 1992 ref. 68	Logdansverksamhet	- hävd
RÅ 1999 ref. 50	Rockkonsert	- hävd
RÅ 1999 not. 216	Bingolotto	- hävd
RÅ 2000 ref. 14	Studieförbund/uppdragsutbildning	- ej hävd - ej naturlig anknytning - huvudsaklighetsbedömning
RÅ 2000 ref. 53	Royaltyinkomster	- ej hävd - ej naturlig anknytning - saknar inre sammanhang
RÅ 2005 not. 96	"Hockey Challenge"	- ej hävd - ej naturlig anknytning

8.7.2 Rörelseinkomster 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 näringsverksamhet

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 Regeringsrätten 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, när 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 ej 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 procent 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 Regeringsrätten ett förhandsbesked om att en idrottsförening är skattskyldig för royaltyinkomster från ett helägt AB. 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 pga. 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 e.d. 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 hävdvunnen 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 ett brevsvaret 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 rörelseverksamhet som en ideell förening bedriver.

Vad beträffar royaltyinkomster torde i normalfallet saknas inre sammanhang med annan bedriven rörelseverksamhet, 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 hävdvunnen finansieringskälla som kan omfattas av skattebefrielse enligt 7 kap. 7 § IL. Praxis har tidigare intagit den ståndpunkten att skattefrihet för inkomster från hävdvunnen finansieringskälla förutsätter att verksamheten helt eller delvis bedrivs av föreningen själv (jfr kommentaren till RÅ 2000 ref. 53 ovan).

Regeringsrätten har i RÅ 2005 ref. 67 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.

”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 hävdvunnen 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.

Annonspatser i medlemstidning

I RÅ 2005 ref. 37 ansågs att en fackförenings (ideell förening) försäljning av annonsplatser i medlemstidning ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna från annonsförsäljningen ska dras som kostnad. Annonsverksamheten ska ses skild från den ideella tidningsverksamheten i övrigt vilken inte ska beskattas.

Uppdragsverksamhet

Skatteverket har i en skrivelse 2005-02-18 (dnr 130 105323-05/111) uttalat sin uppfattning om huruvida 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.

Enligt Skatteverkets uppfattning har inte den psyko-terapeutiska 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.
Främjande av entreprenörskap	Skatteverket har i en skrivelse den 2005-03-15 (dnr 130 143095-05/111) uttalat sin uppfattning om att stiftelser eller ideella föreningar som främjar entreprenörskap genom att ge gratis rådgivning eller bedriver bidragsfinansierade informationsprojekt till blivande företagare inte anses ha ett ändamål som medför inskränkt skattskyldighet. Hela verksamheten utgör skattepliktig näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL.
Grundavdrag	Vid överskott av näringsverksamhet som ska beskattas ges ett grundavdrag med högst 15 000 kronor.

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. En förening som äger en fastighet kan använda den i sin egen allmännyttiga verksamhet. Exempel på detta är en idrottsförening, som bedriver den ändamålsenliga, ideella verksamheten i egen sporthall. Vidare kan en förening använda en egen fastighet i verksamhet, som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller i verksamhet, som av hävd använts för att finansiera det ideella arbetet. Exempel på detta är en idrottsförening, som till allmänheten upplåter delar av egen sporthall för idrottsaktiviteter.

Föreningen kan använda en egen fastighet kommersiellt helt eller delvis. Det bör observeras att uthyrning räknas som kommersiell användning. Detta gäller även om uthyrning sker till annan, som bedriver allmännyttig verksamhet (RÅ 1991 ref. 36).

En fastighet som upplåts utan ersättning eller till ersättning under marknadspris, dvs. som inte uthyrs, kan ingå som ett led i fullgörandet av allmännyttiga ändamål.

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

8.8.2 Fastighet som används i den allmännyttiga verksamheten

Enligt vad som sagts i inledningen är allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som huvudregel skattskyldiga för fastighetsinkomster. 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 § 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.

Bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL innebär att 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. Denna bestämmelse tillämpas oavsett om fastigheten var skattepliktig eller inte vid tidpunkten för fastighetstaxeringen. En sådan fastighet omfattas av regleringen i 3 kap. 4 § FTL och ska vid fastighetstaxeringen inte åsättas fastighetstaxeringsvärde.

Enligt Skatteverkets uppfattning finns det tre sätt på vilka en allmännyttig ideell förening normalt använder sin fastighet för att främja det allmännyttiga ändamålet.

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 behövande eller upplåter samlingslokaler för allmännyttiga ändamål.

3. Fastigheten används i egen ändamålsenlig näringsverksamhet (rörelse) som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Ex. en förening som bedriver utbildningsverksamhet för medlemmar i fastighetens byggnad.

Se vidare Skatteverkets skrivelse 2006-06-15 (dnr 131 330665-06/111).

Övervägande del

Om lokalerna till 50 procent 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.

Om fastigheten är en (skattefri) specialbyggnad, som till mindre än 50 procent används i föreningens eller trossamfundets allmännyttiga verksamhet, undantas hyresvärdet från beskattning enligt allmänna regler i 7 kap. 21 § 1 st. IL. 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.

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.

8.8.3 Fastighet. Naturlig anknytning/hävd

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

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 sommarkoloni 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 skrivelse 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. Ex. bör en samlingslokalägende 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 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 § förutom 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. Se Skatteverkets skrivelse 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 inte av vem som är ägare av fastigheten. För att fastighet ska bli skattefri enligt 3 kap. 4 § krävs däremot att den ägs av en i lagrummet angiven juridisk person 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 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 subjekten. Fastigheten ska också till övervägande del användas i deras egen verksamhet. Lagrummet gäller inte för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. I stället tillämpas bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL. För dem blir fastighetsinkomsten i dess helhet undantagen från beskattning enligt övervägandeprincipen. För andra ägare ska inkomsten 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 regleras i sådant fall i 7 kap. 7 § IL, se avsnitt 8.8.2. Om en specialbyggnad används

på annat sätt ska fastighetsinkomsten beskattas 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 procent) används på. Det finns ingen generell metod för bestämmande av vad som menas med övervägande del. I det praktiska fastighets-taxeringsarbetet utgår man vanligtvis ifrån någon eller några av följande faktorer:

- arean
- volymen
- hyresvärdet
- byggkostnaden
- nyttjandetid vid olika 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, RÅ 1991 ref. 36, RÅ 2003 ref. 55 och RÅ 2005 ref. 9, krävs för skattebefrielse att ägaren själv bedriver verksamheten ifråga. Uthyrer 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

skrivelse 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.

Det noteras att i exemplet är endast hyresvärdet undantaget från beskattning. Om fastighetsägaren kostnadsfritt använder sig av hyresgästens (tennisklubben) idrottsutrustning bör värdet därav beskattas som inkomst.

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

Kommersiell användning

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.

9 Oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar

SkU 1990/91:30

9.1 Övriga ideella föreningar

En ideell förening är oinskränkt skattskyldig om den inte är inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna 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 andra 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 del 2 och 3.) Föreningen beskattas således för inkomst av rörelse och fastighet, löpande kapitalavkastning och kapitalvinster/kapitalförluster. Alla inkomster, som enligt inkomstskattelagen är skattepliktiga, tas upp till beskattning. Grundavdrag medges inte.

Skattefria inkomster

Arv, gåvor och medlemsavgifter är inte skattepliktiga enligt IL. Skatteverket har i skrivelse 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.
Uttag ur näringsverksamhet	Om en tillgång tas ut ur en skattepliktig näringsverksamhet för att användas i föreningens icke näringsbetingade ideella verksamhet föreligger ett uttag. Ett sådant uttag omfattas av de särskilda reglerna om uttagsbeskattning i 22 kap. IL. Reglerna innebär i korthet att ett belopp motsvarande den uttagna tillgångens marknadsvärde ska tas upp som en inkomst i näringsverksamheten. Även uttag av tjänster omfattas av uttagsbeskattning om tjänstens värde är mer än ringa. Uttag kan även föreligga i andra situationer. Se avsnitt 14.1.
Beskattningsinträde	Det förekommer att ideella föreningar övergår från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet. Tillgång som inte längre är undantagen från beskattning av ett s.k. beskattningsinträde. Detta medför bl.a. att de 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 (7 kap. 21 § IL) som kan vara tillämpliga på oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar.
Mättningsverksamhet	Vissa fackföreningar bedriver mättningsverksamhet som redovisas som rörelse. Vid taxeringen måste fastställas om rörelse föreligger eller ej. Man bör också vara uppmärksam på fördelningen av kostnader som är gemensamma för mättningsverksamheten och sedvanlig facklig verksamhet. I Regeringsrättens 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.
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 hyresvärdar och deras organisationer. Regeringsrätten ändrade inte Rättsnämndens beslut.

9.2 Föräldrakooperativa daghem

Dåvarande Riksskatteverket har i skrivelse 1992-10-28 (dnr 38920-92/900), uttalat att enligt RSV:s uppfattning utgör daghemsverksamhet, 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 daghemsverksamheten 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 daghemsverksamheten (den ekonomiska verksamheten) på denna grund torde dock normalt inte föreligga i de situationer som förknippas med vanlig daghemsverksamhet. Daghemsverksamhet 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, se skrivelse 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.

När en förening bedriver daghemsverksamhet och denna förening registrerats som ideell förening kan det ifrågasättas om föreningen är att anse som en oregistrerad ekonomisk förening. För en oregistrerad ekonomisk förening inträder (2 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL) ett personligt ansvar för medlemmarna. En sådan förening har inte status av juridisk person (1 kap. 2 § EFL).

Flera kammarrättsdomar, t.ex. KR Stockholm dom 1997-12-08 mål nr 470-1996, visar att av en ideell förening bedriven daghemsverksamhet är att anse som skattepliktig närings-

verksamhet. Detta stämmer också överens med två förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

Regeringsrätten fann i RÅ 2005 ref. 8 att den föräldrakoooperativa 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.

Regeringsrätten 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 Regeringsrätten inte uppfyllt i det här fallet.

Daghemsverksamhet är undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML. Föräldrakoooperativa och privata daghem kräver särskilt tillstånd av länsstyrelsen alternativt kommunen.

9.3 Kommunförbund

Kommunförbunden är ett 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 innebar 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 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 driver en rikstäckande verksamhet. Vidare reglerar lagen kyrkans organisatoriska uppbyggnad bl.a. med församlingarna som den lokala enheten och stiftet som den regionala enheten.

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 vara att Svenska kyrkan skulle reglera sina egna angelägenheter i andra former än 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 det 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 framgår 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 enligt nämnda lag. För stiftelser fanns övergångsvis en möjlighet, genom lag (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall, 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 där det finns bestämmelser om trossamfundets ändamål och 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 och kan då förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter, dessutom får de skydd för sitt namn, 9 och 14 §§ LTF.

Registreringsmyndighet är, enligt 1 § förordning (1999:731) om registrering av trossamfund, FTF, Kammarkollegiet. 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 därvid i en ideell förening som övertar trossamfundets rättigheter och skyldigheter, 12 § FTF.

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 2008 finns åtta 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 samt Pingst-fria församlingen i samverkan.

**Organisations-
nummer**

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

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 dock 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.

De organisatoriska delarna av det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan är självständiga juridiska personer och utgör därför 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 är 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 avsnittet Särskilda företeelser, avsnitt 11.3, 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 trossamfunden 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 istället 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, 19 § LTF. Svenska kyrkans verksamhet finansieras till allra största del av denna kyrkoavgift som ersatte den tidigare kyrkoskatten.

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 istället 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 stoftet 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 och får anses ha naturlig anknytning till det religiösa ändamålet, Skatteverkets skrivelse 2007-12-10 (dnr 130 176097-05/111). 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.

**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 i vårt land 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 karaktär av 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 den närmast att se som en service till de 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. 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.

**Daghem och
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 daghemsverksamhet är att hänföra till näringsverksamhet oavsett i vilken juridisk form den bedrivs, vilket har bekräftats i ett antal domar.

Skatteverket har i en skrivelse 2006-04-13 (dnr 131 226859-06/111) ”Förskole- och fritidsverksamhet i registrerat trossamfund eller ideell förening”, uttalat att förskole- och fritids-

hemsverksamhet 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.

Konsert

Verksamhet i form av konserter, kyrkomusik med entréavgifter torde ofta pga. 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 pastor eller vaktmästare inte räknas som användning i verksamhet. För inkomst från en fastighet som inte uppfyller de uppställda förutsättningarna föreligger full skattskyldighet för det registrerade trossamfundet.

Avskrivningsunderlag

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.

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.

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. Regeringsrätten 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 värde-

**Fastigheter,
prästgårdar**

papper i en stiftelse som övergått från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet.

Det ovan redovisade innebär att avskrivningsunderlagen på Svenska kyrkans fastigheter, som i och med den ändrade regleringen utgör skattepliktig verksamhet, ska beräknats med 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 Regeringsrätten ansåg att fördelningen skulle ske efter ytans fördelning medan två dissidenter ansåg att fördelning skulle ske efter fördelning av byggnadsvolymen.

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. Regeringsrätten ansåg att den uthyrda fastigheten inte ingick i samma förvärvs-

källa som övriga tre fasigheter 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, kyrkogårdar m.fl. Dessa fastigheter blir då att 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 resp. användning. Stöd för detta finns också i ovannämnda notismål. Se vidare i föreningsavsnittet.

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 av stiftelsekaraktär som även efter relationsändringen bibehölls såsom självständiga förmögenheter, 10 § lag (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan.

Enligt internt beslut inom kyrkan förvaltar stiftens prästlönetillgångarna. 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 är prästlönetillgångarna undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt och förmögenhet t.o.m. 2010 års taxering enligt lag (1999:290) om skattefrihet för prästlönetillgångar vid 2001–2010 års taxeringar. Någon motsvarande reglering finns inte när det

gäller mervärdesskatt eller fastighetsskatt, varför allmänna regler gäller i dessa delar.

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 stift och församlingar, dvs. kyrkokommuner, under vissa förutsättningar bli skattebefriade enligt grunderna i 7 kap. 2 § IL – s.k. förvaltarsmitta. Utvidgningen av skattefriheten gjordes således med hänvisning till grunderna för de regler som gällde för förvaltaren.

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 4.5.4. 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 Allmänt om 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.

Av kommittédirektivet Dir. 2007:97 framgår att Stiftelse- och föreningsskatteutredningen Fi 2007:09 bl.a. ska se över undantagsreglerna vid inkomstbeskattningen i 7 kap. 15–18 §§ IL för de där angivna subjekten.

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 katalogsubjekten i vissa fall skulle kunna betecknas som offentligrättslig verksamhet. Så har exempelvis löntagarfundsstyrelse ansetts som myndighet i tryckfrihetslagens och sekretesslagens mening i RÅ84 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 4.1.

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 presumrats. I RÅ 1996 not. 118, Tranås Kuranstalt AB, fann dock Regeringsrätten 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. Förhandsbeskedet är överklagat.

För barmhärtighetsinrättningar ska den destinatärskrets som tillgodoses i verksamheten också vara i behov av hjälpen. Även subjekt som främjar ändamålet genom att utdela bidrag omfattas av skattefrihet.

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 uppräkningskatalog 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 uppräkningskatalog 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 värdeminskingsavdrag på byggnader och avdrag för värdehöjande reparationer återföras till beskattning. Anledningen till återföringen är en korrigering för att ägaren under innehavstiden kan ha gjort för stora värdeminskingsavdrag. Återföringen ska bara göras om och till den del de gjorda avdragen varit för höga (26 kap. 5 § IL). Regeringsrätten 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 var 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 nyttobetonade 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 Regeringsrättens 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 Regeringsrätten 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. Regeringsrätten 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. Regeringsrätten 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. Regeringsrätten 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 same-skolan det offentliga skolväsendet för barn och ungdom.

Skatteverket har i en skrivelse 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 styrsignalen 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.

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

Med Studentkårer och nationer avses här enbart sammanslutningar med krav på obligatoriskt medlemskap av studerande vid svenska universitet och högskolor. Av Skatteverkets skrivelse 2007-03-23 (dnr 131 702523-06/111) framgår att regleringen endast avser sammanslutningar av studerande vid universitet och högskolor där staten är huvudman. De universitet och högskolor som staten är huvudman för anges i bilaga 1 till högskoleförordningen (1993:100). Aktuella universitet vid 2008 års taxering är Uppsala universitet, Lunds universitet, Göteborgs universitet, Stockholms universitet, Umeå universitet, Linköpings universitet, Karolinska institutet (universitet), Kungl. Tekniska högskolan (universitet), Luleå tekniska universitet, Karlstads universitet, Växjö universitet, Örebro universitet, Mittuniversitetet samt Sveriges lantbruksuniversitet. Aktuella högskolor är f.n. Blekinge tekniska högskola, Danshögskolan, Dramatiska institutet, Gymnastik- och idrottshögskolan, Högskolan i Borås, Högskolan Dalarna, Högskolan på Gotland, Högskolan i Gävle, Högskolan i Halmstad, Högskolan i Kalmar, Högskolan Kristianstad, Högskolan

i Skövde, Högskolan Väst, Konstfack, Kungl. Konsthögskolan, Kungl. Musikhögskolan i Stockholm, Lärarhögskolan i Stockholm, Malmö högskola, Mälardalens högskola, Operahögskolan i Stockholm, Södertörns högskola samt Teaterhögskolan i Stockholm. I gruppen inräknas även andra samarbetsorgan som genom sin verksamhet fullföljer kårernas och nationernas ändamål, t.ex. Sveriges förenade studentkårer.

Verksamheten ska beröra studentfackliga och studiesociala frågor som exempelvis bostäder, hälsa, fadderverksamhet, kultur m.m. Någon hänsyn tas inte till konkurrensneutraliteten, vad gäller verksamhet som ingår i kårobligatoriets uppgifter.

I propositionen anförs att ifrågavarande studentorganisationer inte bedriver rörelser och hör naturligt samman med den grupp av rättssubjekt, som bl.a. upptar akademier och allmänna undervisningsverk (prop. 1942:134 s. 59–62).

Vanliga frivilliga ideella studerandeföreningar inräknas inte i ”katalogsubjekten”. De kan i stället återfinnas som allmännyttiga om de uppfyller de skattemässiga kraven i 7 kap. 7 § IL.

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 administration 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 procent av moderbolaget. Resterande 49 procent 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, se Skatteverkets skrivelse 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 tryggande 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 del 3 avsnitt 11.10.2. 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 stiftelse-

förmögenheten, 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 permitteringslönersättningar. 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 permitteringslönersättning

Arbetslagarnas 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 permitteringslönersättning 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 permitteringslönersättning, 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 Tiptjänst 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 värdeminskingsavdrag på byggnader och avdrag för värdehöjande reparationer återföras till beskattning. Anledningen till återföringen är en korrigering för att ägaren under innehavstiden kan ha gjort för stora värdeminskingsavdrag. Återföringen ska bara göras om och till den del de gjorda avdragen varit för höga, 26 kap. 5 § IL. Regeringsrätten 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. 4 § 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 betalar lotteriskatt med 36 procent av den behållning som återstår sedan de sammanlagda vinster som betalats ut till vinnarna i lotteriet räknats av från de sammanlagda insatserna, 1 b § lag (1991:1482) om lotteriskatt. De är av den anledningen befriade från statlig inkomstskatt.

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. Tillgångarna utgörs huvudsakligen av frivilliga bidrag som samlas in från privatpersoner, folkrörelser och organisationer. Stiftelsens verksamhet ansågs vara höggradigt allmännyttig. Stiftelsen har kommit till stånd genom en bred uppslutning från bl.a. de politiska partierna och fackföreningsrörelsen och det ansågs även att den torde komma att röna uppmärksamhet i stora delar av världen. Av denna anledning bör fondens medel inte beskattas (prop. 1982/83:166).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.3 Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m.

Stiftelsen bildades 1970 och har till ändamål att främja farmacins utveckling och en god läkemedelsförsörjning. Bildandet av stiftelsen ingick som ett led i överenskommelsen mellan staten och Apotekarsocietetens om avlösning av dåvarande apotekssystem. Stadgarna är fastställda av staten. Enligt en överenskommelse med staten 1985 tillförs verksamhetens överskott i sin helhet Apoteksbolagets nämnd för rationell läkemedelsanvändning (ANNA). Beslutet om skattefrihet togs efter förslag i prop. 1974:94.

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.4 Bokbranschens Finansieringsinstitut AB

Bokbranschens Finansieringsinstitut AB (BFI) bildades 1974 och ägs i sin helhet av Svenska bokförläggareföreningen. Bolagets uppgift är att genom direkt utlåning eller borgens-

garantier stödja svensk bokhandel. I propositionen anfördes att utan bokhandelsstöd skulle man få en snabbare strukturell omvandling av bokhandelsbranschen, från många små till få stora bokhandlar, vilket inte var önskvärt. BFI:s verksamhet, bl.a. som organ för förmedling av det statliga kreditstödet till bokhandeln, ansågs ha ett sådant samhällsintresse att det motiverade att institutet fick en gynnsam skattemässig ställning (prop. 1978/79:30).

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 är att främja tillkomst och utveckling av tillverkande företag i u-länderna. Detta ska ske bl.a. genom att stiftelsen förmedlar kontakter mellan intressenter i u-länder och svenska företag och finansierar förinvesteringsstudier och investeringar i u-länderna. Till huvuduppgifterna hör också att finansiellt medverka i s.k. joint ventures samt att tillhandahålla riskkapital och lånegarantier för projekt som främjar en industriell utveckling i linje med svenska bistånds- och utvecklingspolitiska mål. Ur biståndspolitisk synvinkel ansågs det önskvärt att stiftelsen får så goda betingelser som möjligt för sin verksamhet och stiftelsens ändamål motiverar en gynnsam behandling i skatterättsligt

hänseende (prop. 1979/80:32). Fonden har ombildats (och är numera avregistrerad) till aktiebolag enligt riksdagens beslut om ny organisation för det svenska utvecklingssamarbetet inom näringslivsområdet (prop. 1990/91:100 bil. 5). Bolaget med firman Swedfund International AB ägs i sin helhet av staten. Dess verksamhet är inriktad på riskkapitalsatsningar i företag i u-länder samt Central- och Östeuropa. 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 stöder samarbete mellan svensk och norsk industri genom finansiell hjälp och rådgivning. I avtalet mellan länderna stipuleras skattefrihet med undantag för intäkter av fondens tillgångar (protokoll 25 mars 1981, artikel VI).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.8 Handelsprocedurrådet (SWEPRO)

Handelsprocedurrådet inrättades 1975 genom avtal mellan staten och Sveriges Industriförbund. Dess stadgar är fastställda av regeringen. Rådet är organ för utarbetande av lösningar som innebär förenkling av handelsprocedurer, dvs. åtgärder förknippade med insamling, presentation, överföring och behandling av information i nationell och internationell handel. Rådet ska verka för att sådana lösningar kommer till användning inom den offentliga förvaltningen och inom näringslivet. Rådet ombildades 1990.

Rådet beviljades skattefrihet med hänvisning till att verksamheten inte konkurrerade med någon privat verksamhet och var höggradigt allmännyttig (prop. 1983/84:161).

12.4.2.9 Industri- och nyföretagarfonden

Industri- och nyföretagarfonden hette tidigare Fonden för industriellt utvecklingsarbete och inrättades 1979. 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 små-

företag. 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 verkamma. 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 Regeringsrätten 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 allmännyttig 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). Stiftelsens verksamhet har ren förvaltningskaraktär och ska inte drivas i vinstsyfte. Med hänsyn till stiftelsens ändamål och dess anknytning som instrument till den statliga regionalpolitiska stödverksamheten ansågs det önskvärt att stiftelsen gavs en skattemässigt gynnad ställning (prop. 1975:48 s. 151). Stiftelsens fastighetsanläggningar har numera sålts och stiftelsen är under avveckling.

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

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 verkar för att öka den befintliga mindre och medelstora industrins utvecklingspotential genom att tillhandahålla teknisk och personell kapacitet som kan stimulera och underlätta företagens produktutvecklingsförmåga (prop. 1977/78:26).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

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. Verksamheten bedrivs genom attachéer och biträdande personal vid fältkontor, som regel vid ambassader i tjänstgöringslandet, och genom ett hemmakontor i Sverige. Staten har starkt intresse i stiftelsen och enligt departementschefen främjar stiftelsen ett viktigt samhällsintresse (prop. 1982/83:166).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

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 produktions-tekniskt 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 har tillkommit för samverkan mellan näringsliv och universitet respektive högskola. Stiftelserna är bildade av regeringen som också tillfört stiftelserna dess kapital i form av noterade aktier som staten äger eller i form av likvida medel som staten får vid försäljningar av statliga företag. Stiftelsernas styrelser förordnas av regeringen. Skattefriheten motiverades med att stiftelserna är statens näringspolitiska organ för att främja samverkan mellan näringsliv och universitet eller högskola (prop. 1993/94:234 s. 102).

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

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 har till ändamål att genom insamling, analys och överföring av teknisk, naturvetenskaplig och teknisk-politisk information från utlandet bidra till Sveriges tekniska utveckling. Verksamheten bedrivs bl.a. genom attachéer och annan personal vid ambassader. Verksamheten är anslagsfinansierad. Stadgar har beslutats av regeringen som också utser styrelse och revisorer. Skattebefrielse beslutades efter förslag i prop. 1982/83:166.

För att bestämmelsen om skattebefrielse ska kunna tillämpas, ska fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL vara uppfyllt (7 kap. 18 § IL).

12.4.2.26 Stiftelsen UV-huset

Stiftelsen har till ändamål att utöva ideell verksamhet bland tidigare anställda vid Uddevallavarvet AB och arbetslösa i Uddevallaområdet genom socialkurativa insatser. Stiftelsen bildades 1985 i samband med nedläggningen av Uddevallavarvet 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 marknads-

information, 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 allmännyttig 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. Försäkringsrörelselagen (1982:713) tillämpas inte på understödsföreningarna. Den är sluten på sådant sätt att den t.ex. huvudsakligen är avsedd för anställda i visst eller vissa företag. Även föreningar som inte är slutna, kan anses som understödsförening om de är registrerade som en understödsförening enligt äldre lag. Understödsföreningar ska vara registrerade hos Finansinspektionen och står också under deras tillsyn. Finansinspektionen för ett understödsföreningsregister.

Från den 18 augusti 2006 avses med understödsförening också europakooperativ som driver motsvarande verksamhet (prop. 2005/06:36).

Understödsföreningar är enligt 2 § första stycket p. 3 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel skattskyldiga till avkastningsskatt, se avsnitt 6.4.

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 sammanlutning 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 uppbär 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.

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 stiftelserna till skattskyldig som har haft avdragsrätt för de till stiftelsen inbetalade beloppen, ska medlen tas upp som intäkt det år då medlem 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 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 procent av andelarna i svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening, omfattas av regelsystemet. Läs vidare om koncernbidrag i Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 3.

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). Skattefriheten gäller för avyttringar som skett efter den 30 juni 2003.
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 ägar-

företag 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 beskattningsårets utgång ska motsvara 10 procent 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. Regeringsrättens 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, se RÅ 2001 ref. 6. (jfr Grosskopf, Aktiebolagens kedjebeskattningsår, s. 34–35; jfr KGA Sandström, Beskattningsår vid aktieutdelning mm. s. 390–391.)

Reglerna om näringsbetingade andelar beskrivs närmare i Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, del 3.

13.3 Aktiefällan

Kapitalförluster på kapitalplaceringsandelar (ej näringsbetingade andelar) är avdragsgilla i den s.k. aktiefällan, 48 kap. 26 § IL. 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.

Se vidare Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering del 3.

Inskränkt skattskyldiga

En person som är inskränkt skattskyldig är inte skattskyldig för kapitalvinster och får inte heller dra av kapitalförluster. Föllade aktieförluster kan därför inte behandlas som nya förluster. Detta medför att en person som är inskränkt skattskyldig visst

är tappar möjligheten att i framtiden utnyttja tidigare fällade aktieförluster (Skatteverkets skrivelse 2007-06-13 (dnr 131 389521/07-111)). Förluster som uppkommer under den tid en person är inskränkt skattskyldig får inte sparas i aktiefällan.

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. så 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 vid 2008 års taxering, del 3.

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.

Om en stiftelse, ideell förening etc. använder lokaler i egen 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, se RÅ 2004 ref. 93.

Underprisregler

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. Regeringsrätten har genom två avgöranden, RÅ 2004 ref. 93 och RÅ 2004 not. 193, 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.

Delägar rätt

När det gäller noterade delägar rätt 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. (Skatteverkets skrivelse 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. (Skatteverkets skrivelse 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 överlåtare (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, SFS 1979:1152, FTL

Inkomstskattelagen, SFS 1999:1229, IL

Skattebetalningslagen, SFS 1997:483, SBL

Fastighetsbildningslagen, SFS 1970:988, FBL

Lag om förvaltning av samfälligheter, SFS 1973:1150, LFS

Anläggningslagen, SFS 1973:1149, AL

Lag om häradsallmänningar, SFS 1952:166

Lag om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna, SFS 1952:167

Lag om fiskevårdsområden, SFS 1981:533

Lag om viltvårdsområden, SFS 2000:592

Lag med särskilda bestämmelser om vattenverksamhet, SFS 1998:812

Ds Fi 1972:11 Beskattning av vissa gemensamhetsanläggningar

Ds Fi 1973:7 Fastighetsbegreppet i skatterätten

Ds Fi 1974:10 Beskattning av samfälligheter m.m.

Prop. 1975:48 Beskattning av samfälligheter m.m.

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 samfällighets-

föreningar 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. häradsallmänningsskogar 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 deläggande 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. samfällld jakt och samfällt fiske) och samfällld 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

Förenings- förvaltning

enligt lagen om vissa gemensamhetsanläggningar. Vägföreningar och vägsamfälligheter förvaltas numera enligt lagen om förvaltning av samfälligheter. Detta gäller även vattenreglerings-samfälligheter som bildats enligt vattenlagen eller lagen med särskilda bestämmelser om vattenverksamhet. Vattenreglerings-samfälligheter 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 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 delägnings 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

**Delägar-
förvaltning**

och inkomster som upprättas av styrelsen och som ska godkännas av föreningsstämman. Denna förvaltningsform är den vanligaste.

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.

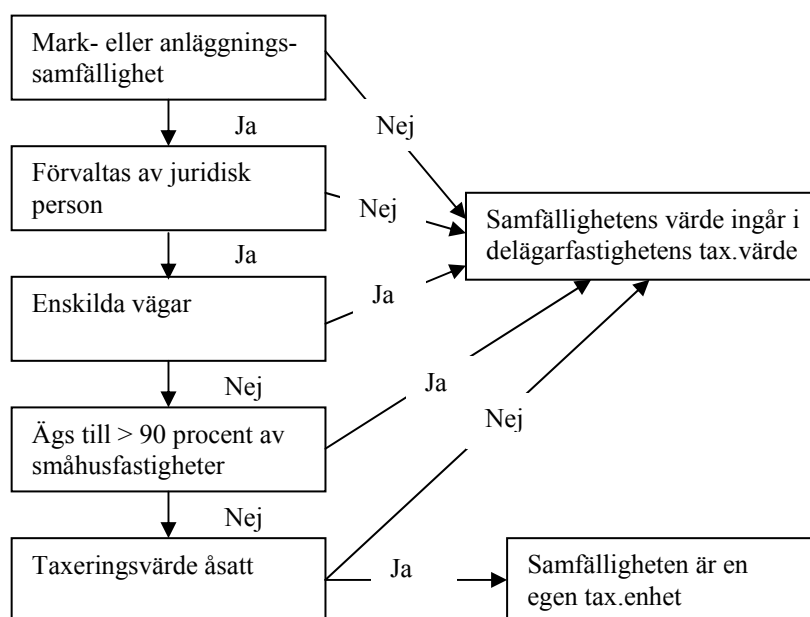
En delägarförvaltnings samfällighet kan övergå till föreningsförvaltning endast genom bildande av en samfällighetsförening.

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 delägarförvaltnings 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 2006:22, att mer än 90 procent av delägarfastigheterna är småhusfastigheter. 90 procent 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 2006:22 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 föreningsförvaltnings.

Eget taxeringsvärde får alltså en mark- eller anläggnings-samfällighet om den förvaltas av en juridisk person, t.ex. en samfällighetsförening och mer än 10 procent 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, häradsallmänningar 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 deläggande fastigheterna. För gemensamma anläggningar och för rättighetssamfälligheter innebär 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 innebär 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 juridisk person som förvaltar samfälligheten (föreningsbeskattning). Det allra vanligaste är att samfälligheten är delägarbeskattad.

Exempel på samfälligheter som är föreningsbeskattade är häradsallmänningar, sockenallmänningar och gemensamhets-skogar. 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 förvaltat 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 föreningsförvaltade 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 delägarförvaltade 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 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 driftskostnaderna 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 4 000 kr per år, 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 procent 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 kontanterersättningen. 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 beräkning 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 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 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. För räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007 gäller att om samfälligheten har fått statligt räntebidrag ska privatbostadsföretaget redovisa sin andel av detta. Företaget får göra avdrag för sin andel av samfällighetens ränteutgifter, tomträttsavgäld samt eventuell återbetalning av statligt räntebidrag, 39 kap. 26 § första stycket IL. För räkenskapsår som påbörjats 1 januari 2007 eller senare ska privatbostadsföretaget endast redovisa sin andel av samfällighetens inkomster i form av ränteinkomst och utdelning till den del de överstiger 600 kr.

Privatbostadsföretag medges inte avdrag för driftsbidrag som betalats till samfälligheten.

För räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007 gäller att om samfälligheten har fått ett eget taxeringsvärde, ska privatbostadsföretagets andel av detta värde medtas i underlaget för beräkning av schablonintäkt på 3 procent av taxeringsvärdet, 39 kap. 26 § andra stycket IL.

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. Dessa intäkter anses, för räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007, ingå i den schablonintäkt på 3 procent av taxeringsvärdet som privatbostadsföretaget beskattas för. 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. aktiebolag. 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 skattefri utdelning 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. Skogsavdrag beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten.

Avdrag för utdelning

En samfällighetsförening har avdragsrätt för utdelning som den lämnar till sina 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 samfäll 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 Regeringsrätten anförde att samfälligheten var ett skattesubjekt och att föreningen skulle anses som ägare av delägarrens fastighet, 1 kap. 5 § FTL. Med anledning av detta var föreningen, och inte delägaren, skattskyldig för avyttringen av den samfälliga marken, även om äganderätten till den samfälliga 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 delägarrens 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.

Utags- och utdelningsbeskattning

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked prövat frågan om uttags- och utdelningsbeskattning när en besparingsskog enligt lagen (1952:167) om allmänningssskogar 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. Regeringsrätten 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 överlåtas 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 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 till-

gångarna 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 procent 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 besparingsskogar 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, 39 kap. 27 § IL. 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 skogskontoinsättning 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 Regeringsrätten i RÅ 1998 not. 250. Rättsfallet är beskrivet ovan vid p. 5.4.4. 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. Regeringsrätten 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 jämföras 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 jämföras med tillskott och ingår då i fastighetens omkostnadsbelopp.

16 Övriga skatter

16.1 Fastighetsskatt

Lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt

Fastighetsskatten baseras på fastighetstaxeringen 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 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 till statlig fastighetsskatt ska detta redovisas i inkomstdeklaration (2 kap. 7 § 5 LSK) och statlig fastighetsskatt betalas.

Ytterligare information om statlig fastighetsskatt finns i Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst del 1.

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 procent på kostnaden för utfäst tjänstepension till anställda och på fysiska personers och dödsboms pensionsavgifter i inkomstlaget näringsverksamhet. Med anledning av genomförandet av tjänstepensionsdirektivet har nya skatteregler för utländska tjänstepensionsinstitut införts fr.o.m. 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 (t.o.m. år 2004 Riksförsäkringsverket).

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 3.

16.4 Avkastningsskatt på pensionsmedel

Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Sammanfattning

I lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) regleras frågor om skattskyldighet för avkastningsskatt (AvP). AvP påförs med 15 procent 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 procent 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 procent av en schablonmässigt beräknad avkastning.

Skatteunderlaget ska redovisas i inkomstdeklarationen och skatten påförs i form av slutlig skatt i slutskattebeskedet.

16.4.1 Skattskyldiga

Skattskyldiga till avkastningsskatt är enligt 2 § AvPL bl.a.:

1. understödsföreningar, som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
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 återköpsbara. 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.

16.4.2 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.

16.4.3 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.

16.4.4 Skattesatsen

AvP tas ut med 15 procent eller 27 procent (30 procent av nio tiondelar) av skatteunderlaget.

Pensionsstiftelser, utländska tjänstepensionsinstitut som kan likställas med en pensionsstiftelse, arbetsgivare som skuldför sina pensionsåtagande enligt TrL samt innehavare av pensionssparkonto avseende individuellt pensionssparande, IPS, beskattas alltid med 15 procent.

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 3.

16.5 Mervärdesskatt

Mervärdesskattelag (1994:200)

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 stadigvarande används av hyresgästen i en för denne mervärdesskattepliktig 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.

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

**Ideell förening/
registrerat
trossamfund**

	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 (2000:981) om allmän löneavgift

Lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster

	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 och särskild löneskatt på förvärvsinkomster. 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 ersätt-

ningen från föreningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.”

Skatteverket har i allmänna råd om beskattning av ersättningar i samband med idrottslig verksamhet (SKV A 2007:15) 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 o.d. 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.

Även den särskilda löneskatten omfattas av undantagsreglerna.

Se också Skatteverkets meddelanden SKV M 2007:32 om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet.

Utländsk idrottsman

I RÅ 2001 ref. 50 har Regeringsrätten 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.

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

Vinstandelsstiftelse

arbetsgivaravgifter vid ersättningar till idrottsutövare i vissa fall (jfr nedan).

En sådan ersättning från en vinstandelsstiftelse eller från någon annan juridisk person med motsvarande ändamål, som enligt 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring 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 istället 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, nytthet, 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 tre procent av beskattningsvärdet och i alla övriga fall åtta procent 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 procent, 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). (Skatteverkets skrivelse 2006-03-28 (dnr 131 187591-06/111)).

Mer om A-SINK finns att läsa i Skatteverkets Handledning för Internationell beskattning.

17 Redovisning

Aktuella lagar rörande redovisning:

Bokföringslagen, SFS 1999:1078, BFL

Årsredovisningslagen, SFS 1995:1554, ÅRL

Årsredovisning i försäkringsföretag, SFS 1995:1560, ÅRFL

Förarbeten

Prop. 1989/99:130 Ny Bokföringslag

Prop. 1995/96:10 Års- och koncernredovisning

Prop. 2005/06:116 Förenklade redovisningsregler, m.m.

Prop. 2006/07:27 Begreppet nettoomsättning i bokföringslagen och årsredovisningslagen

Aktuell normgivning:

BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser

BFNAR 2002:1 Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m., ändrad genom BFNAR 2006:14

BFNAR 2002:2 Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m., ändrad genom BFNAR 2006:15

BFNAR 2002:3 Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, ändrad genom BFNAR 2006:16

BFNAR 2003:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, ändrad genom BFNAR 2006:17

BFNAR 2002:9 Hur medelantalet anställda m.m. ska redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund, ändrad genom BFNAR 2006:13

BFNAR 2002:10 Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund, ändrad genom BFNAR 2006:18

BFNAR 2002:11 Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentlig-rättsliga organ, ändrad genom BFNAR 2006:12

Ändringarna gäller för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

BFNAR 2006:11 Gränsvärden, ändrad dels genom BFNAR 2007:2, där ändringarna gäller för räkenskapsår som påbörjas 1 maj 2007 eller senare, dels genom BFNAR 2007:23 som ska tillämpas från 1 november 2007.

Juridiska personer, med undantag för stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighets-, viltvårdsområdes- och fiskevårdsområdesföreningar, är alltid bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen. De sistnämnda är dock alltid bokföringsskyldiga om de bedriver näringsverksamhet i bokföringslagens mening eller har tillgångar som överstiger ett visst belopp.

Avsnittet beskriver i princip endast 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, 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 jämställa 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

Historik

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 aktiebolag. Genom olika röstvärde på aktierna tillförsäkras stiftelsen oftast det dominerande inflytandet över bolaget, 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.

Fram till stiftelselagens (1994:1220), SL, införande den 1 januari 1996 fanns inga speciella bokföringsregler för stiftelser utan allmänna regler gällde.

Enligt 1976 års bokföringslag (1976:125) var en stiftelse bokföringsskyldig endast i den mån den utövade näringsverksamhet i civilrättslig mening. Bokföringsskyldigheten omfattade endast näringsverksamheten. Bokföringsskyldigheten påverkades inte av om en inkomst i sådan näringsverksamhet som avsågs i bokföringslagens mening var skattepliktig eller inte.

De avkastningsstiftelser som stod under tillsyn enligt tillsynslagen var, även om de inte var bokföringsskyldiga, skyldiga att föra räkenskaper enligt en renodlad kontantprincip över tillgångar och skulder samt utgifter och inkomster och att avsluta räkenskaperna för varje räkenskapsår. Skattelagstiftningen innefattade samtidigt krav på att en stiftelses inkomster skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Med hänsyn till behovet av ändamålsenliga regler för stiftelsers bokföring och årsredovisning m.m. infördes genom stiftelselagen regler för bokföring och årsredovisning m.m. i 3 kap. SL. I samband med införandet av nu gällande bokföringslag har 3 kap. 1 § SL som reglerar bokföringsskyldigheten för stiftelser ändrats. Regleringen av stiftelsers bokföringsskyldighet och skyldighet att upprätta årsredovisning har nu helt flyttats till bokföringslagen. Om en stiftelse är bokföringsskyldig omfattar bokföringsskyldigheten numera all verksamhet som stiftelsen bedriver. I stiftelselagen regleras emellertid fortfarande vad som gäller om en stiftelse inte omfattas av bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen.

17.1.2.1 Bokföringsskyldighet

Från och med den 1 januari 2000 är en stiftelse bokföringsskyldig i enlighet med vad som anges i 2 kap. 3 § BFL. Enligt första stycket nämnda lag är stiftelser bokföringsskyldiga om de har tillgångar som överstiger 10 prisbasbelopp.

Bokföringsskyldigheten inträder:

- vid tidpunkten för stiftelsens bildande om tillgångarna överstiger 10 prisbasbelopp eller
- från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger 10 prisbasbelopp

Bokföringsskyldigheten upphör automatiskt om tillgångarnas värde de tre senaste åren varit lägre än 10 prisbasbelopp. 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 10 pbb. 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 registrerings-skyldighet 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 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar m.fl.

Historik

Enligt 1976 års bokföringslag var ideella föreningar bokföringsskyldiga endast om de utövade näringsverksamhet i civilrättslig mening och då endast för själva näringsverksamheten. Att bokföringsskyldighet inte förelåg för all verksamhet hade sin orsak i att annan verksamhet än näringsverksamhet inte omfattades av bokföringslagen. Borgenärsintresset och intresset från det allmännas sida av en bokföringsskyldighet ansågs inte heller vara särskilt starkt. De större föreningarna drev oftast rörelse i bokföringslagens mening och då förelåg bokföringsskyldighet för denna verksamhet (prop. 1998/99:130 s. 212). Även samfällighetsföreningar var bokföringsskyldiga enligt den gamla bokföringslagen om de drev rörelse, men inte annars.

Från och med 1 januari 2001 regleras bokföringsskyldigheten för de ideella föreningarna och samfällighetsföreningarna i bokföringslagen. Bokföringsskyldigheten är inte generell utan är beroende av om, som tidigare, om näringsverksamhet bedrivs, om tillgångarna överstiger ett visst värde eller om föreningen är moderföretag i koncern. Däremot påverkas bokföringsskyldigheten inte av huruvida en inkomst är skattepliktig eller inte. Om en förening är bokföringsskyldig gäller dessutom numera att bokföringsskyldigheten omfattar all verksamhet och inte enbart näringsverksamheten.

Även bokföringsskyldigheten för registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund, viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden samt fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533)

om fiskevårdsområden regleras i bokföringslagen. Reglerna för dessa är desamma som för de ideella föreningarna.

17.1.3.1 Bokföringsskyldighet

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, precis som stiftelser, 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 kronor (för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2006), eller
- föreningen är moderföretag i en koncern.

(För tidigare år gäller istället för 1,5 miljoner kronor 30 prisbasbelopp, eller för 2006, 1 191 000 kronor.)

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. Huruvida näringsverksamheten beskattas eller inte saknar betydelse vid bedömning av om näringsverksamhet bedrivs. Det civilrättsliga näringsverksamhetsbegreppet är något vidare än motsvarande begrepp i skattelagstiftningen.

I Bokföringsnämndens allmänna råd om Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:8 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.

Om föreningen bedriver näringsverksamhet, uppkommer bokföringsskyldigheten när näringsverksamheten påbörjas och upphör när den avslutas. Bokföringsskyldigheten omfattar föreningens hela verksamhet och inte enbart näringsverksamheten.

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.

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 samfälliga. 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 fås 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 översteg det angivna gränsbeloppet, 2 kap. 2 § andra stycket BFL. I annat fall inträder bokföringsskyldigheten från och med ingången av det kalenderår som tillgångarnas värde överstiger gränsbeloppet, 2 kap. 2 § andra stycket BFL.

Bokföringsskyldigheten upphör om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet, 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.

Bokföringsskyldighet 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 i föreningen 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 där den årliga nettoomsättningen understiger 3 miljoner kronor, se 1 kap. 2 § BFL, enligt reglerna om förenklat årsbokslut.

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:

- Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. BFNAR 2002:1, ändrat genom BFNAR 2006:14
- Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. BFNAR 2002:2, ändrat genom BFNAR 2006:15 samt
- Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:3, ändrat genom BFNAR 2006:16.

Materiella anläggnings-tillgångar

Beträffande materiella anläggningstillgångar gäller, enligt BFN (BFNAR 2002:1), att för tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 får föreningen i öppningsbalansräkningen 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 procent 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 det allmänna rådet (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

**Finansiella
anläggnings-
tillgångar**

fungerande marknad saknas, utifrån återanskaffningsvärdet. Sedvanliga avskrivningar ska beaktas. Om tillgången är en fastighet får föreningen utgå från att taxeringsvärdet är 75 procent 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.

En finansiell anläggningstillgång (BFNAR 2002:3) ska 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 Bokföringsnämndens allmänna råd om Löpande bokföring, BFNAR 2001:2.

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag, 5 kap. 2 § BFL. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Om nettoomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kr per räkenskapsår och föreningen inte är skyldig att upprätta en årsredovisning, se avsnitt 17.6, får affärshändelserna bokföras när betalning sker. För bestämmande av storleken på nettoomsättningen, ska enligt 1 kap. 2 § BFL förutom intäkter från försålda varor och utförda tjänster, för räkenskapsår som påbörjas 1 maj 2007 eller senare, även beaktas bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande

intäkter. För en förening som är skyldig att upprätta årsredovisning, får kontantmetoden tillämpas om verksamheten endast omfattar ett mindre antal fakturor eller andra handlingar, och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

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 Bokföringsnämndens allmänna råd om Verifikationer, BFNAR 2000:6.

Bokföringsskyldigheten innebär också en skyldighet att bevara all räkenskapsinformation, 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 årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, ska den som är bokföringsskyldig även följa den kompletterande normgivning som gäller för företag i allmänhet och branschen i synnerhet samt branschpraxis. I 4 kap. 2 § BFL anges att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Bokföringsnämnden är den myndighet som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed och som 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 arbetslöshetsförsäkringen (IAF) utfärdar föreskrifter om arbetslöshetskassornas bokföring och årsredovisning.

Samfällighetsföreningar

En samfällighetsförening förvaltar – men äger inte – den samfälliga egendomen (samfälligheten). Som ovan nämnts ska alla affärshändelser bokföras. Med affärshändelse menas då en

händelse som förändrar storleken eller sammansättningen av förmögenheten. De tillgångar som samfällighetsföreningen förvaltar tillhör inte föreningens förmögenhet och förändringar i denna är därför inte någon affärshändelse för samfällighetsföreningen. I den mån delägarna är bokföringsskyldiga, 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, dvs. 1 maj–30 april, 1 juli–30 juni eller 1 september–31 augusti, 3 kap. 1 § BFL. 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 (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL, 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 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, BFN U 95:3.

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 prästlönетillgångar 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 härför anförs i prop. 1998/99:130 s. 235 ff. att även om prästlönетillgångarna är uppdelade på ett stort antal juridiska personer, kommer förvaltningen att vara knuten till ett antal stift.

17.6 Hur räkenskaperna ska avslutas

För bokföringsskyldiga gäller från och med det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2006 att räkenskaperna ska avslutas med antingen en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut, 6 kap. 1 och 3 §§ BFL.

Här aktuella juridiska personer 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 25 miljoner kr,

- den redovisade nettoomsättningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 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.

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. 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. Regeln gäller för räkenskapsår som påbörjas från 1 maj 2007 eller senare. 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 samt upprättas 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 p. 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 § p. 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

Bl.a. 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. Uttalandet avser avkastningsstiftelser som blev bokföringsskyldiga enligt 3 kap. SL. Bokföringsskyldighetens fullgörande reglerades vid den aktuella tidpunkten i 1976 års bokföringslag. De nya bestämmelserna i BFL och SL om bokföring för stiftelser trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpades första gången för det räkenskapsår som inleddes närmast efter den 31 december 1999. Regleringen av stiftelsers bokföringsskyldighet och skyldighet att upprätta årsredovisning har nu helt flyttats över till bokföringslagen. De principer som BFN har uttalat i BFN U 95:3 synes inte ha påverkats av de lagändringar som skett utan uttalandet torde även fortsättningsvis i berörda avseenden

Resultaträkningens innehåll och utformning

kunna tjäna som vägledning för balans- och resultaträkningens innehåll och utformning. 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.

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.

17.6.2.2 Offentliggörande av årsredovisning

För stiftelse som är skyldig att upprätta årsredovisning föreligger enligt 8 kap. 3 § punkt 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. Enligt sistnämnda lagrum är tillsynsmyndighet för en stiftelse med egen förvaltning

länsstyrelsen 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 länsstyrelsen 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.

För följande stiftelser gäller enligt 8 kap. 3 § punkten 4 ÅRL särskilda bestämmelser:

- stiftelser som bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting
- stiftelser som förvaltas av en statlig myndighet
- stiftelser som enligt stiftarens förordnande ska vara undantagna från tillsyn enligt stiftelselagen och
- som varken under innevarande eller de tre närmast föregående åren har utövat näringsverksamhet.

Bestämmelserna innebär att bestyrkta kopior på årsredovisningshandlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

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 25 miljoner kr,
- den redovisade nettoomsättningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 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, istället för årsbokslut, 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. Förändringen om hur nettoomsättningen ska beräknas tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds 1 maj 2007 eller senare. 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, ändrat genom BFNAR 2006:17,
- Hur medelantalet anställda m.m. ska redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:9, samt
- Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund, BFNAR 2002:10, ändrat genom BFNAR 2006:18.

- Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ, BFNAR 2002:11, ändrat genom BFNAR 2006:12.

**Redovisning
av intäkter
och kostnader**

Bokföringsnämnden har i det allmänna rådet 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 ovan nämnda allmänna råd, 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 ett allmänt råd, BFNAR 2002:10, angett hur gåvor ska redovisas vid upprättande av årsredovisning, årsbokslut eller förenklat 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 offentligrättsligt 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 utränga 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 uträngas ska redovisa en kostnad motsvarande tillgångens anskaffningsvärde. Kostnaden ska redovisas i den period då gåvan överlämnas till en mottagare på ett sakrättsligt bindande sätt.

Efter det sistnämnda rådets utfärdande, har en ändring skett i bokföringslagen på så sätt att en gåva inte behöver redovisas vid mottagandet om gåvans marknadsvärde är svårt att bedöma men kan antas varar lågt och det är förenligt med god redovisningssed att inte bokföra gåvan, 5 kap. 1 § BFL.

Bidrag av likvida medel

Avslutningsvis anger Bokföringsnämnden (BFNAR 2002:11) 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 istället 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 punkt 5 ÅRL.

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 punkt 5 ÅRL.

17.6.5 Regler för räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007

För räkenskapsår som påbörjats före den 1 januari 2007 gäller att räkenskaperna ska avslutas med en årsredovisning om

- den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp som motsvarar 20 prisbasbelopp (för 2006, 794 000 kronor) och
- antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till mer än 10, eller
- nettovärdet av tillgångarna enligt balansräkningen för räkenskapsåret uppgått till mer än 24 miljoner kronor.

Om föreningen endast uppfyller kravet på nettoomsättning ovan, ska räkenskaperna avslutas med ett årsbokslut.

Uppfylls inte heller det kravet, är föreningen inte skyldig att upprätta årsbokslut.

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 det allmänna rådet BFNAR 2002:6 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, 19 kap. 2 § LSK. 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. Bokföringsmässiga grunder innebär att inkomsten inte kan beräknas utifrån en generell kontantredovisning.

Stiftelser

En stiftelse vars tillgångar enligt stiftelseförordandet endast får användas till förmån för bestämda fysiska personer, t.ex. vissa familjestiftelser och vinstandelsstiftelser, är inte bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 5 § BFL.

Det uppkommer ingen bokföringsskyldighet 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 bokföringsskyldig 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 stiftelseförordnandet 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 bokföringsskyldighet inte föreligger enligt bokföringslagen, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Räkenskapsmaterialet ska bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet under minst tio år från utgången av det räkenskapsår som räkenskapsmaterialet avser, 3 kap. 2 § SL.

Registrerade trossamfund

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 dess förläggning i tiden.

Observera att normalt utgör räkenskapsåret även beskattningsår, men för juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga är beskattningsåret alltid kalenderåret före taxeringsåret, 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 25 miljoner kronor,
- stiftelsens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

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 gränobeloppet 10 prisbasbelopp.

18 Deklarations- och uppgiftsskyldighet

2 kap. 7 §, 5 kap. 1 § och 18 kap. 2 § LSK

3 kap. och 10 kap. SBL

5 kap. TL

18.1 Inkomstdeklaration

Stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund m.fl. ska senast den 2 maj varje år inkomma med redovisning av sin verksamhet på Inkomstdeklaration 3. Blanketten består dels av en särskild självdeklaration, dels av en särskild uppgift. Till den särskilda självdeklarationen hör även ett räkenskaps-schema som fylls i om inkomst av rörelse eller fastighet ska redovisas.

Samfällighetsföreningar är i vissa fall skyldiga att lämna Inkomstdeklaration 2.

18.2 Särskild självdeklaration

Särskild självdeklaration ska enligt 2 kap. 7 § lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, 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 kronor.

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.

18.3 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.

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.

Befrielse från särskild uppgift

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.

18.4 Skattedeklaration

I skattedeklaration redovisas mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Enligt huvudregeln i 10 kap. 9 § Skattebetalningslag (1997:483), SBL, ska skattedeklaration lämnas av ideell förening, stiftelse, registrerat trossamfund m.fl. som

- varit skyldig att göra skatteavdrag eller frivilligt gjort sådant avdrag,
- varit skyldig att betala arbetsgivaravgifter,
- varit skyldig att göra skatteavdrag enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatt,
- är skattskyldig till mervärdesskatt och redovisning av mervärdesskatten inte ska ske i självdeklarationen.

De som ska lämna skattedeklaration är sådana skattskyldiga som Skatteverket enligt 3 kap. 1 § SBL ska registrera och som

också i flertalet fall är skyldiga att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § SBL.

I 10 kap. 13 § första stycket SBL stadgas att skattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod. Ett undantag till detta krav finns i 10 kap. 13 § andra stycket SBL. Undantaget gäller den som är registrerad enligt 3 kap. 1 § SBL men som för någon period inte ska redovisa skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter. Den skattskyldige behöver inte lämna någon skattedeklaration för den aktuella perioden om han skriftligen upplyst Skatteverket om att han inte har något att redovisa. Av tredje stycket framgår att bestämmelsen i andra stycket inte gäller den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration.

En redovisningsperiod omfattar normalt en kalendermånad enligt 10 kap. 14 § SBL. Om den som är skattskyldig för mervärdesskatt har ett beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret, är redovisningsperioden tre kalendermånader, 10 kap. 14 a § SBL.

Huvudprincipen för när skattedeklaration ska lämnas är att avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska redovisas senast den 12 i månaden efter redovisningsperioden medan mervärdesskatt ska redovisas den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden. Detta innebär att redovisning i en skattedeklaration av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter å ena sidan och mervärdesskatt å den andra sidan inte kommer att avse samma redovisningsperiod.

Om den som är skattskyldig för mervärdesskatt har ett beskattningsunderlag, som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret, ska skattedeklaration lämnas senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden för såväl skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som för mervärdesskatt.

Skattedeklaration ska lämnas på fastställt formulär. Om Skatteverket har anvisat ett särskilt mottagningsställe ska deklarationen lämnas dit. Deklarationen ska vara undertecknad av behörig företrädare.

Det finns också möjlighet att lämna skattedeklaration som elektroniskt dokument. Från våren 2003 finns en generell certifikatlösning som innebär att elektronisk skattedeklaration ska kunna lämnas för i princip alla skattskyldiga, som har

e-legitimation. Från och med 1 april 2006 har det införts en möjlighet att lämna skattedeklarationer via ombud. Detta gäller dock endast om skattedeklarationen lämnas elektroniskt och ombudet har registrerats hos Skatteverket.

Mer om skattedeklarationen finns att läsa i Handledning för skattebetalning.

18.5 Förseningsavgift och skattetillägg

18.5.1 Förseningsavgift enligt taxeringslagen

Förseningsavgift tas ut om den som är deklarationsskyldig inte kommit in med en självdeklaration inom föreskriven tid, 5 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324), TL. Om den deklarations-skyldige 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 föreläggandet. Förseningsavgift tas ut med 1 000 kr.

Föreskriven tid

Med uttrycket ”föreskriven tid” i 5 kap. 9 § 1 st. 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.

18.5.2 Skattetillägg enligt taxeringslagen

För att skattetillägg ska kunna påföras enligt 5 kap. 1 § TL måste vissa formella förutsättningar vara uppfyllda.

Den första förutsättningen som måste vara uppfylld är att den skattskyldige under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen som visar sig vara oriktig. Det är Skatteverket som ska visa att oriktig uppgift har lämnats.

Uppgiften ska ha lämnats på annat sätt än muntligen. Detta innebär att den oriktiga uppgiften ska ha lämnats i en deklaration, i en bilaga till deklarationen eller i andra skriftliga handlingar till ledning för taxeringen.

En ytterligare förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut med stöd av 5 kap. 1 § TL är att skatt skulle ha påförts den

skattskyldige med för lågt belopp eller mervärdesskatt felaktigt tillgodoräknats den skattskyldige, 5 kap. 4 § första stycket TL, eller att underskott av näringsverksamhet har blivit för högt, 5 kap. 6 § första stycket TL, om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Obetydligt belopp

Vidare gäller som förutsättning för uttag av skattetillägg att det skattebelopp som kunde ha undandragits inte är obetydligt, 5 kap. 8 § 5 TL. I Skatteverkets skrivelse 2005-06-17 (dnr 130 33 8414-05/111) framgår att beloppsgränsen uppnås om undandraget skattebelopp motsvarar 10 procent av det prisbasbelopp som gäller för det taxeringsår beslutet avser.

För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs inte att den oriktiga uppgiften har lämnats medvetet eller av vårdslöshet utan det räcker att uppgiften objektivt sett kan konstateras vara oriktig.

Skattetillägg vid skönstaxering

Skattetillägg ska enligt 5 kap. 2 § TL även tas ut vid skönmässig 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. Vid skönmässig avvikelse från en självdeklaration ska skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxering påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom. Vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration ska skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts enligt de uppgifter som den skattskyldige lämnat på annat sätt än muntligen och de kontrolluppgifter enligt LSK som varit tillgängliga för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret, 5 kap. 5 § TL

Procentsatser

Har en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift tas olika skattetillägg ut beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Fyra typsituationer kan urskiljas. Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget normalt 40 procent av undanhållen skatt eller, i fråga om mervärdesskatt, 20 procent felaktigt tillgodoräknad, skatt. I underskottssituationer i inkomstslaget näringsverksamhet är skattetillägget 40 procent enligt huvudregeln, men här beräknas skattetillägget inte på undanhållen skatt utan på en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört, 5 kap. 6 § första stycket TL. Vid rättelse av oriktig uppgift med ledning av för Skatteverket normalt tillgängligt kontrollmaterial beräknas skattetillägget till 10 procent eller, i fråga om

mervärdesskatt, 5 procent, 5 kap. 4 § andra stycket TL. Kontrollmaterialet ska ha varit tillgängligt för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret för att den lägre procentsats ska bli tillämplig. Om den oriktiga uppgiften består i ett s.k. periodiseringsfel är skattetillägget också bara 10 procent eller, i fråga om mervärdesskatt, 5 procent, 5 kap. 4 § tredje stycket TL.

18.5.3 Befrielse från särskild avgift enligt taxeringslagen

Den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från särskild avgift, skattetillägg eller förseningsavgift, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktligt eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften ska den sättas ner till hälften eller en fjärdedel, 5 kap. 14 § TL

Ursäktligt

Av 5 kap. 14 § andra stycket TL framgår omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig. Vid bedömningen ska särskild beaktas

1. den skattskyldiges ålder, hälsa, eller liknande förhållande,
2. om den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
3. om en kontrolluppgift varit vilseledande eller missvisande.

Oskäligt

I 5 kap. 14 § tredje stycket TL anges omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om befrielse ska ges för att ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt. Dessa är

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.
2. handläggningstiden är oskäligt lång, eller
3. den skattskyldige dömts för skattebrott.

Ex Officio

Huvudregeln är att den skattskyldige själv får framföra de omständigheter som i hans fall kan föreligga för befrielse från särskild avgift. Enligt 5 kap. 15 § TL ska befrielsegrunderna beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, ex officio, om det föranleds av vad som förekommit i ärendet om särskild avgift.

**Särskild uppgift –
Särskild
självdeklaration**

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 sidan 1 eller 2 på Inkomstdeklaration 3 har ifyllts och blanketten 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 sköntaxera 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 istället 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 deklarerat.

Om Skatteverket utifrån den särskilda uppgiften eller av övriga upplysningar i Inkomstdeklaration 3 borde ha förstått att särskild självdeklaration istället skulle ha lämnats, så anses dock inte någon oriktig uppgift föreligga.

Mer om skattetillägg och förseningsavgift finns att läsa i Handledning för särskilda avgifter enligt taxeringslagen.

18.5.4 Förseningsavgift enligt skattebetalningslagen

Förseningsavgift tas ut med 500 kr om en skattedeklaration inte lämnats inom föreskriven tid. Om den skattskyldige trots föreläggande eller om skattedeklaration inte lämnats för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna är avgiften 1 000 kr, 15 kap. 8 § SBL.

18.5.5 Skattetillägg enligt skattebetalningslagen

Reglerna om skattetillägg i skattebetalningslagen överensstämmer i stort sett med reglerna om skattetillägg enligt taxeringslagen. Regelverket i SBL är tillämpligt på såväl skatte-

avdrag, arbetsgivaravgifter som mervärdesskatt. Att begreppet arbetsgivaravgifter även omfattar särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift, framgår av 1 kap. 3 § SBL. Bestämmelserna tillämpas också på särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) enligt 1 kap. 2 § p. 1 SBL.

Av 15 kap. 1 § SBL framgår att skattetillägg utgår med viss procentsats av den skatt som, om den oriktiga uppgiften har godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. En grundläggande förutsättning för att skattetillägg enligt 1 § ska påföras är således att en oriktig uppgift som har betydelse för skatteuttaget har lämnats.

Skattetillägg påförs i normalfallet med 20 procent. I särskilda situationer har lagstiftaren ansett det motiverat att skattetillägg tas ut efter lägre procentsatser. När Skatteverket har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial, som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt före utgången av året efter beskattningsåret, ska skattetillägg bara beräknas efter 5 procent. Reducerat skattetillägg tas också ut då den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel redovisningsperiod, s.k. periodiseringsfel. Skattetillägg tas då ut med 5 eller 2 procent.

Befrielsegrunderna framgår av 15 kap. 10 § SBL och överensstämmer med de som finns uppräknade i 5 kap. 14 § TL, se ovan.

Mer om skattetillägg och förseningsavgift finns att läsa i Handledning särskilda avgifter enligt taxeringslagen.

18.6 Kontrolluppgiftsskyldighet

Kontrolluppgift intäkt av tjänst

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.

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 2007 och taxeringsåret 2008 finns i Skatteverkets meddelande SKV M 2007:12.
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 deläggande 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 deläggande fastigheterna. Kontrolluppgift ska bara lämnas om den deläggande fastigheten är en privatbostadsfastighet. I kontrolluppgiften ska anges den deläggande 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.

Lagtext

Transumt av inkomstskattelagen (1999:1229)

Uppdaterad t.o.m. SFS 2007:1449, 2008-01-01

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 tryggnad 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.

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).

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 skall ställa säkerhet eller liknande för den inkomstskatt som föreningen kan bli skyldig att betala på grund av omprövning av taxeringarna 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 (2007:1406).

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,
- sådana sammanslutningar av studerande vid svenska universitet och högskolor som de studerande enligt lag eller annan författning är skyldiga att vara medlemmar i, samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt författningen 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 driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet eller med ändamål att lämna permitteringslönersättning, och
- bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslönersättning. Lag (2004:790).

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 § Understödsföreningar är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av sådan fastighet som inte förvaltas i livförsäkringsverksamhet.

Med understödsförening avses också europakooperativ som bedriver motsvarande verksamhet.

I lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel finns bestämmelser om avkastningsskatt för understödsföreningar. Lag (2006:619).

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.
Norin-Waller-Wessman, Allmännyttiga stiftelser, Hagström & Olsson
Olsson, Katarina, Näringsdrivande stiftelser, Nordstedts, 1996
Hemström, C, Stiftelsernas rättsliga ställning, Norstedts, 1996
Hessler, Henrik, Om stiftelser, studier över stiftelseinstitutet i svensk rätt, avhandling 1952, Nordstedts, 1996
Gunne, C – Löfgren, J, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, Nordstedt, 2001
Ds Ju 1987:14
SOU 1939:47
Prop. 1942:134
Prop. 1980/81:61
SkU 1980/81:17
Prop. 1993/94:9
SOU 1995:63
SOU 1997:2
Prop. 1999/2000:2
Prop. 2004/05:165
Isoz, Henning, Stiftelselagen En kommentar, Norstedts, 1997

Fastighetstaxering

DsB 1980:8
SOU 1979:32
Prop. 1980/81:61

Föreningar

Hemström, C, Organisationernas rättsliga ställning, Norstedts, 2007
Nial, H, Svensk Associationsrätt i huvuddrag, 1975.
Gunne, C – Löfgren, J, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, Nordstedts, 2001
Prop. 1976/77:135
SkU 1976/77:45

SOU 1995:63
SOU 1997:2
Prop. 1999/2000:2

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

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, Nordstedts
Regler om Trossamfund, Stiftelser, Understödsföreningar 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 79 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 kvinno förening
RÅ 1971 Fi. 1215	Olof A Söderbergs Understödsfond
RÅ 1971 Fi. 1224*	Stiftelsen Örnäs gården
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 1944:45	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 byggdokumentation
RRK 1980 1:23	Rolf & Ellen Nordenstrengs Understödsfond
RÅ 1987 not. 14*	Syskonen Kajsa och Olle Nymans Kulturstiftelse
RÅ 1988 ref. 18*	Grönsöo 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	Hjälpverksamhet, 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
RSV 1979 1:75	Ungdomsstiftelse
RSV/FB Dt 1985:21*	IOGT-NTO:s i Sandviken
RÅ 1996 ref. 87	Ungdomsstiftelse
RÅ 2004 ref. 77	Livränteutbetalningar
RÅ 2004 ref. 131	Naturastiftelsen
	Stiftelsen Martinskolan Söders
	Waldorfskola
	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 Örnäsgråden
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 understöd- 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*	Livränteutbetalningar
RÅ 1988 not. 168*	Nils Aschans fond
RÅ 1990 not. 436*	Stift Svenstorpågåvan
RÅ 1990 not. 437*	Svegs Sjukhus frisängsfond
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

Kommunalt och statligt förvaldade fonder

RÅ 1947 Fi. 267–270	A Bångs minnesfond
RÅ 1961 Fi. 1140–1143	Längmanska 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 1970:7	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 Vägförening
RÅ 1975 ref. 74*	C Wilanders testamentsfond
RÅ 1990 not. 158*	Mattmars sockens bsp. fond
RÅ 1990 not. 436*	Stiftelsen Svenstorpågåvan
RÅ 1990 not. 437*	Svegs Sjukhus frisängsfond
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 under- stöds/stipendiefond
RÅ 1974 A 39	Lundinska fam fonden, hjälpverk- samhet & vetenskap
RÅ 1979 Aa 226*	Ej skattesubjekt
RÅ 1998 ref. 28	Utskiftning vid upplösning av famil- jestiftelse 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

Personalstiftelser

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 Semester- stiftelse
RÅ 1974 ref. 16	Sv Handelsbanken
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

Vinstandelsstiftelser

RÅ 1974 ref. 16 Sv Handelsbanken
RÅ 1983 1:9 Stiftelsen Pekorr
RÅ 1984 1:72 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
akademin
RÅ 1974 Aa 1755 Utbildn stip från landsting
RÅ 1977 Aa 65 Danskt kandidatstip
RÅ 1977 Aa 154 Stipendium för bästa skådespelar-
prestation 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 förtroendemen
RÅ 1981 Aa 18–23	Stip från fackförbund till förtroendemen
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

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. 166	SLP
RÅ 2004 ref. 93	Uttagsbeskattning/anskaffningsvärde
RÅ 2004 ref. 94	Uttagsbeskattning/anskaffningsvärde
RÅ 2001 ref. 6,	
RÅ 2001 not. 12 och 13	Skattskyldighet för utdelningsinkomst sparbanksstiftelse

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**

RÅ 1972 Fi 559*	Föreningen A:s delägarfond KR i Sundvall dom
30 december 1986	Stift Kalix Församlingskrets 4584-1985
RÅ 1987 not. 781*	Skövdelogernas särskilda välgörehetsdirektorium
RÅ 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
RÅ 1996 not. 273	Ljungby Paintball förening

Allmännyttigt ändamål

RÅ 1979 Aa 227*	Ekonomisk verksamhet
RÅ 1980 Aa 128*	Gammaldans
RÅ 1980 Aa 129*	Hyresgästförening
RÅ 1983 1:63*	I Skattebetalarnas förening
	II Sveriges Villaägareförbund
	III Pensionärernas Riksorg
	IV Svenska Pudelklubben
RÅ 1985 1:27*	Båtklubb
RÅ 1985 1:36*	Bridgeförbund
RÅ 1985 Aa 96*	Hantverkarens byggnadsförening
RÅ 1985 Aa 147*	Katrineholms Folkliga Dansgille
RÅ 1986 ref. 84*	Arta-Olofsgård släktförening
RÅ 1986 not. 129–132*	LO-distrikt
RÅ 1987 not. 317*	Aktiespararnas Riksförbund
RÅ 1988 not. 555*	Västmanlands läns Rationaliseringsförening
RÅ 2002 ref. 6	Mölnåls Kommuns Konstförening
RÅ 2004 ref. 129	Föreningen Cancerhjälpen
RÅ 2005 ref. 4	Bråviken Golfklubb
RÅ 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 finansierat 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”

Huvudsaklighetsbedömning/Rörelsekriterierna

RÅ 1987 ref. 67*	Huskvarna Hembygdsförening, servering
RÅ 1987 ref. 153*	Göta-Friidrott, bevakning
RÅ 1987 not. 814*	Bengtsfors 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, skogsförsälj- ning
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
dagens
 KRS 2001-03-29,
5948-2000 KR Stockholm, föräldrakooperativt
dagens
 KRG 2002-05-23,
1087-2000 KR Göteborg, föräldrakooperativt
dagens
 RÅ 1997 ref. 16 (m.fl.) Sv. Elektrikerförbundet, mättnings-
verksamhet
 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* Fastighetsskatt
 RÅ 1993 not. 117 Överföring av rättigheter till eget AB
 RÅ 1993 not. 265 Uttagsbeskattning eller inte?
 RÅ 1993 ref. 100* Förening skattskyldig för handels-
bolagsinkomster
 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

Vissa andra juridiska personer

RÅ 84 2:101	myndighet eller inte
NJA 1992 s. 89	myndighet eller inte
RÅ 1937 Fi 687	AB Sanatorievård
RÅ 1996 not. 118	Tranås Kuranstalt AB

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	Uttagsbeskattning
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
2005-02-21, 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

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 delägarätter vid beskattningsinträde
2006-10-17, dnr 131 606496-06/111	Skattskyldighet för dansförening
2006-11-10, dnr 131 649201-06/111	Roll- och konfliktspelesföreningars m.fl. skattskyldighet
2007-03-23, dnr 131 702523-06/111	Studentkårers 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.

Sakregister

- Akademier, 185
- Aktiefällan, 213
- Allmänna arvsfonden, 21, 46
- Allmänna undervisningsverk, 71, 186
- Allmännyttiga stiftelser, 67
- Anknuten förvaltning, 27, 93
 - fakultativa ändamål, 96
 - fri dispositionsrätt, 97
 - obligatoriska ändamål, 96
 - osjälvständig fond, 93
 - privaträttsligt förvaldade stiftelser, 99
 - statligt förvaldade donationsfonder, 99
- Annonssplats i medlemstidning, 152
- Anskaffningsutgift
 - gåva, 217
 - testamente, 217
- Anslagsstiftelser, 46
- Ansvar, 120
- Arbetslöshetskassor, 190
- Avkastningsskatt, 243, 245
 - arbetsgivare, 243
 - avdragsgill, 245
 - avsatt till pension, 243
 - inte avdragsgill, 245
 - kapitalförsäkring, 244
 - pensionsförsäkring, 244
 - pensionsmedel, 243
 - pensionssparkonto, 243
 - pensionsstiftelse, 243
 - understödsföreningar, 243
- Avkastningsstiftelse, 48
- Avskrivningsunderlag, 177
- Barmhärtighetsinrättning, 183
- Begränsad destinatärskrets, 76
- Behövande, 78
- Beskattningsinträde, 216
- Beskattningsunderlaget för SLP, 243
 - årlig taxering, 243
- Beskattningsutträde, 216
- Bildande, 117
- Bingoallians, 151
- Biändamål, 85
- Blandad användning, 103
- Bokföring – bokföringsskyldighet, 29
- Branschföreningar, 132
- Civilrättsliga regler, 123
- Daghem och förskola, 176
- Danstillställning, 144
- Deklarationsskyldighet, 277
 - delägarbeskattad samfällighet, 278
 - familjestiftelser, 278
 - föreningsbeskattad samfällighetsförening, 278
 - ideella föreningar och registrerade trossamfund, 277
- Delägarbeskattade samfälligheter
 - kontrolluppgiftsskyldighet, 286
 - näringsfastighet, 231
 - privatbostadsfastighet, 229
 - privatbostadsföretag, 233
- Destinatärskrets, 23
- Direkt nyttjande, 155
- Direkt samband, 140
- Dispens, 137
- Egen forskning
 - bidrag, 80
- Egen förvaltning, 27
- Ekonomiska föreningar
 - äldre, 209

- Ekonomiska förmåner, 132
- Elevtidning, 149
- Enkla bolag, 122
- Entré- och anmälningssavgift, 140
- Fackföreningar, 132
- Familjestiftelse, 55, 110
 - destinatarsskravet, 72
 - fideikommissarisk substitution, 111
 - livränteutbetalning, 111
 - låneförbud, 28, 55
 - mottagarrekvisitet, 111
 - periodiskt understöd, 110
 - stiftelselagen, 46
 - upplösning, 111
- Familjeändamål, 110
- Fastighet, som används i den allmännyttiga verksamheten, 154
- Fastigheter, prästgårdar, 178
- Fastighetsfällan, 214
- Fastighetsinkomster, 101, 104, 153
 - blandad användning, 103
 - egen allmännyttig verksamhet, 101
 - kommersiell användning, 101
 - lantbruksfastighet, 104
- Fastighetsskatt, 241
- Fastighetstaxeringens betydelse, 101, 156
- Fideikommissarisk substitution, 111
- Fideikommissförbud, 25
- Fiskevårdsområde, 223
- Främjande av entreprenörskap, 153
- F-skatt, 248
 - jämkningsbeslut, 248
- Fullföljdskrav, 129, 134
- Fullföljdskravet, 86
 - avkastning, 86
 - bedömningsperiod, 89
 - eftersyn, 89, 91
 - modell för beräkning, 91
- Fåmansföretag, 40, 84, 114
- Förbudna lån, 34
- Föreningsbeskattad, 228
- Föreningsbeskattad samfällighet, 234
 - kontrolluppgiftsskyldighet, 286
 - näringsfastighet, 238
 - privatbostadsfastighet, 238
 - privatbostadsföretag, 239
- Föreningsmötet, 119
- Företagsanknutna stiftelser, 51, 112
- Företagsstiftelse, 51
- Förmögenhetsdisposition, 22
- Förmögenhetsskatt, 241
- Föreningsavgift
 - enligt SBL, 284
 - enligt TL, 281
- Försäljning av böcker m.m. i kyrkan, 176
- Försäljningsinkomster, 140
- Förvaltning, 27
- Föräldrakooperativa daghem, 163
- Gemensamma anläggningar, 222
- Gravfonder, 47
- Gravskötsel, 175
- Grundavdrag, 153
- Grundforskning, 80
- Gåvor, 87, 94, 161
- Hjälpverksamhet, 78
- Hjälpverksamhet bland behövande, 77
 - bedriva, 77
 - behövande, 78
 - hjälpverksamhet, 78
 - u-landsbistånd, 79
- Hushållningssällskap, 184
- Huvudsaklighetsbedömning, 146
- Huvudsakligt ändamål, 130
- Hyresgästförening, 162
- Hävd, 142
- Hävdvunna finansieringskällor, 142
- Inkomst av fastigheter, som ägs och används av allmännyttig stiftelse, 104
- Inkomst av skattefri lantbruksfastighet, 104, 159
- Inkomst av specialbyggnad, 102, 157
- Inre sammanhang, 146

- Insamlingsstiftelse, 20, 23, 49, 100
- Insamlingsverksamhet, 145
- Inskränkt skattskyldig, 67
- Juristhjälp, 152
- Kapitalförsäkring, 243
 - annan EU/EES-stat, 243
 - svensk, 243
- Kapitalförvaltningskostnader, 62
- Kapitalunderlag, 244
 - genomsnittlig statslåneränta, 244
 - schablonmässig avkastning, 244
 - skatteunderlag, 244
- Kapitalvinster, 139
- Katalogen, 61
- Kollekt, 174
- Kollektivavtalsstiftelse, 21, 23, 49, 51, 192
- Kommersiell användning, 101, 159
- Kommunal idrottsanläggning, 145
- Kommunala donationsfonder, 95
- Kommunalförbund, 17, 164
- Kommunförbund, 164
- Koncernbidrag, 211
- Konsert, 177
- Kontrolluppgift, 285
- Kulturminnesvård, 81
- Kyrkans barntimmar, 176
- Kyrkoavgift, 174
- Kyrkor, 7 kap. 15 § IL, 179
- Litteraturförteckning, 295
- Livränteutbetalningar, 111
- Låneförbud, 28, 29, 40, 55
- Marknad, 145
- Marksamfälligheter, 221
- Medlemsavgifter, 161
- Mervärdesskatt, 173, 245
 - direkt effekt, 246
 - frivillig skattskyldighet, 246
 - ideell förening, registrerat trossamfund, 245
 - stiftelser, 246
- Minilivsbutik, 140
- Musikkonsert, 144
- Målforskning, 81
- Mättningsverksamhet, 162
- Namn, 27
- Naturlig anknytning, 139
- Naturlig anknytning/hävd, 156
- Nordiskt samarbete, 82
- Näringsbetingade andelar, 212
- Näringsdrivande stiftelser, 48
- Näringsverksamhet
 - begreppet, 68
- Obegränsat skattskyldig, 60
- Oinskränkt skattskyldig, 109
- Onlinespel, 142
- Organisationsnummer, 26, 36, 122, 170
- Organisatoriska delar, 169
- Pappersinsamling, 143
- Pensions- och personalstiftelser, 21
- Pensionssparkonto
 - skattesats 15 procent, 245
- Pensionsstiftelse, 52, 61, 112
 - gottgörelse, 37, 53
 - kapitalförvaltning, 37
 - likvidation, 42
 - tryggandelagen, 34
 - återlån, 40
 - ändamål, 36, 52
- Periodiskt understöd, 106, 110
- Permutation, 31, 89
- Personalstiftelse, 53, 190
 - gottgörelse, 39, 54
 - kapitalförvaltning, 39
 - likvidation, 42
 - pensionärsbostäder, 53
 - personalbostäder, 44
 - tryggandelagen, 34
 - återlån, 39
 - ändamål, 38, 53
- Personalstiftelser, personalföreningar, 113
- Producentorganisationer, 208
- Prästlönetillgångar, 21, 47, 179
 - fastighetsskatt, 180
- Radioreklam, 145

- Regionala utvecklingsbolag, 189
- Registrerade trossamfund, 171
 - avgift till trossamfund, 173
 - avskrivningsunderlag, 177
 - begravningsverksamhet, 174
 - civilrätt, 168
 - daghem och förskola, 176
 - kollekt, 174
 - organisationsnummer, 170
 - skatterättsliga regler, 171
- Registrering, 25, 122
- Reklamskatt
 - periodisk publikation, 249
- Relationsändring, 166
- Revision, 29
- Revisorer, 120
- Royalty, 149
- Rättighetssamfälligheter, 222
- Rättskapacitet, 25
- Rörelseinkomster, 139
- Rörelseinkomster som beskattas, 148
- Samfälligheter
 - delägarbeskattad, 220, 228
 - delägarbeskattade samfälligheter, 229
 - delägarförvaltning, 220, 225
 - ekonomisk förening, 228
 - fastighetstaxering, 225
 - föreningsbeskattad, 220, 228, 234
 - föreningsförvaltning, 220, 224
 - näringsfastighet, 231, 238
 - privatbostadsfastighet, 229, 238
 - privatbostadsföretag, 233, 239
 - samfällighetsförening, 220
- Samförvaltning, 47
- Samlarintressen, 133
- Samordningsförbund, 18
- Samstiftelser, 47
- Second-hand, 141
- Servering av kyrkkaffe, 176
- Servering i samband med bröllop, 176
- Serveringsrörelse, 141
- Service åt medlemmarna, 141
- Sjukvårdsinrättning, 183
- Självständig näringsverksamhet, 148
- Skadestånd, 30
- Skattedeklaration, 279
- Skattefri utdelning, 212, 215
- Skattefria rörelseinkomster, 139
- Skatterättsliga bestämmelser, 57
- Skatterättsliga regler, 123
- Skattetillegg
 - befrielse från särskild avgift, 283
 - enligt SBL, 284
 - enligt TL, 281
 - procentsatser, 282
 - skönstaxering, 282
- Skatteunderlag
 - schabloniserad avkastning, 244
- Skogsavverkning, 152
- Skogsplantering, 146
- SLP, 242
 - bokföringsmässiga grunder, 242
 - inkomsttaxering, 242
- Släktförening, 130
- Sociala fonder, 47
- Socialavgifter, 246
 - arbetsgivare, 246
 - idrottsutövare, 246
 - vinstandelsstiftelse, 248
- Stadgar, 118
- Statligt förvaltade donationsfonder, 99
- Stiftaren, 21
- Stiftelseförordnande, 22
- Stiftelselagen, 20
 - ikraftträdande – SL, 33
 - likvidation, 32
 - ursprunglig brist, 24
 - översyn, 34
- Stiftelsen för insamlingskontroll, 33, 51
- Stipendium, 105
- Studentkårer, 188
- Studieförbund/uppdragsutbildning, 147
- Studieresa, 75

Styrelsen, 119
Styrelsen/förvaltaren, 28
Svenska kyrkan, 34, 165
– avskrivningsunderlag, 177
– förvaltade stiftelser, 180
– kyrkor, 7 kap. 15 § IL, 179
– lag om Svenska kyrkan, 167
Sveriges försvar, 82
Syfte, 23
Särskild löneskatt, 114
– anställda, 242
– pensionsutfästelse, 242
– vinstandelsstiftelse, 242
Särskild löneskatt på
 pensionskostnader, 241
Särskild uppgift, 279
– befrielse från särskild uppgift, 279
Testamente, 22
Tillsyn, 32
Tjänstepensionsinstitut, 242
Trossamfund, 168
Tryggandelagen, 20, 34
– ikraftträdande – TrL, 44
– likvidation, 42
– registrering, 35
Tryggandestiftelse, 34, 47
TV-rättigheter, 142
U-landsbistånd, 79
Underprisregler, 216
Underskott, 69
Understödsföreningar, 207
Undervisning eller utbildning, 74
– lämna bidrag, 74
– studieresor, 75
Uppdragsverksamhet, 152
Upplösning, 121

Utbildningsbidrag, 106
Utländsk idrottsman, 247
Uttagsbeskattning, 215
Vanliga stiftelser, 20, 48
Verksamhetsföremål, 23
Verksamhetskravet, 83, 129, 134
– avkastning, 85
– eftersyn, 85
– livränta, 85
– uteslutande, 83
Verksamhetsstiftelse, 48
– rörelse, 69
Vetenskaplig forskning, 80
– bidrag, 80
– egen forskning, 80
– grundforskning, 81
– kulturminnesvård, 81
– målforskning, 81
Viltvårdsområde, 223
Vinstandelsstiftelse, 54, 114
– fåmansföretag, 114
– kontrolluppgift, 115
– sociala avgifter, 114
– särskild löneskatt, 114
– ändamål, 54
Vård och uppföstran av barn, 71, 73
Äldre stiftelse, 33
Ändamål och verksamhet, 23
Ändamålskravet, 70, 129, 130
– destinatärskravet, 72
– gagna det svenska samhället, 72
– huvudsakligen, 70
Ändring/upphörande, 30
Öppenhetskravet, 129, 137
Övriga ideella föreningar, 161