

8 Övriga stiftelser

8.1 Uppräkningen i 7 kap. 16–17 §§ IL

Bestämmelserna om övriga stiftelser är placerade i 7 kap. 16–18 §§ IL. Skattefriheten är mer omfattande för de uppräknade subjekten än de som omfattas av 7 kap. 3 § IL. De i 16–17 §§ uppräknade subjekten är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Detta förutsatt att fullföljdskravet enligt 7 kap. 6 § IL är uppfyllt. Om det finns krav på verksamheten krävs för inskränkt skattskyldighet att stiftelserna så gott som utslutande uppfyller dessa krav (7 kap. 18 § IL).

Skattefriheten enligt lagrummet omfattar dels vissa namngivna, dels vissa specificerade subjekt. I och med inkomstskattelagens införande har lagstiftaren utmönstrat vissa subjekt som inte längre bedriver verksamhet. Även några namnbyten har skett. Flera av de uppräknade subjekten är mindre kända i vår tid. De får därför en kort förklaring.

8.1.1 Studentföreningar

De sammanslutningar av studerande som nämns i lagrummet är bl.a. studentkårer och studentnationer.

8.1.2 Allmänt 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. Ett allmänt undervisningsverk kan betecknas som en anstalt för undervisning. Enligt Hagstedt sidan 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 förhandsbeskedsärende under år 2002 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.

Bestämmelserna i 7 kap. 16 § IL är tillämpliga för allmänt undervisningsverk som själv tillhandahåller undervisning/utbildning. 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.

I RÅ 1997 ref. 64 ansåg RR 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. Förloras karaktären av allmänt undervisningsverk, blir stiftelsen oinskränkt skattskyldig och därmed skattskyldig för bl.a. sin inkomst av fortbildningsverksamheten.

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 eller om vård och uppfostran av barn eftersom det enligt de olika lagrummen krävs att respektive kvalificerande verksamhet bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande.

Rättsfall:

RÅ 1997 ref. 64

RÅ 2004 ref. 77

8.2 Kommunalt och statligt förvaltade fonder enligt 7 kap. 2 § IL

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

Enligt civilrättsliga regler bildas en stiftelse genom ett stiftelseförordnande och en förmögenhetsdisposition (1 kap. 2 § SL). En stiftelse ska ha ett namn innehållande ordet stiftelse (1 kap. 6 § SL). Innan stiftelselagen trädde i kraft användes andra beteckningar för stiftelser bl.a. fond. Begreppen stiftelse och fond är i detta avseende således synonyma.

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.

Kommunala donationsfonder

Stiftelser, vars förvaltning anknutits till stat eller kommun, har dock ofta ett ändamål, som antingen;

- i lag åligger förvaltaren eller,
- får tillgodoses av förvaltaren (t.ex. enligt kommunallagen) utan att vara obligatoriskt för denne eller som,
- är så allmänt uttryckt att det sammanfaller med förvaltarens vanliga åligganden eller uttryckligen får bestämmas av förvaltaren själv.

Stiftelser, som avses i strecksatserna ovan, benämns ofta ”kommunala donationsfonder”. I motsats till vad som är fallet med stiftelser, som har ett i förhållande till förvaltaren helt fristående ändamål, har förvaltarens skattestatus av Regeringsrätten i vissa fall åberopats vid beskattningen (se avsnitt 8.2.1 Kommunala donationsfonder).

Stiftelser av det slag, som avses i de båda förstnämnda strecksatserna ovan, har i rättspraxis formellt behandlats som själv-

ständiga skattesubjekt. Beskattningen har i vissa fall bestämts enligt de regler, som gäller för förvaltaren. Utan att detta direkt framgår av Regeringsrättens domskäl kan sistnämnda bedömningar ha grundats på att stiftelserna ansetts vara osjälvständiga och att deras förmögenhet därför tillhört förvaltaren. Även om parterna i dessa mål inte har ifrågasatt stiftelsens status som skattesubjekt, kan Regeringsrätten ha betraktat donerade medel som förvaltarens tillgång. Domskälen skulle därför kunna hänvisa till skattereglerna för ägaren/förvaltaren.

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

Med donationer i den tredje strecksatsen ovan, där förvaltaren själv bestämmer ändamålet med donationen, uppstår i regel inte ett särskilt rättssubjekt. Överlåtelsen får i ett sådant fall karaktär av gåva som tillförs mottagarens egen förmögenhet.

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. nr 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. nr 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.nr 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

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

Donationer, som inte bildat särskilda skattesubjekt

RÅ 1964 Fi 258–259	Stiftelseförordnande saknas. Staden fonderat donationen. Ej skattesubjekt
RÅ 1970:7	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

8.2.1 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 ligger hos kommunen och kommunen har rätt att utse styrelseledamöter och revisorer, behandlas som kommunal donationsfond. Se RÅ 1975 ref. 74.

1936 års skattekommitté gjorde uttalanden om praxis för de kommunala donationsfonderna. Man kritiserade att skattefrihet medgavs enbart på grund av en vidsträckt dispositionsrätt för kommunen. När det gällde skattefrihet på grund av att stiftelsen tillgodosåg ett obligatoriskt kommunalt ändamål övervägde man att införa en regel om det men avstod slutligen. En sådan regel skulle få en begränsad räckvidd (SOU 1939:47 s. 57–58). Rättsutvecklingen för de kommunala donationsfonderna har därför fått ske i praxis.

Rättsläget beträffande kommunala donationsfonder redovisas under det förra avsnittet.

8.2.2 Statligt förvaltd 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 förvaltd fonder och fonder anknutna till en akademi på samma sätt som de kommunala donationsfonderna. Vissa stiftelser, som inte haft sådana kvalificerade ändamål som nämns i 7 kap. 4 § IL, har befriats från skattskyldighet enligt grunderna för det förvaltd 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 statens 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.

Rättsfall avsnitt 8.2–8.2.2:

RÅ 1947 Fi 267–270	RÅ 1971 Fi 142
RÅ 1961 Fi 1140–1143	RÅ 1972 Fi 1060
RÅ 1963 Fi 971–976	RÅ 1973 Fi 393
RÅ 1963 Fi 979	RÅ 1974 A 43
RÅ 1963 ref. 28	RÅ 1974 ref. 12
RÅ 1964 Fi 258–259	RÅ 1975 ref. 74
RÅ 1967 Fi 662–663	RÅ 1987 not. 78
RÅ 1967 Fi 925	RÅ 1987 not. 781
RÅ 1968 Fi 1281–1283	RÅ 1990 not. 158
RÅ 1970 ref. 7	RÅ 1990 not. 436
RÅ 1971 Fi 122	RÅ 1990 not. 437

8.3 Familjestiftelser

Skatteförfattningarnas definition på familjestiftelse är en stiftelse som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss familjs, vissa familjers eller bestämda personers ekonomiska intressen, se ex. 8 § tredje stycket SFL. En sådan stiftelse är inte inskränkt skattskyldig. Däremot om ändamålet är kvalificerat allmännyttigt kan den bli inskränkt skattskyldig förutsatt att destinatärskretsen är mycket stor. En familjestiftelse har samma skattesats som andra stiftelser. Familjestiftelser ska enligt 19–20 §§ SFL betala förmögenhetsskatt enligt de regler som gäller för fysiska personer (1,5 % på förmögenhet överstigande fribeloppet 1 500 000 kr).

Familjeändamål

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

Periodiskt understöd

Lagstiftningen strävar efter att föra över beskattningen från familjestiftelsen till dess destinatärer. Ofta är en familjestiftelses destinatärer samma fysiska personer under en följd av år. Det som en person får i understöd från en familjestiftelse, även engångsbidrag, ska enligt 10 kap. 6 § IL betraktas som periodiskt understöd. Detta innebär att understödet är skattepliktig inkomst för mottagaren men också att stiftelsen får göra avdrag för beloppet. Den som under sin livstid har rätt till avkastningen av en familjestiftelses förmögenhet (eller del av), ska enligt 8 § p.4 SFL likställas med en ägare till förmögenheten. Destinatären och inte

stiftelsen ska därför förmögenhetsbeskattas för tillgången.

Bestämmelsen om beskattning hos mottagaren är inte utan undantag. Man har visserligen släppt kravet på periodicitet så att även en enstaka utbetalning beskattas hos mottagaren. Det s.k. mottagarrekvisitet (i 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 1951:14).

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 % 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 RR (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.

**Fideikommissarisk
substitution**

Dåvarande Skattemyndigheten i Stockholms län har i skrivelse den 26 oktober 1998 (Dnr A0144-130374-98/92) redovisat sin syn på den skattemässiga behandlingen av s.k. svävande äganderätter som bildats genom förordnande om fideikommissarisk substitution. Skrivelsen som avser Stockholms län har tagits fram genom samarbete med dåvarande RSV.

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.

RR har i dom 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 enligt lagen om statlig inkomstskatt utgör ett särskilt skattesubjekt.

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 avdragsrätt för periodiskt understöd och ska lämna kontrolluppgift på utbetalda belopp. Rätten till avkastningen utgör en förmögensskattepliktig tillgång hos destinatären.

Rättsfall:

RÅ 1951:14	RÅ 1974 A 39
RÅ 1970 Fi 1212	RÅ 1979 Aa 226
RÅ 1971 Fi 1222	RÅ 1997 ref. 31
RÅ 1971 Fi 609	RÅ 1998 ref. 28

8.4 Företagsanknutna stiftelser

8.4.1 Pensionsstiftelser

En pensionsstiftelse enligt tryggandelagen är inte skattskyldig för inkomst och förmögenhet. Bestämmelserna finns i 7 kap. 2 § IL och 6 § tredje stycket SFL. 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).

Rättsfall:

RÅ 1968 Fi 2419
RÅ 1984 1:89
RÅ 1977 Fi 61

RÅ 1985 1:33
RÅ 1977 Aa 541
RÅ 1986 ref. 154
RÅ 1994 not. 389

8.4.2 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).

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 för inkomst och förmögenhet. 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 RR berättigat till avdrag för avsättningen.

Rättsfall:

RÅ 1972 Fi 724	RÅ 1983 1:9
RÅ 1972 Fi 1064	RÅ 1985 1:11
RÅ 1972 Fi 1174	RÅ 1986 ref. 70
RÅ 1974 ref. 16	RÅ 1987 not. 188
RÅ 1977 Fi 279	RÅ 1995 ref. 37
RÅ 1981 1:68	

Se även Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet.

8.4.3 Vinstandelsstiftelser

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

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. 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.

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 anställde avlidit eller gått i pension (prop. 1992/93:29, 1992/93:SfU5).

Vinstandelsstiftelsen ska lämna kontrolluppgift, i normalfallet ska ersättningen redovisas i ruta 31. Alternativt ska redovisningen ske i ruta 11 om inte förutsättningarna i 3 kap. 2 § 2 st. AFL är uppfyllda.

Beträffande avdrag för förvaltningskostnader se avsnitt 25.

Rättsfall:

RÅ 1974:16	RÅ 1987 not. 19
RÅ 83 1:9	RÅ 1987 not. 691
RÅ 84 1:72	RÅ 1990 not. 356
RÅ 85 1:11	RÅ 1994 ref. 38

Se även Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet.

8.5 Svenska investeringsfonder

Enligt 6 kap. 5 § IL beskattas en svensk investeringsfond som för övrigt inte är en juridisk person för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Sådan fond regleras i lag (2004:46) om investeringsfonder. Skattesatsen är 30 %. Andelarna i värdepappersfonden är finansiella instrument, som avses i lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument och är enligt 8 § SFL skattepliktig tillgång för innehavare av tillgången. Fonden som sådan beskattas därför inte till statlig förmögenhetsskatt.

Enligt 39 kap. 14 § 1 st. p.3 IL finns det ett skattemässigt utdelningstak för utdelning till andra än andelsägare i fonden. Lagändringen innebär att avdrag för sådan utdelning medges med högst 2 % av fondens värde vid utgången av beskattningsåret. Härigenom maximeras utdelningar till ideella organisationer.

8.6 Särskilt lagreglerade stiftelser

Bidrag till Stiftelsen Tekniska museet ska dras av (16 kap. 10 § IL). Stiftelsen är inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. 4 § p. 4 IL (vetenskaplig forskning).

Avdrag för vissa avgifter och bidrag till Stiftelsen Svenska Filminstitutet ska göras i enlighet med 16 kap. 11 § IL. Stiftelsen är enligt 7 kap. 17 § IL skattskyldig endast för inkomst av fastighet. Bidrag från stiftelsen är skattepliktiga.

Nämnda lagar finns intagna i inkomstkattelagen. Där redovisas även ett antal äldre förordningar om avdragsrätt för avgifter till vissa stiftelser. Förordningarna är i kraft och ska tillämpas.

8.7 Kommunalförbund/Kommunförbund

Civilrättsligt bildas ett kommunalförbund enligt kommunallagen (1991:900) 3 kap. 20–28 §§. Sådant förbund beskrivs som en offentligrettslig juridisk 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.

Kommunalförbund är enligt 7 kap. 2 § IL helt undantaget från inkomstbeskattning.

Kommunalförbund

Kommunalförbund jämställs skatterättsligt med kommun och andra menigheter. Detta framgår av Regeringsrättens dom, RÅ 1994 ref. 92 (Skaraborgs Vattenverksförbund). I skälen anfördes att ett kommunalförbund är en offentligrättslig juridisk person för samarbete mellan kommuner, vilket bl.a. betyder att de i kommunallagen (1990:900) föreskrivna begränsningarna för kommunal verksamhet gäller.

Kommunförbund

Kommunförbunden är däremot endast 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.

Rättsfall:

RÅ 1994 ref. 92