

NICK DIMITRIEVSKI

## Inkomstbeskattning av non-profit aktörer i vårdbranschen<sup>1</sup>

*Non-profit aktörer inom bl.a. vårdbranschen upplever ett starkt stöd i opinionen, av politiker och näringslivsföreträdare. Vissa i debatten ser aktörerna som ett betydelsefullt komplement till den privata vinstdrivna sektorn. Av andra ses de som ett alternativ. De verksamheter som aktörerna bedriver styrs samtidigt av en mängd regelverk. Artikeln undersöker hur man i den svenska inkomstskatterätten förhåller sig till verksamheter som bedriver vård på idéburen grund.*

### 1 NON-PROFIT OCH VÄLFÄRD

Marknadslösningarna i det svenska välfärdsamhället har ökat dramatiskt sedan 1990-talet.<sup>2</sup> Välfärdsdebatten har handlat om ekonomisk effektivitet, upphandling, konkurrens, mångfald, valfrihet, kundstyrning, lönsamhet och vinst.<sup>3</sup> Det kommersiella utbytet mellan privat och offentlig

1 Artikeln har genomgått vetenskaplig expertgranskning (peer review). Artikeln är ett omarbetat föredrag som hölls vid den årliga Dansk-svenska skattenätverkskonferensen (2015). Konferensen arrangerades av gruppen för skatterättslig forskning vid Juridiska institutionen, Handelshögskolan Göteborgs universitet. Jag vill tacka alla deltagare för de synpunkter som lämnades i samband med konferensen. Genom professorerna Mats Tjernberg och Håkan Gustafsson har jag också fått möjlighet att ompröva argument eller stryka dunkelheter i tidiga och inte så tidiga utkast till denna artikel. Avslutningsvis vill jag även framföra ett varmt tack till den anonyma granskare som kommit med värdefulla kommentarer.

2 Realpolitiskt inleddes systemskiftet i den svenska välfärden i samband med den svenska finanskrisen (1992–1993). På uppdrag av finansminister Wibbe fick en utredning komma med förslag om den ekonomiska politikens utformning i medellångt perspektiv. Den s.k. Lindbeckkommissionen undersökte både det ekonomiska som politiska systemets sätt att fungera och presenterade inom fyra månader rapporten, *Nya villkor för ekonomi och politik*, som innehöll 113 detaljerade förslag på hur det svenska samhället skulle förändras. Förslagen var indelade i tre övergripande områden: makroekonomisk stabilitet, effektiv hushållning och ekonomisk tillväxt. Som exempel på några rekommendationer kan nämnas självständig riksbank, kvantitativt inflationsmål, striktare budgetprocess samt konkurrensutsatt offentlig sektor. Se mer härom i SOU 1993:16.

3 Som exempel på några debattperspektiv kan nämnas inlägg gjorda av Ohly och Sevefjord, Skatterna ska gå till vård – inte aktievinster, SvD-Brännpunkt, 2011-01-17 samt Edvardson, Jordahl, Ledin, Lemne och Morin, Vinstförbud ohälsosamt för vård och skola, publicerad på Svenskt Näringslivs websida, 2011-03-11 ([www.svensktnaringsliv.se](http://www.svensktnaringsliv.se)).

sektor i Sverige har samtidigt blivit omfattande.<sup>4</sup> Även om statistiken är behäftad med viss osäkerhet så svarade under år 2013 det offentliga för inköp av varor och tjänster till ett värde av ca 900 miljarder kronor. Omställningen motsvarar ca 25 procent av Sveriges BNP och utgör minst sagt en viktig beståndsdel i den samlade svenska ekonomin.<sup>5</sup>

Utvecklingen de senaste tio åren visar dessutom att kommuner, landsting och regioner köper allt mer välfärdsverksamhet av privata utförare.<sup>6</sup> Som några exempel kan anges att kommunernas utgifter för köpt vård- och omsorgsverksamhet ökat från 19 miljarder år 2006 till 35 miljarder kronor år 2013.<sup>7</sup> Landstingen och regionernas köp av verksamhet har i sin tur ökat från 6 miljarder kronor år 2006 till 13 miljarder kronor 2013.<sup>8</sup> Nettokostnaden för hälso- och sjukvården uppgick 2013 till 200 miljarder kronor. Den del av verksamheten som landstingen och regionerna själva

4 Den utbredning av marknadslogik inom offentlig sektor som följt på Lindbeckkommissionens utredningsarbete i början av 1990-talet kan, enligt min mening, svårligen beskrivas som något annat än ett uttryck för det som Popper kallar *utopisk social ingenjörskonst*. Detta är en klar avvikelse från de ideal som Popper förespråkar med termen *piecemeal technology*, dvs. tanken att samhällets problem måste lösas steg för steg under empirisk prövning och rationell argumentation (Popper, *Det öppna samhället och dess fiender*. Del I och II, 1980 [1962] och Malmberg och Sommestad, *Ljus över landet! Om samhällsvetenskapens potential i en krisfylld tid*. I Anshelm, *Skall vetenskapen rädda oss?* 1996, s. 82–83). Istället har marknadsisering av offentlig verksamhet i den politiska behandlingen skett trots begränsade kunskaper om centrala problem. Rothstein och Blomqvist som bl.a. studerat om valfrihet och rättvisa kan kombineras i en marknadsstyrd välfärd konstaterar att "[i]den om en 'politik på upplysningens grund' förfaller vara passerad i svensk politisk kultur." Även Ahlbäck Öberg och Widmalm drar liknande slutsatser när de anger att "[...] efterkrigstidens mest genomgripande förvaltningsreform i Sverige gled igenom utan den politiska diskussion som frågans karaktär krävde." Se Rothstein och Blomqvist, *Välfärdsstatens nya ansikte. Demokrati och marknadsreformer inom den offentliga sektor*, 2008, s. 14 samt Ahlbäck Öberg och Widmalm, *NPM på svenska*. I Zaremba, *Patientens pris*, ett reportage om den svenska sjukvården och marknaden, 2013, s. 138. Liknande principiell kritik när det gäller beredning av skattelag har framförts av Hultqvist. Se mer om detta i Hultqvist, *Om beredningsprocessen för skattelag*, *Svenskt Näringsliv* [2014]).

5 Se Carlbom m.fl., *Den offentliga marknaden 2014*, *Dagens samhälle*, 2014, s. 60. Se även Bergman, *Offentlig upphandling och offentliga köp*, *Konkurrensverket 2008* samt *Den offentliga sektorn i korthet – utvecklingen 2012*, *Statskontoret* 2014.

6 Ersson m.fl., *Köp av verksamhet – Kommuner, Landsting och regioner 2006–2013*, *SKL* 2014, s. 5–6.

7 Ersson m.fl., *Köp av verksamhet – Kommuner, Landsting och regioner 2006–2013*, *SKL* 2014, s. 17.

8 Ersson m.fl., *Köp av verksamhet – Kommuner, Landsting och regioner 2006–2013*, *SKL* 2014, s. 33.

producerat motsvarade samma år 78 procent och andelen köpt verksamhet till 22 procent.<sup>9</sup>

Det talas ofta om att civila samhället har en viktig roll i välfärden, kanske till och med avgörande för dess utveckling.<sup>10</sup> I tabell 1 nedan redovisar jag därför omfattningen av välfärdstjänster som produceras av de sju största ideella organisationerna inom vård- och omsorgbranschen.<sup>11</sup> De har rangordnats efter omsättning. Tabellen anger plats, namnet på organisationen, dess ändamål samt omsättningsstorlek.

**Tabell 1**

Placering och namn	Bransch		Omsättning, mkr
	Vård	Omsorg	
1. Ersta diakoni	X	X	738
2. Röda korset	X		601
3. Bräcke diakoni	X	X	525
4. Stockholms sjukhem	X	X	508
5. Sophiahemmet	X		356
6. Göteborgs kyrkliga stadsmision	X	X	197
7. Rödakorshemmet	X		142

I jämförelse med de riskkapitalägda koncernerna spelar den svenska ideella sektorn en liten roll när det gäller produktionen av välfärdstjänster.<sup>12</sup> Den rödgröna regeringen förefaller dock anse att riskkapitalbolagens skattestrategier utmanar den allmänna uppfattningen om materiellt rättvis beskattning så till den grad att de valt tillsätta en utredning med uppdrag att föreslå förbud eller begränsningar av vinster inom privat skattefinansierad välfärdsverksamhet.<sup>13</sup> Konsekvensen av ett sådant förslag skulle möjligen,

9 Ersson m.fl., Köp av verksamhet – Kommuner, Landsting och regioner 2006–2013, SKL 2014, s. 31.

10 Se Hägglund och Arnholm, Civilsamhället ska få blomstra, Dagen 2014-03-13 samt Shekarabi, Regnér, Micko, Unander-Scharin och Kanakaris, Det civila samhället är avgörande i välfärden, Expressen 2015-07-03.

11 Carlbom m.fl., Den offentliga marknaden 2014, Dagens samhälle, 2014, s. 52.

12 Se Carlbom m.fl., Den offentliga marknaden 2014, Dagens samhälle, 2014, s. 52.

13 Se Kärrman, Regeringen agerar för att stoppa vanvård, DN 2011-11-15. Lucas och Spängs, De tjänar på vanvården av gamla och sjuka, DN 2011-11-12, Lucas och Spängs, Grundare bosatt i skatteparadis, DN 2011-11-12 samt Munkhammar, Branschen välkomnar Borgs avdragsstopp, Di 2011-11-14. Se därefter Sjöstedt, Vinstuttagen i välfärdsbolagen ska vara borta i januari 2017, DN 2014-08-22 samt dir. 2015:22. I en ledartikel av PM Nilsson i Dagens industri anges att "Shekarabis Välfärdsutredning kom till för att säkra Vänsterpartiets stöd ...". Se, Nils-

under vissa förutsättningar,<sup>14</sup> kunna innebära ett lyft för den ideella sektorn som idag säljer tjänster inom skola, vård och omsorg för ca 15 miljarder kronor.<sup>15</sup>

Det nya sättet att tillhandahålla välfärdstjänster blir lättare att förstå om det rättsliga perspektivet preciseras ytterligare. Genom exempelvis en sektors- och driftsformsindelning kan de juridiska kunskapsfälten inom området för offentligt finansierad privat välfärdsproduktion tydliggöras, något som jag ska återkomma till.

## 2 SYFTE, METOD, AVGRÄNSNINGAR OCH DISPOSITION

Denna artikel behandlar inkomstskatterättsliga frågor avseende vissa aktörer inom non-profit sektorn. Huvudsyftet är således att undersöka när en stiftelse som tillgodoser ändamålet sjukvård kan befrias från inkomstskatt (7:4–7 IL och 7:15 IL).<sup>16</sup> Jag är också intresserad av att belysa huruvida bestämmelsen om inkomstskattefrihet för sjukvårdsinrättningar (7:15 IL) är tillämplig på SVB-bolag.<sup>17</sup> Ambitionen är att synliggöra och diskutera regelsystemets brister och förtjänster samt svara på frågan om bestämmelserna för inkomstskattefrihet är utformade på ett sådant sätt att de skapar en incitamentsstruktur för utveckling av idéburen ideell sektor inom hälso- och sjukvårdsbranschen.

Distinktionen mellan offentligt bedriven verksamhet och privat sådan kan ibland vara svår att göra. Idag är det mycket vanligt att både stat och

---

son, Riksdagen bör tvinga Shekarabi, Di 2015-10-16. Henriksson har på uppdrag av Svenskt Näringsliv undersökt huruvida det är förenligt med gällande rätt att genomföra vinstbegränsningar såsom framförts i dir. 2015:22. Hans slutsats är följande: ”Den sammantagna bedömningen av åtgärderna – såsom de skisseras i kommittédirektiven – är att de till stora delar torde komma att inte vara förenliga, och totalsett mycket svårförenliga, med gällande rätt.” Se Henriksson, Vinstbegränsningskrav – rättsliga frågeställningar, Svenskt Näringsliv (utlåtande) 2015-10-09, s. 4.

14 Se Palmås, Den misslyckade välfärdsreformen. Därför floppade aktiebolag med begränsad vinst, Sektor 3 (2013).

15 Jfr Carlbom m.fl., Den offentliga marknaden 2014, Dagens samhälle, 2014, s. 18 och 51.

16 För behandling av bl.a. verksamhetskravet se, Dimitrievski, Moderniserade inkomstskatteregler för ideell sektor? Några reflektioner om lagstiftningsteknik och HFD:s lagtolkningstendenser med exempel hämtade från beskattning av ideella föreningar, SST 2014, s. 452–471.

17 SVB-bolag regleras i 32 kap. aktiebolagslagen (2005:551 [ABL]). Syftet med denna relativt nya privata aktiebolagsform är att verksamheten ska bedrivas med annan målsättning än att generera vinst åt aktieägarna. Bolagets tillgångar och eventuellt uppkomna vinster kvarstår i bolaget och ska inte komma annan till del än vad som särskilt anges i lagen. Se mer härom i avsnitt 6.4.3 med hänvisningar.

kommun bedriver stora delar av sin faktiska verksamhet i privaträttslig form. Jag vill därför särskilt framhålla att det i vissa fall inte finns några skarpa gränser mellan driftsform och sektorsindelning. Med detta sagt och med aktören i centrum kan en matris skapas som översiktligt visar vilka rättsinterna perspektiv som kan anläggas på omvandlingen av svensk välfärdsproduktion. Schematiskt positioneras regelverken utifrån tre aktualitetsområden: (1) marknad, (2) kontroll och ansvar samt (3) reglering och beskattning av driftsform.

**Tabell 2**

<b>Sektorsnivå:</b>	Välfärdsindustri: Hälso- och sjukvård	Non-profit (civilsamhälle): <sup>18</sup> Hälso- och sjukvård
<b>Driftsform:</b>	Exempel: aktiebolag	Exempel: stiftelse och SVB-bolag <sup>19</sup>
<b>Aktualitetsområde 1: Marknad</b>	Exempel: RF; <sup>20</sup> LOU, <sup>21</sup> LOV <sup>22</sup> och EU-rätt <sup>23</sup>	Exempel: RF, LOU, LOV och EU-rätt
<b>Aktualitetsområde 2: Kontroll och ansvar</b>	Exempel: HSL <sup>24</sup> och PSL <sup>25</sup>	Exempel: HSL och PSL
<b>Aktualitetsområde 3: Reglering och beskattning av driftsform</b>	ABL, <sup>26</sup> IL, <sup>27</sup> ML <sup>28</sup> och EU-rätt <sup>29</sup>	ABL, SL, <sup>30</sup> IL, ML och EU-rätt <sup>31</sup>

18 Se SOU 2016, avsnitt 3.1.1 med hänvisningar för en förklaring av begreppet "civilsamhälle".

19 Se 32:5 ABL.

20 Regeringsformen (1974:152).

21 Lag (2007:1091) om offentlig upphandling.

22 Lag (2008:962) om valfrihetssystem.

23 Se exempelvis Europaparlamentets och Rådets direktiv 2014/24/EU av den 26 februari 2014 om offentlig upphandling och om upphävande av direktiv 2003/18/EG (EU:s upphandlingsdirektiv).

24 Hälso- och sjukvårdslag (1982:763).

25 Patientsäkerhetslag (2010:659).

26 Aktiebolagslag (2005:551).

27 Inkomstskattelag (1999:1229).

28 Mervärdesskattelag (1994:200).

29 Se artikel 18 FEUF (diskrimineringsförbud och krav på likabehandling), artikel 49 FEUF (etableringsfrihet), artikel 56 FEUF (rätten att tillhandahålla tjänster) eller artikel 63 FEUF (fri rörlighet för kapital). Se exempelvis även Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

30 Stiftelselag (1994:1220).

31 Se särskilt i denna del 107–109 FEUF. Se exempelvis även kommissionens förordning 651/2014 av den 17 juni genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget (förordningen om stöd av mindre betydelse).

En schematisk karaktärisering på det sätt som skett ovan ger möjlighet att ange ett antal principiella utgångspunkter för den fortsatta framställningen. (1) Med driftsformen i fokus kan lagstiftningens betydelse och konsekvenser för aktören som producerar välfärdstjänster undersökas rättsdogmatiskt utifrån olika juridiska discipliner. (2) Det övergripande målet med forskningsresultatet skulle kunna vara detsamma som vid den välfärdsrättsliga forskningen, dvs. en betoning av lagstiftning som ett instrument att skapa och upprätthålla välfärd. (3) Forskningsobjektet är – till skillnad från välfärdsrätten (enskilda och grupper i samhället) – aktören som välfärdsproducent.

Syftet med den tabell som redovisats ovan (tabell 2) är att illustrera den omfattande och därmed mycket komplexa rättsliga kontext som välfärdsaktörer med olika verksamhetssyften måste förhålla sig till. Tabellen kan dock komma behöva förstärkas med en teoretisk underbyggnad samt ökad precisering vad avser interaktionen mellan de olika regelverken.

Undersökningen är upplagd som en regelorienterad rättsvetenskaplig studie,<sup>32</sup> men till skillnad från tidigare forskning är den tydligt aktörsdriven. Framställningen fokuserar alltså på aktören som välfärdsproducent och de inkomstskatterättsliga konsekvenserna av sådan verksamhet. Detta har i första hand inneburit att jag kunnat detaljstudera skattelagstiftningens betydelse och konsekvenser utifrån de specifika förutsättningar som gäller för vald driftsform (stiftelser och SVB-bolag) och non-profitområde (sjukvård). Det valda aktörsperspektivet har dessutom skapat en möjlighet att betona undersökt lagstiftning som ett instrument att skapa och upprätthålla välfärd.

Metoden är rättsdogmatisk.<sup>33</sup> Undersökningen antas således generera ny kunskap genom en systematisk dekonstruktion av regler och juridisk-tekniska problem. Mer konkret innebär det metodologiska upplägget att gällande rätt så långt som möjligt kan preciseras. Till detta kan läggas att oklarheter i rättsläget kan problematiseras. Ambitionen med arbetet är att det ska kunna vara till nytta för lagstiftaren, rättstillämparen och den skatterättsliga forskningen.

32 Se Westbergs precisering av den regelorienterade ansatsens bärande idéer i, Avhandlings-skrivande och val av forskningsansats – en idé om rättsvetenskaplig öppenhet. I Festskrift till Per-Olof Bolding, 1992, s. 427 ff.

33 Se Peczeniks breda definition av vad som utgör rättsdogmatisk forskning i Peczenik, Juridikens allmänna läror, SvJT 2005, s. 249–252 samt Peczenik, Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken, FT 1990, s. 41 ff.

Något ytterligare bör dock sägas om det valda juridiska arbetsprogrammet innan jag anger vissa avgränsningar samt artikelns disposition. Precis som varje annan vetenskaplig disciplin baserar sig rättsdogmatiken på vissa grundantaganden. Ett av dessa paradigmer är metodens koppling till rättskällor som är *bindande* eller *äger stor auktoritet*. Peczeniks uppräknade rättskällor (forskarens arbetsmaterial) är relativt omfattande och kan idag, enligt min mening, ses som uttryck för en ”traditionell” rättskällekatalog.<sup>34</sup> Samtidigt bör uppmärksammas att den forskningspresentation som Peczenik ställer fram redan under 1990-talet och som sedan följs upp 2005 ingalunda ger uttryck för värderingsfri *snäv rättsdogmatik* eller ett forskningsmaterial som bara fokuserar på lag, förarbeten och praxis. I Peczeniks definition av den generella rättsdogmatiken finns, vill jag mena, en tydlig rörelse mot flexibilitet och kreativ forskning. Det är fråga om en rättsdogmatik som kommunicerar med en rad olika filosofiska ståndpunkter och som öppnar upp för möjligheter att utveckla omfattande intellektuella strukturer.<sup>35</sup> Men, den generella rättsdogmatiken omfattar traditionellt rättskällevärdet och här finns vissa svagheter i den valda juridiska arbetsmetoden som bör lyftas fram. Olsen, som bl.a. diskuterat den rättsdogmatiska forskningsuppgiften skriver:

”Rättsdogmatikens bundenhet till befintliga auktoritativa rättskällor är ett problem när det gäller nyare rättsområden, dvs. när det inte finns något nämnvärt auktoritativt material att beskriva och analysera. Liknande problem uppstår också t.ex. när det rör sig om ramlagstiftning.”<sup>36</sup>

Arbetsmaterialet som är föremål för denna studie är omfattande och osystematiserat. Det finns således ett behov av att inte bara försöka införa systematisk klarhet i lagstiftningens växande djungel,<sup>37</sup> utan även finna intellektuella bryggor mellan olika abstraktionsnivåer i själva forskningsuppgiften. Som ett exempel på detta kan nämnas förhållandet mellan bl.a. konkret rättsfallsbeskrivning och analys, utarbetandet av tekniska lösningar samt beskrivning förarbeten och äldre rätt.<sup>38</sup>

34 Se mer om detta i Peczenik, Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken, FT 1990, s. 47–49.

35 Se Peczenik, Juridikens allmänna läror, SvJT 2005, s. 249 ff.

36 Olsen, Rättsvetenskapliga perspektiv, SvJT 2004, s. 120. Se därefter Heuman, Hjälpvetenskapernas betydelse för rättstillämpningen, JT 2005–06, s. 768–789 samt Gräns, Om hjälpvetenskapernas betydelse för rättstillämpningen och rättsvetenskapen, JT 2006–07, s. 782–792.

37 Se exempelvis tabell 2.

38 Se även Peczenik, Juridikens allmänna läror, SvJT 2005, s. 250–251.

Bestämmelserna om inkomstskattefrihet för stiftelser ändrades från och med beskattningsåret 2014. Lagändringarna kan i huvudsak delas upp i tre olika sakområden: (1) lika regler om allmännyttiga ändamål för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund samt (2) verksamhets- och (3) fullföljdskravet.<sup>39</sup> Eftersom jag i huvudsak intresserad av att få veta när en stiftelse eller ett SVB-bolag som bedriver sjukvård kan befrias från inkomstskatt kommer bara grundläggande civilrättsliga regler som är av betydelse för analysen av inkomstskatterätten att behandlas i denna undersökning. Det handlar om att beskriva vad som enligt stiftelselagen krävs för att en rättsbildning ska betraktas som en stiftelse samt när denna erhåller rättskapacitet. Samma sak gäller bestämmelser om skattefrihet för fastighetsinkomster som ägs av stiftelser (7:21 IL samt 3:4 FTL). Översiktligt beskrivs även de bestämmelser som reglerar SVB-bolag och vinstbegränsningskrav samt de rättsliga villkoren för själva etableringen av sjukvårdsverksamheten.

Av utrymmesskäl är det nödvändigt att helt avgränsa bort vissa frågor. I framställningen behandlas således inte EU-rättsliga bestämmelser om statsstöd. Detta gäller även bestämmelser som aktualiseras vid en stiftelses eventuella beskattningsinträde och beskattningsutträde. Inte heller behandlas vissa kapitalvinstregler som gäller för inkomstslaget kapital och som ska tillämpas vid beskattning av bl.a. stiftelser. Samma sak gäller praxis som omfattar s.k. förvaltararmita.<sup>40</sup>

Tidigare forskning på inkomstskatteområdet som behandlar stiftelsebeskattning ur ett hälso- och sjukvårdsperspektiv är tämligen tunn sådd. I princip finns endast Hagstedts avhandling från 1972 som i viss mån tar upp frågan om s.k. sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar. Hagstedts uttalanden kommer därför återupps när de bedöms vara av betydelse för analysen i denna undersökning.<sup>41</sup>

Studien kan principiellt sett delas i två delar som svarar mot det övergripande syftet. Första delen av artikeln, som inledningsvis även motsvaras av avsnitt 1 och 2, inventerar de krav som ställs för att bilda en stiftelse som

39 Se prop. 2013/14:1 samt SFS 2013:960.

40 Se istället SOU 2009:65, avsnitt 4.8 samt prop. 2013/14:1, s. 307–309.

41 Se Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972. Betydligt mer forskning finns dock på mervärdesskattesidan angående exempelvis undantaget från mervärdesskatteplikt för sjukvård och sjukvårdande behandling. Se mer härom i Pahlsson, Momsfri sjukvård. En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt (2015) med de rikhaltiga referenserna till annan litteratur som görs i detta verk.

bedriver sjukvård (avsnitt 3). Därefter tar jag översiktligt upp grundprinciperna för inkomstbeskattning av stiftelser samt ändamålskravet i allmänhet (avsnitt 4 och 5). I den andra delen avhandlas hela den substantiella frågan som kopplar till sjukvårdskriteriet och utrymmet för skattefrihet utifrån ett antal olika perspektiv (avsnitt 6). I avsnitt 7 går jag igenom verksamhetskravet och i avsnitt 8 diskuterar jag fullföljdskravet. Diskussioner och analys av olika delar av de bestämmelser som är föremål för denna undersökning görs löpande och sammanfattas ett antal gånger i artikeln. Framställningens avslutning (avsnitt 9) hålls därför relativt kortfattad.

### 3 VAD KRÄVS FÖR ATT BILDA EN STIFTELSE SOM BEDRIVER SJUKVÅRD?

En stiftelse som har till syfte att tillgodose någon form av sjukvårdsverksamhet kan enligt det stiftelsebegrepp som utformats i stiftelselagen karaktäriseras som ”vanlig stiftelse”. En sådan stiftelse bildas enligt 1:2, 1 st. SL genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. Stiftelsens egendom ska enligt 1:2, 2 st. SL anses vara avskild när den har tagits om hand av någon som har åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet. Förordnandet ska enligt 1:3 SL vara skriftligt och undertecknat av stiftaren eller stiftarna. I förarbetena motiveras kravet på skriftlig form med att förordnandet är den grundläggande rättshandlingen för en stiftelsebildning.<sup>42</sup> När alla dessa civilrättsliga krav uppfyllts har stiftelsen erhållit rättskapacitet. Stiftelsen ska ha ett namn och namnet ska innehålla ordet stiftelse, 1:6 SL.

Ibland kan det vara svårt att avgöra frågan om det verkligen föreligger en stiftelse, exempelvis i de fall då den som skrivit på förordnandet verkligen avsett att med egendomen skapa en självständig förmögenhet. Det har i en sådan situation överlämnats till rättstillämparen att avgöra om alla krav i stiftelseförordnandet är uppfyllda.<sup>43</sup>

Av stiftelsens ändamål ska, principiellt sett, tre moment ingå; syfte, verksamhetsföremål och destinatärskrets. Syftet anger inom vilket område stiftelsen ska verka (sjukvård). Verksamhetsföremålet bestämmer på vilket sätt stiftelsen ska främja sitt syfte (vilken verksamhet som ska be-

<sup>42</sup> Prop. 1993/94:9, s. 51.

<sup>43</sup> Särskilt testamentariska förordnanden förefaller skapa sådana tolkningssvårigheter. Se mer härom i Olsson, Näringsdrivande stiftelser, 1996, avsnitt 4.4.3.

drivas, eller vilka medel som ska användas för att uppnå syftet). Destinatärskretsen är den målgrupp som ”träffas” av stiftelsens verksamhet. Enligt Olsson kan dock en giltig stiftelsebildning uppstå även om uppgifter om destinatärer eller verksamhetsföremål saknas i förordnandet. Olsson menar att det torde vara tillräckligt om föreskrifterna i förordnandet bara innehåller uppgift om syftet.<sup>44</sup>

Som jag tidigare angett krävs att den tillskjutna egendomen ha tagits omhand av någon som har gjort ett åtagande att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet.<sup>45</sup> En stiftelse kan förvaltas av en eller flera fysiska personer som bildar en styrelse (egen förvaltning) eller av en juridisk person såsom exempelvis ideell förening, aktiebolag, stat eller kommun (anknuten förvaltning), 2:2 SL.<sup>46</sup>

Stiftelser vars ändamål är att tillgodose ”sjukvård” ska vara registrerade senast sex månader efter det att stiftelsen bildades (10:2 SL). Registrerings- och tillsynsmyndighet är länsstyrelsen (9:1 SL samt 10:1 SL). Registreringen saknar civilrättslig betydelse.<sup>47</sup> Och tillsynsmyndighetens uppgift är att ingripa om det kan antas att stiftelsens förvaltning och revisionen inte utövas enligt stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i stiftelselagen (9:3 SL). På samma sätt kan myndigheten ingripa om en styrelseledamot missköter sitt uppdrag (9:3 SL).

En viktig fråga är givetvis om en stiftelse såsom en privat non-profit aktör överhuvud får bedriva sjukvårdsverksamhet. Det kan nämligen konstateras att det är landstingen som ansvarar för att erbjuda en god hälso- och sjukvård. Enligt 3 § hälso- och sjukvårdslagen ska således varje landsting erbjuda god hälso- och sjukvård åt dem som är bosatta inom landstinget.<sup>48</sup>

Ett landsting eller kommun får dock sluta avtal med någon annan om att utföra de uppgifter som landstinget ansvarar för enligt hälso- och sjukvårdslagen, 3 § och 18 § HSL. En uppgift som innefattar myndighetsutövning får dock inte överlämnas till ett bolag, en förening, en samfällighet, en stiftelse eller en enskild individ (3 § och 18 § HSL). När en verksamhet överlämnas för att utföras av någon annan sker det genom upphandling enligt lagen om offentlig upphandling, eller genom att ett valfrihetssystem

44 Olsson, Näringsdrivande stiftelser, 1996, s. 112.

45 Förvaltningsåtagande kräver ingen särskild form, men det kan vara lämpligt att lämna ett sådant åtagande i samma handling som förordnandet, se prop. 1993/94:9, s. 52.

46 Se även Olsson, Näringsdrivande stiftelser, 1996, s. 112.

47 Prop. 1993/94:9, s. 92.

48 Se prop. 1981/82:97 samt prop. 2013/14:118 och bet. 2013/14:KU41.

införs enligt lagen om valfrihetssystem. Landstinget ska i sin tur, enligt 5 § HSL, organisera primärvården så att alla som omfattas av landstingets ansvar för hälso- och sjukvård kan välja utförare av hälso- och sjukvårdstjänster samt få tillgång till att välja en fast läkarkontakt (vårdvalssystem).

Vem som kan vara vårdgivare regleras av patientsäkerhetslagen.<sup>49</sup> Enligt 1:3 PSL kan vårdgivare vara statlig myndighet, landsting och kommun gällande sådan hälso- och sjukvård som myndigheten, landstinget eller kommunen har ansvar för. Men, även juridisk person eller enskild näringsidkare kan vara vårdgivare (1:3 PSL).

Vad som nu framförts innebär att en stiftelse enligt SL kan vara vårdgivare och bedriva sjukvårdsverksamhet enligt HSL och PSL. Enligt 1 § HSL är hälso- och sjukvård sådana åtgärder som syftar till att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador. Hälso- och sjukvård är även sjuktransporter och att ta hand om avlidna.

Jag vill i detta sammanhang även betona frågan om tillståndsplikt för och tillsyn av vårdgivare inom hälso- och sjukvårdsbranschen. I Sverige krävs i huvudsak inget tillstånd att bedriva sjukvård. Den som vill bedriva sjukvårdsverksamhet ska däremot anmäla det till IVO (Inspektionen för vård och omsorg)<sup>50</sup> senast en månad innan verksamheten påbörjas, 2:1 PSL.<sup>51</sup> Samma sak gäller om pågående verksamhet helt eller till väsentlig del förändras eller flyttas. Om verksamheten läggs ned ska det snarast anmälas till IVO, 2:2 PSL. Både offentliga som privata vårdgivare omfattas av skyldigheten att göra en anmälan.<sup>52</sup> Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet påbörjar, flyttar eller väsentligt ändrar en verksamhet som omfattas av tillsyn enligt PSL utan anmälan till IVO, riskerar att dömas till böter, 10:1 PSL.<sup>53</sup>

49 Se prop. 2009/10:210, bet. 2009/10:SoU22.

50 Se Inspektionen för vård och omsorgs hemsida, [www.ivo.se](http://www.ivo.se).

51 IVO ska enligt 2:4 HSL föra register över de aktörer som har anmält att de ska bedriva hälso- och sjukvårdsverksamhet. Registret får användas för tillsyn och forskning samt för framställning av statistik. Enligt Ägarprövningsutredningen är det inte möjligt att ange det totala antalet verksamheter som bedriver hälso- och sjukvårdsverksamhet i Sverige. Utredningen belyser problematiken ytterligare genom att skriva: "Registret är, enligt uppgift från IVO, inte heltäckande vilket försvårar uppskattningen av hur många privata vårdgivare som finns." SOU 2015:7, s. 127.

52 Se prop. 1995/96:176, s. 72.

53 Frågan om tillståndsplikt har diskuterats i förarbetena till bestämmelsen om anmälningskyldighet (2:1 PSL). Lagstiftaren bedömde att ett anmälningsförfarande är ett bättre alternativ än tillståndsprövning. Tillståndsprövning ansågs som administrativt mer betungande både ur vårdgivar- som myndighetsperspektiv. Lagstiftaren framförde även den synpunkten att anmälningsplikten ska ses som ett utgångsläge i en process där den kontinuerliga kontrollen av vårdens kvalitet och säkerhet istället betonas via statens kontrollverksamhet (IVO). Se mer härom

#### 4 NÅGOT OM GRUNDPRINCIPERNA FÖR INKOMSTBESKATTNING AV STIFTELSE

Stiftelser beskattas som huvudregel för alla sina inkomster i Sverige och utlandet, 6:3–4 IL. Beskattningen sker i inkomstslaget näringsverksamhet (bl.a. för fastighet- och rörelseinkomst) enligt 13:1 IL, där de skattepliktiga inkomsterna beräknas utifrån bokföringsmässiga grunder, 14:2 IL. De vanligaste inkomsterna som stiftelserna producerar i form av löpande kapitalavkastning och kapitalvinster på förvaltd förmögenhet beräknas enligt reglerna för kapitalinkomstbeskattning, men resultatet redovisas och beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13:2 IL där skattesatsen är 22 procent av den beskattningsbara inkomsten, 65:10 IL.

Stiftelser som inte uppfyller kraven för inkomstskattefrihet har, precis som övriga juridiska personer, möjlighet att göra avsättning till periodiseringsfond, 30:5 IL. De kan även ge och ta emot koncernbidrag enligt 35:2 IL.

En stiftelse kan medges skattefrihet för vissa inkomster om den främjar ett allmännyttigt ändamål (ändamålskravet, 7:4 IL), tillgodoser ändamålet i sin verksamhet (verksamhetskravet, 7:5 IL) och använder avkastningen för ändamålet (fullföljdskravet, 7:6–7 IL). Förvärvsverksamhet som har ett vinstsyfte, bedrivs självständigt och yrkesmässigt (13:1 IL) är dock alltid skattepliktig för stiftelser enligt 7:3 IL.<sup>54</sup>

Om stiftelsen uppfyller kraven för skattefrihet i 7:4–7 IL blir den generellt sett skattebefriad för kapitalinkomster exempelvis i form av kapitalvinster, aktieutdelningar och räntor (7:3, 1 st. IL), allt under förutsättning att tillgångarna inte ingår i en skattepliktig näringsverksamhet (13:1 IL). Räntekostnader och kapitalförluster är inte avdragsgilla.

Även schablonintäkt på fondandelar (42:43 IL) är skattebefriad, så länge stiftelsen inte bedriver sin verksamhet på ett sådant sätt att den kan klassificeras som värdepappersrörelse.<sup>55</sup> Bestämmelsen i 7:3, 1 st. IL får

i prop. 1995/96:176, s. 69 ff. Ewa Axelsson som i sin medicinrättsliga avhandling studerat kvalitetssäkring avseende patientsäkerhet lyfter i sin tur fram flera problem med koppling till regelverket och dess utformning. Hon anger följande: "Det kan konstateras att kvalitetskraven i HSL är ganska röriga och därmed kan de vara svåra att tillämpa." Se mer härom i Axelsson, Patientsäkerhet och kvalitetssäkring i svensk hälso- och sjukvård. En medicinrättslig studie, 2011, s. 383 med hänvisningar samt särskilt kapitel 7.

54 Se även Gunne och Löfgren, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, 3:e uppl. 2014, s. 63.

55 Se prop. 2011/12:1, s. 416. Se även Arvidsson och Gunne, Om stiftelser och handel med värdepapper, SST 2001, s. 551 ff. samt Arvidsson, Gränsdragningen mellan värdepappersrörelse och förvaltning av värdepapper, SST 2004, s. 290 ff.

dock tolkas på det sätt att även kapitalvinster inom en av stiftelsen bedrivna näringsverksamhet blir skattebefriad.<sup>56</sup> Detta undantag gäller i princip enbart kapitalvinst vid försäljning av fastighet.<sup>57</sup>

Stiftelser är i övrigt som huvudregel skattskyldiga för sina fastighetsinkomster eftersom en fastighet som tillhör en juridisk person i princip alltid ska betraktas som en näringsfastighet enligt 2:13–14 IL. Hyra och andra liknande intäkter från innehav av fastighet ska också beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet (13: IL samt 7:3 IL).

I 7:21 IL finns dock särskilda undantagsregler för stiftelser vilka medger bl.a. skattefrihet för inkomster som kommer från användning av en fastighet för ett allmännyttigt ändamål enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152, [FTL]), 3:4 FTL. Bestämmelsernas systematik är något komplicerad eftersom bedömningen behöver göras utifrån två olika lagar. Dessa ställer ett krav på användningsgrad av fastigheten som dessutom förutsätter att alla villkor för skattefrihet i 7:4–6 IL (3:4 FTL) är uppfyllda av stiftelsen samtidigt som omfattningen av skattefriheten begränsas (7:21 IL). Närmare bestämt anger 3:4 FTL ett övervägande krav på användning av fastigheten i stiftelsens verksamhet, vilket innebär en användningsgrad på mer än 50 procent.<sup>58</sup> I 7:21 IL anges samtidigt att skattefriheten bara omfattar den del av inkomsten som kommer från den allmännyttiga användningen av fastigheten.<sup>59</sup>

56 Se SOU 2009:65, avsnitt 5.3.2 samt 5.3.3.

57 Se även Gunne och Löfgren, *Beskattning av stiftelser och ideella föreningar*, 3:e uppl. 2014, s. 63.

58 Se SOU 1995:63, s. 257–258 samt SOU 2009:65, s. 217.

59 Ordalydelsen i 3:4 FTL synes, enligt min mening, vara något oklar. För ideella föreningar och registrerade trossamfund anger bestämmelsen utöver ett krav på användningsgrad, även att villkoren för skattefrihet ska vara uppfyllda i 7:4–6 IL samt 7:10 IL. En ideell förening kan dock exempelvis vara i behov att göra större investeringar av olika slag som gör att man för en viss tid inte kan uppfylla fullföljdskravet i 7:6 IL. I förarbetena anges som exempel på investeringar att en ideell förening planerar att köpa en fastighet eller någon annan form av anläggning för den ideella verksamheten eller planerar genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten. För att möjliggöra ytterligare lindring av fullföljdskravet kan en ideell förening eller registrerat trossamfund ansöka om dispens från fullföljdskravet. Reglerna om detta finns i 7:8 IL och innebär att dispens kan medges av Skatteverket under högst fem beskattningsår i följd. Om föreningen eller det registrerade trossamfundet inte genomför investeringen under beslutstiden ska beskattning ske som om dispens inte medgetts. Låt säga att en kyrkoförsamling planerar att göra en omfattande investering i form av köp av fastighet som ska användas som kyrka och samtidigt äger ytterligare ett antal fastigheter som används för allmännyttiga ändamål. Pondera att kyrkoförsamlingen samtidigt kommer använda så mycket medel för denna investering att de svårligen kommer klara uppfylla fullföljdskravet. Församlingen

## 5 ALLMÄNT OM ÄNDAMÅLSKRAVET I 7:4 IL

Den nya utvecklingen av ändamålskravet i 7:4 IL innebär att stiftelser inte längre behöver ha som huvudsakligt syfte att tillgodose ett kvalificerat allmännyttiga ändamål för att medges skattefrihet. I stället räcker det att dessa idag bara främjar ett eller flera allmännyttiga ändamål. Förändringen innebär att stiftelsernas verksamhetsområde breddats avsevärt. Tidigare gällde sex kvalificerat allmännyttiga ändamål, nu kan istället elva eller fler allmännyttiga ändamål tillgodoses (annan likvärdig verksamhet). Nedan illustreras de i tabellform före och efter genomförd lagändring.

Tabell 3

Ändamålskravet före beskattningsåret 2014	Ändamålskravet från och med beskattningsåret 2014
Stiftelsen ska till huvudsakligt ändamål att:	Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska främja ett eller flera allmännyttiga ändamål såsom:
1. främja vård och uppfostran av barn,	1. idrott,
2. lämna bidrag för undervisning och utbildning,	2. kultur,
3. bedriva hjälpverksamhet bland behövande,	3. miljövård
4. främja vetenskaplig forskning,	4. omsorg om barn och ungdom,
	5. politisk verksamhet,
5. främja nordiskt samarbete, eller	6. religiös verksamhet,
6. stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet.	7. sjukvård,
	8. social hjälpverksamhet,
	9. Sveriges försvar och krisberedskap i samverkan med myndighet,
	10. utbildning,
	11. vetenskaplig forskning, eller
	12. annan likvärdig verksamhet.

Hos lagstiftaren utmärks ändamålskravets förändring av en vilja att komma tillrätta med problemet att stiftelser tidigare bara kunnat stödja

vänder sig till Skatteverket som fattar ett femårigt dispensbeslut enligt 7:8 IL för att ytterligare lindra fullföljdskravet. Frågan uppstår därmed om 3:4 FTLs formulering, tillkomst och rättsliga sammanhang motiverar att inkomster från övriga verksamhetsfastigheter kan skattebefrias under själva dispenstiden. Bestämmelsens ordalydelse och rättsliga sammanhang tar, enligt min mening, sikte på att alla villkor för skattefrihet ska vara uppfyllda (7:4–6 IL). Detta talar för att inkomsterna från övriga verksamhetsfastigheter skulle kunna bli skattepliktiga eftersom församlingen i praktiken inte uppfyller fullföljdskravet i 7:6 IL utifrån fattat dispensbeslut (7:8 IL samt 3:4 FTL). Såväl bakgrunden till bestämmelsen som övriga förarbetsuttalanden ger dock inte uttryck för en särskild eller mer inskränkt betydelse än som följer av att skattefriheten bara kopplar till den kvalificerade användningen av fastigheten. Se prop. 1976/77:135, s. 85–86 och 92, SkU 1979/80:51 samt därutöver SOU 1995:63, s. 258–259 och SOU 2009:65, s. 218–219.

kvalificerat allmännyttig verksamhet som bedrivs i en förening eller trossamfund.<sup>60</sup> Gemensamt allmännyttiga ändamål för stiftelser, föreningar och trossamfund skapar således ett neutralt utformat ändamålskrav och en likformig beskattning av aktörerna inom ideell sektor.<sup>61</sup> Neutraliteten markeras i lagtexten dels genom att ändamålen är lika för aktörerna, men också genom rekvisitet *främja* som anger att lagstiftaren inte längre skiljer på att stiftelsen kan tillgodose ändamålen genom *egen verksamhet* eller *indirekt* genom att stödja (bidrag till) andra organisationer som uppfyller ändamålskravet i 7:4 IL.<sup>62</sup>

Kravet på huvudsakligt syfte har slopats av praktiska skäl, men även för att underlätta prövningen av om stiftelsen uppfyller kraven för skattefrihet. Således kan stiftelsen i skattehänseende, utan begränsning, enligt 7:4 IL tillgodose även andra ändamål än sådana som är allmännyttiga.<sup>63</sup>

Stöd och vägledning för hur det skatterättsliga ändamålskravet tillgodoses bör även sökas i civilrätten. Stiftelsens ändamålsbestämmelse och andra till ändamålet kopplade bestämmelser i stiftelseförordnandet ger exempelvis möjlighet att bedöma vilken verksamhet stiftelsen bedriver.<sup>64</sup> Även möjligheten att ändra inriktning på ändamål eller hur ”främjandet” av ändamålen ska fördelas regleras av civilrätten via SL.<sup>65</sup>

En konsekvens av lagstiftarens neutralitetssträvan är att systematiken med en exemplifierande uppräkningslista av ändamålen i lagtexten numera även gäller för stiftelser.<sup>66</sup> Hur rekvisitet ”en annan likvärdig verksamhet” ska tolkas mot bakgrund av begreppet allmännyttigt ändamål är dock allt annat än enkelt. Begreppet är inte preciserat i lagtext och har en svävande innebörd i förarbeten och rättspraxis.<sup>67</sup> Lagstiftaren som i 2013 års förarbeten uppställer vissa riktlinjer anger följande:

”Ändamålet bör avse ett direkt eller indirekt främjande av verksamhet som är av sådan karaktär att det är av samhällelig natur och bidrar till att upprätthålla och stärka de grundläggande värderingar som samhället vilar på. Exempelvis

60 Se RÅ 2006 ref. 42 och RÅ 2004 ref. 77 samt prop. 2013/14:1, s. 286.

61 Se SOU 2009:65, s. 76–80 samt prop. 2013/14:1, s. 286.

62 Prop. 2013/14:1, s. 287, men även s. 289–290. Se också Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (2015, 15:e uppl.), kommentaren till 7:4 IL.

63 Se prop. 2013/14:1, s. 307.

64 Se Olsson, Näringsdrivande stiftelser. En rättslig studie över ändamål, förmögenhet och förvaltning, 1996, s. 200 fotnot 96.

65 Se avsnitt 3 med hänvisningar.

66 Se högerkolumn i tabell 3 samt prop. 2013/14:1, s. 288.

67 Se Dimitrievski, Allmännyttiga som norm i svensk skatterätt (2010).

utgör sådan verksamhet som erhåller stöd av stat eller kommun normalt allmännyttig verksamhet.”<sup>68</sup>

Lagstiftaren poängterar samtidigt att begreppet allmännyttigt inte kan tolkas alltför extensivt.<sup>69</sup> I 2013 års förarbeten anges således även en yttre tolkningsram. Resonemanget är hämtat från Skatteutskottets betänkande i samband med 1977 års lagstiftning:

”Ett allmännyttigt ändamål skall således normalt kunna anses föreligga när ändamålet ligger inom ramen för den nyss återgivna exemplifieringen, men givetvis kan också andra fall förekomma där syftet är allmännyttigt i den angivna bemärkelsen och där föreningen även i övrigt uppfyller de fastställda kraven. Har ändamålet däremot en alltför säregen karaktär, torde en förmånsbehandling i allmänhet inte kunna komma i fråga, och detsamma gäller givetvis ändamål som direkt strider mot vad som är acceptabelt från allmän synpunkt.”<sup>70</sup>

Kravet på ett allmännyttigt syfte innefattar dock den begränsningen i skattehänseende att syftet ska främjas genom stiftelsens verksamhet (verksamhetskravet, 7:5 IL). Den nära sammankoppling som både lagstiftaren och den skatterättsliga litteraturen bedömer existera mellan båda dessa villkor för skattefrihet innebär i sin tur att det finns utrymme att genom verksamhetskravet låta viss del av den totala verksamheten tillgodose andra ändamål än sådana som är allmännyttiga.<sup>71</sup>

Frågan i vilken utsträckning det bör föreligga överensstämmelse mellan stiftelseföreskrifter (civilrätt) och faktisk verksamhet (skatterätt) har varken diskuterats av Stiftelse- och föreningsskatteutredning eller regeringen. Det jag närmast syftar på är en situation där stiftelsen bedriver en verksamhet, visserligen allmännyttig enligt något ändamål i 7:4 IL, men som står i konflikt med stiftelseförordnad. Bör en sådan verksamhet

68 Prop. 2013/14:1, s. 289.

69 Se även Dimitrievski, Allmännyttiga som norm i svensk skatterätt, 2010, avsnitt 4.4 samt kapitel 5–7.

70 Bet. 1976/77:SkU45, s. 27 f. samt prop. 2013/14:1, s. 289.

71 Se SOU 2009:65, s. 129 samt prop. 2013/14:1, s. 310–311. Verksamhetskravet i 7:5 IL har behandlats i Dimitrievski, Moderniserade inkomstskatteregler för ideell sektor? Några reflektioner om lagstiftningsteknik och HFD:s lagtolkningstendenser med exempel hämtade från beskattning av ideella föreningar, SST 2014, s. 452 ff.

premieras i skattehänseende? Nuvarande lagtext i 7:4–5 IL tyder närmast på att lagstiftarens avsikt är att den faktiska verksamheten ska vara ensam utslagsgivande. Både förarbetena till 1942 års och 2014 års lagstiftning bekräftar detta.<sup>72</sup> Således tycks den inkomstskatterättsliga rättsföljden skattefrihet vara frikopplad från den civilrättsliga innebörden av hur ändamålen uttryckts i stiftelseförordnandet.<sup>73</sup>

Gemensamt för de situationer som nyss beskrivits är att de allmännyttiga ändamål som bedöms exponerats relativt öppet antingen genom föreskrifter i stiftelseförordnandet, innehållet i den faktiska verksamheten eller i en kombination. Det kan dock mycket väl vara så att verksamheten i stiftelsen bedrivs i ett uttryckligt angivet allmännyttigt ändamål, exempelvis miljövård, men där det även finns ett annat syfte som kan ha stor betydelse för verksamheten, ett syfte som också kan ha varit avgörande för stiftelsens tillkomst, s.k. dolt syfte. Enligt min mening bör en sådan situation i skattehänseende lösas på samma sätt som när det allmännyttiga ändamålet exponerats öppet i förordnandet, dvs. att man låter prövningen av innehållet i den faktiska verksamheten bli utslagsgivande.<sup>74</sup>

## 6 SJUKVÅRDSKRITERIET

### 6.1 Inledning

Inkomstskattelagens sjukvårdskriterium springer ur 1810 års bevillningsförordning där det bl.a. anges att ”hospitals- och fattigförsörjningsanstalter” fritas från ”all bevillning av lös och fast egendom, kapitaler och fordringar”.<sup>75</sup> Skatteprivilegier i form av befrielse från beskattning av vissa civilrättsliga institut som bedriver sjukvårdsverksamhet har alltså djupa rötter i den svenska skattelagstiftningen.

72 Se SOU 1939:47, s. 54 och prop. 1942:134, s. 51 samt SOU 2009:65, avsnitt 4.10 och prop. 2013/14:1, s. 309–311.

73 Detta kan exempelvis gälla frågan om rättskapacitet. Se mer härom i Olsson, Näringsdrivande stiftelser. En rättslig studie över ändamål, förmögenhet och förvaltning, 1996, s. 200. En annan sak är om det överhuvudtaget är lämpligt att formuleringar i stiftelseförordnandet i princip inte påverkar stiftelsens skatteuttag. Stark skepsis i denna del har uttryckts av Stiftelse- och föreningsskattekommittén. Se SOU 1995:63, s. 113–114.

74 Jfr även SOU 1995:63, s. 102.

75 Se Art I, 4 §, 1 Mom i 1810 års bevillningsförordning. Se även Dimitrievski, Allmännyttiga som norm i svensk skatterätt, 2010, avsnitt 4.2.

Skattefrihetssystemets inre ordning innebär att vissa regler, principiellt sett, kan förstås och rättsfärdigas om annan extern data tillförs.<sup>76</sup> Ändamålskravet i 7:4 IL är, enligt min mening, exempel på en sådan lagstiftningskonstruktion.<sup>77</sup> En inventering av ändamålskravets sjukvårdsrekvisit innebär således en undersökning av begreppets formulering, tillkomst-historia och rättsliga sammanhang.

Den fortsatta framställningen är disponerad enligt följande. Först undersöks principiella uttalanden som lagstiftaren själv aktualiserar i förarbetena och vilka har betydelse för tolkningen av sjukvårdsrekvisitet. Här-efter undersöks hur begreppet preciserats i praxis. För att få ytterligare kunskap om sjukvårdsbegreppet beaktas även uttalanden i den skatte-rättsliga litteraturen. Avsikten med framställningen är att ge sjukvårds-begreppet ett innehåll som kan prövas mot den utveckling som skett av det svenska välfärdssystemet.<sup>78</sup>

## 6.2 Närmare om sjukvårdskriteriets karaktär och uppbyggnad

Sjukvårdsrekvisitets komposition utgår från de undantagsregler i 7:15 IL som gäller för vissa särskilt uppräknade kategorier av subjekt (sjukvårdsinrättningar).<sup>79</sup> Det råder ingen tvekan om att betydelseområdet avseende ändamålet ”sjukvård” i 7:4 IL, enligt 2013 års förarbeten, är sammankopplat med 7:15 IL.

”Regeringen anser att omfattningen av begreppet sjukvård bör vara densamma som den verksamhet som kan bedrivas av sjukvårdsinrättningar med bibehållen skattefrihet.”<sup>80</sup>

Till detta ska också läggas att rekvisitet ”främja” i 7:4 IL numera avser att ändamålet kan tillgodoses både genom egen verksamhet eller genom bidrag till andra allmännyttiga organisationer.<sup>81</sup> I fokus för redogörelsen av gällande rätt ligger således förhållandet mellan 7:4–7 IL (7:3 IL) samt 7:15 IL och 7:18 IL. I sistnämnda bestämmelser anges, till att börja med,

76 Se Dimitrievski, Allmännyttan som norm i svensk skatterätt, 2010, avsnitt 1.4.3 med hänvisningar. Se även Gräns, Om hjälpvetenskapernas betydelse för rättstillämpningen och rättsvetenskapen, JT 2006/07, s. 784 ff.

77 Se Dimitrievski, Allmännyttan som norm i svensk skatterätt, 2010, avsnitt 5.2 samt 5.4.4.3 med hänvisningar till bl.a. RÅ 1999 ref. 25.

78 Se avsnitt 1 med hänvisningar samt avsnitt 6.4.

79 Se SOU 2009:65, avsnitt 4.6.1 samt prop. 2013/14:1, s. 303–304.

80 Prop. 2013/14:1, s. 304. Se dock Aamisepp m.fl., Stiftelsehandboken, 2:a uppl. 2014, s. 44.

81 Se avsnitt 5 med hänvisningar.

att sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte bara är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet enligt 13:1 IL. För sådana stiftelser (7:15 IL) ska något ändamålskrav inte tillämpas. Bestämmelsen om begränsning i skattskyldigheten enligt 7:15 IL ska bara tillämpas om fullföljdskravet i 7:6 IL är uppfyllt (7:18 IL). I 7:18, 2 st. IL har dessutom ett verksamhetskrav införts som gäller vid prövningen av 7:15 IL.<sup>82</sup> Hur detta verksamhetskrav ska tillämpas är oklart, något som jag ska återkomma till.<sup>83</sup>

Som redan angetts hör sjukvårdsinrättningar till sådana subjekt som från början av 1800-talet erhöll en skatterättslig särställning. Motsvarande bestämmelser kan därefter spåras till kommunalskattelagens införande (1928:370 [KL]) i 53 § 1 mom. e KL. Ett reformarbete som såg över lagstiftningen för ideella föreningar och stiftelser genomfördes av 1936 års skattekommitté. Kommittén skriver så här om vad som enligt deras uppfattning utgjorde gällande rätt vid denna tidpunkt:

”Enligt nuvarande bestämmelser åtnjutes skattefrihet av bland annat akademier allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar. Med dessa benämningar avses endast privata institutioner av denna beskaffenhet. ... Utmärkande för alla de institutioner, som här avses, är emellertid, att de åsyfta att främja viktiga samhällsfunktioner, vilka lika väl kunnat omhändervhas av statliga eller kommunala organ. Institutionerna kunna betecknas som anstalter för undervisning, barnuppfostran, sjukvård eller annan hjälpverksamhet. Något vinstsyfte för anstaltens ägare får icke förefinnas.”<sup>84</sup>

Det bör alltså noteras att skattskyldighet för inkomst näringsverksamhet inte förelåg vid tidpunkten för reformarbetet, utan enbart för inkomst av fastighet. För att medges skattefrihet krävdes dock bl.a. att något vinstsyfte inte förelåg. Angående beskattning av näringsverksamhet (rörelse) anfördes att det tidigare varit ovisst om skattefriheten även omfattade denna form av inkomst. Kommittén hänvisade dock till ett äldre prejudikat angående en from stiftelse som vid sidan av sin verksamhet bedrivit rörelse (tvättinrättning) samt att stiftelsen blivit skattskyldig för denna inkomst.<sup>85</sup> Kommittén ändrade därefter lagtexten genom förslaget att be-

82 Se prop. 1999/2000:2, s. 90. Se Andersson m.fl. Inkomstskattelagen (2015, 8:e uppl.), kommentaren till 7:18 IL. Se även Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (2015, 15:e uppl.), kommentaren till 7:18 IL.

83 Se avsnitt 7.

84 SOU 1939:47, s. 49.

85 SOU 1939:47, s. 53 med hänvisningar.

greppet ”sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar” istället fick lydelsen: ”sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte”. Detta innebar att sjukvårdsinrättningar inte längre skattebefriades för inkomst av näringsverksamhet.<sup>86</sup> I de fortsatta förarbetena kommenterades inte ändringen avseende sjukvårdsinrättningar.<sup>87</sup>

I samband med att den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1985 flyttades bestämmelsen i KL till 7 § 6 mom, 1 st. lagen (1947:576 [SIL]) om statlig inkomstskatt.<sup>88</sup> När en enda rättskälla infördes i inkomstslaget näringsverksamhet (1990 års skattereform) och när bestämmelsen därpå flyttades till inkomstskattelagen gjordes endast redaktionella ändringar av lagtexten.<sup>89</sup>

I den skatterättsliga litteraturen har 7:15 IL behandlats översiktligt av Hagstedt (1972) och Stiftelse- och föreningsskattekommittén (1995).<sup>90</sup> Hagstedt anger att det av förarbetena till 1942 års lagstiftning går att dra den slutsatsen att sjukvårdsinrättningen ska bedrivas utan vinstsyfte och under sådana former att den konstituerar en anstalt. I detta ligger, enligt Hagstedt, ett krav på att verksamheten ska vara offentligt reglerad. Därutöver råder en samsyn mellan Hagstedt och kommittén om att det ska vara fråga om privata institutioner vars syfte är att främja viktiga samhällsfunktioner, som annars skulle ha tagits om hand av staten eller kommunerna.

Både Hagstedt samt Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterar att bestämmelsens innebörd är oklar. En preciserande iakttagelse som görs av kommittén är dock att 7:15 IL inte synes ställa några formella krav på associationsform. Hagstedt resonerar i sin tur om särskilda krav bör ställas på stiftelsens destinatärer. Han tycker att prövningen av om stiftelsen ska anses vara en sjukvårdsinrättning inte bör innefatta en bedömning av om de personer som tillgodoses av stiftelsens verksamhet är behövande i ekonomiskt hänseende. Hagstedts resonemang återkommer inte i SOU 1995:53. Och kommittén bedömer rättsläget som osäkert vad gäller vilka krav som egentligen bör ställas på en sjukvårdsinrättning för att den ska medges skattefrihet.

86 Se SFS 1942:274 och 275 samt prop. 1942:134, s. 46 f.

87 Se prop. 1942:134, särskilt s. 47 och 51.

88 Se prop. 1984/85:70 s. 152 och 179.

89 Se prop. 1989/90:110, s. 707 samt prop. 1999/2000:2, del 2, s. 87 f.

90 Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 137–139 med hänvisningar samt SOU 1995:63, s. 252–253 med hänvisningar.

### 6.3 Rättspraxis utan klara besked

#### 6.3.1 Något om förhållandet mellan vinstsyfte, rörelsekriterier och utrymmet för skattefrihet

Det är främst tre fall i rättstillämpningen som bör uppmärksammas i detta sammanhang: RÅ 1996 not. 118, RÅ 2008 ref. 74 samt Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked av den 2 juli 2009, dnr 12-09/D. Prejudikaten kan, vill jag mena, ses som ett försök att i viss mån precisera förhållandet mellan vinstsyfte, rörelsekriterier (näringsverksamhet) och bestämmelsens utrymme för skattefrihet då en organisation bedriver sjukvårdsverksamhet. Förhandsbeskedet rör visserligen inte tillämpningen av 7:15 IL, men tas i detta sammanhang upp då SRN i viss omfattning diskuterar innehållet i 7:18 IL.

RÅ 1996 not. 118, som gäller en sjukvårdsinrättning i form av ett aktiebolag handlar om följande. Tranås Kuranstalt AB (av staten helägt dotterbolag till AB Kurortsverksamhet) drev verksamhet vid Riksförsäkringsverkets sjukhus i Tranås och vid det enskilda sjukhemmet Badhotellet. Tranås Kuranstalt AB bedrev även en marginellt sett hotell- och konferensverksamhet. Sjukhusverksamheten var inriktad på att fungera som ett socialförsäkringscentra för utredning och rehabilitering av patienter, forskning, metodutveckling och försäkringsmedicinsk utbildning. Badhotellets verksamhet var inriktad på traditionell kurortsvård och en målgrupp av främst äldre personer.

Verksamheten finansierades genom att bolaget tog betalt för sina tjänster. Bolaget tog ut en preliminär vårdavgift som fastställdes i samband med årsbudgeteringen och som därefter kunde justeras beroende på verkligt utfall under verksamhetsåret. I bolagsordningen var det samtidigt inskrivet att verksamheten inte skulle vara vinstgivande. Efter överenskommelse med RSV har överskottsmedel istället för att återbetalas reserverats inom bolaget främst för att vara en likviditetsreserv och för att jämna ut verksamhetsfluktuationer mellan olika år. Eventuella överskott eliminerades genom underbudgetering följande år.

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten) anger inledningsvis att bolagets sjukhus och sjukhemmet är att anse som sådana sjukvårdsinrättningar vars verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte. Huvudfrågan i målet var således om den sjukvårdsverksamhet som bolaget bedrev var att anse som näringsverksamhet och därmed skulle beskattas. HFD konstaterar ”att det alltså är lagstiftarens mening att sjukvårdsin-

rättningar på grund av den högt kvalificerade allmännyttiga verksamhet som bedrivs vid sådana inrättningar skall vara befriade från skatt för den allmännyttiga verksamheten. I sammanhanget synes den form i vilken anstalten bedrivs – aktiebolag, förening eller stiftelse – vara av underordnad betydelse ... . Att en viss avgift har tagits ut i verksamheten och att avgifter tillfälligt och på grund av särskilda omständigheter delvis reserverats för att vid en senare tidpunkt komma det allmännyttiga ändamålet tillgodo är enligt Regeringsrättens mening inte heller avgörande ... ”

Genom RÅ 1996 not. 118 kan i första hand den iakttagelsen göras att tillämpningen av 7:15 IL inte begränsas till någon särskild organisationsform samt att verksamheten behöver bedrivas i egen regi. Därutöver synes HFD, vid bedömningen av om sjukvårdsverksamhet föreligger, inte ställa något särskilt ekonomiskt krav på de personer som ska tillgodos av bolagets verksamhet.<sup>91</sup> Till sist kan konstateras att sjukvårdsinrättning som inte bedrivs i vinstsyfte bara ska medges skattefrihet för inkomst som kommer från själva sjukvårdsverksamheten. Så här motiveras sistnämnda slutsats av domstolen:

”Regeringsrätten finner på grund av vad som anförts ovan att bolaget skall vara frikallat från skatt för de inkomster som härrör från sjukvårdsverksamheten men att skattskyldighet föreligger för inkomst som är hänförlig till annan rörelse som kan bedrivas vid sidan av sjukvårdsverksamheten.”

Prejudikatet skapar viss koherens inom systemet för inkomstskattefrihet. Således kan konstateras att utrymmet för skattefrihet avseende en sjukvårdsinrättning som inte bedrivs i vinstsyfte omfattar kapitalinkomster som inte är hänförliga till innehav av fastighet eller till sådan näringsverksamhet som avses i 13:1 IL. Å andra sidan finns en koppling mellan bestämmelsen för inkomstskattefrihet (7:15 IL) och inkomstskattesystemet i övrigt som domstolen inte klargör. Denna stödrelation manifesteras i prövningen av hur inkomsten från själva sjukvårdsverksamheten ska bedömas i förhållande till kriterierna för näringsverksamhet (13:1 IL). Frågorna kvarstår således: hur bedömer HFD förhållandet mellan 7:15 IL och 13:1 IL? Hur ska egentligen vinstsyftet preciseras vid den skatterättsliga bedömningen av om näringsverksamhet föreligger enligt 13:1 IL? Av prejudikatet kan heller inget stöd hämtas för vilka element som ingår i själva sjukvårdsbegreppet.

<sup>91</sup> Jfr Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 253.

I RÅ 2008 ref. 74 prövade HFD särskilt rekvisitet ”utan vinstsyfte” då sjukvårdsverksamheten bedrivs i egen regi av ett aktiebolag. Ändamålet för bolaget som bedrev verksamheten preciserades direkt i bolagsordningen såsom varandes att bedriva hälso- och sjukvård samt därmed förenlig verksamhet, rehabiliteringsverksamhet samt patientnära forskning. Av bolagsordningen framgick också att bolagets syfte inte var att bereda vinst åt ägarna samt att vinsten inte ska delas ut till aktieägarna utan användas för att konsolidera och utveckla verksamheten, men även på annat sätt främja bolagets syfte. Bolagets sjukvårdsverksamhet skulle vidare bedrivas utifrån uppställda mål (kommersiella enligt HFD) med inriktning att ge god lönsamhet. Vid likvidation skulle bolagets aktieägare inte återfå annat än tillskjutet kapital medan bolagets vinst och behållna tillgångar skulle tillfalla den sjukvårdsinrättning eller annan kvalificerad allmännyttig organisation med verksamhet inom bolagets verksamhetsområde.

På samma sätt som i RÅ 1996 not. 188 konstaterade HFD inledningsvis och utan närmare förklaring, att den verksamhet som aktiebolaget bedriver utgjorde sådan sjukvårdsverksamhet som avses i 7:15 IL. Frågan i målet var därefter om bolaget bedrevs utan vinstsyfte. HFD slog fast att så inte var fallet och att det var vinstsyftet hos den juridiska personen som bedrev verksamheten, inte vinstsyftet hos den juridiska personens ägare som omfattades av bestämmelsens tillämpningsområde.

HFD:s dom innebär att vinstbegreppet fått en snävare precisering vid en jämförelse med RÅ 1996 not. 118. Men, fråga är också om det finns en tillräcklig motiveringsgrund för att behandla bolagen i dessa båda prejudikat olika.

Påhlsson har diskuterat flera olika referenspunkter för likhetsbedömningar och skiljer på ett principiellt plan mellan formell och materiell likhets/jämförbarhetskonstruktion i rättspraxis. När Påhlsson förklarar vad som menas med likhet/jämförbarhet konstaterar han som utgångspunkt att bedömningsprocessen egentligen är en social konstruktion, beroende av ”konstruktörens” erfarenhetsram och hans medvetna som omedvetna värderingar. I den modell han skapat för kvalitativ granskning av HFD:s motiveringar används därefter begreppen formell och materiell likhet som analysverktyg. Så här preciseras formell likhet:

”Med formell likhet brukar avses sökandet efter något som närmast framstår som identiskt. ... Ett formellt synsätt är uttryck för ett strikt synsätt där resoneringar saknas, och där förekomsten av ett eller flera av de

lagreglerade bedömningskriterier utan vidare analys anses leda till en viss slutsats.<sup>92</sup>

Och om det materiella likhetsbegreppet som är kontextuellt skriver Pålsson så här:

”Fler faktorer än rättsliga, t.ex. kulturella eller sociala kan beaktas. Jämförbara subjekt kan här mycket väl uppvisa skillnader, men dessa tillåts inte föranleda avvikelser från den likabehandling som framstår som norm. ... I de avgöranden som utmärks av materiell likhetskonstruktion nöjer sig rätten inte med att identifiera förekomsten av ett eller flera av de lagreglerade bedömningskriterierna. Här görs också en uttrycklig avvägning och kontextuell värdering av vilken betydelse de bör ges i det enskilda fallet.”<sup>93</sup>

Vid en likhetsbedömning av de faktiska och ekonomiska omständigheterna uppvisar RÅ 1996 not. 118 och RÅ 2008 ref. 74, enligt min mening, att de sinsemellan i många avseenden är jämförbara. I RÅ 1996 not. 118 konstaterades att bolagsordningen formulerats på det sättet att bolagets verksamhet inte skulle vara vinstgivande. Samma typ av formulering framgår av bolagsordningen i det bolag som bedömdes i RÅ 2008 ref. 74. I RÅ 1996 not. 118 framgick av bolagsordningen att överskott som uppkommit skulle återbetalas i huvudsak till olika landsting, men att de även kunde konsolideras i bolaget. I det bolag som var föremål för prövning i RÅ 2008 ref. 74 framgick på ett jämförligt sätt hur överskottet ska behandlas, dvs. användas för att utveckla verksamheten.

Jag vill mena att det resonemang som nyss förts är ett exempel på formell likhetskonstruktion som likväl kunnat skattebefria det bolag som bedrev sjukvårdsverksamheten i RÅ 2008 ref. 74. Samma synsätt verkar både skatterättsnämndens majoritet som en skiljaktig ledamot i HFD gett uttryck för. Men, man kan gå längre än så. Frågan om var avsaknaden av vinstsyftet ska ”placeras” – hos den juridiska personen (stiftelsen eller bolaget) eller ägaren – utmärks av ett perspektiv som kan få en mer direkt olikformig verkan vid tillämpningen av 7:15 IL. Den associationsrättsliga strukturen är nämligen principiellt sett olika för stiftelser och bolag. Detta skapar tolkningsproblem. Om rekvisitet ”utan vinstsyfte” tolkas på det sätt att det placeras hos ägarna skulle prövningen innebära en olikformig behandling av vissa associationsformer som träffas av 7:15 IL. Gällande aktiebolag skulle bedömningen exempelvis avse ägarna, medan prövningen

92 Pålsson. Likhet inför skattelag, 2007, s. 133 samt 151.

93 Pålsson. Likhet inför skattelag, 2007, s. 133 samt 151.

av stiftelsen skulle omfatta den juridiska personen då denna är ägarlös. Så riskerar stiftelsen och bolaget erhålla olika konsolideringsmöjligheter. Stiftelsen behöver i sin tur, till skillnad från aktiebolaget, uppfylla verksamhets- och fullföljdskravet (7:5 och 6–7 IL). Ett liknande resonemang fördes av skatterättsnämndens minoritet i RÅ 2008 ref. 74. Det mesta tyder på att HFD:s majoritet tagit fasta på dessa reflektioner även om de inte uttryckligen angivits i domskälen. I vart fall kan den principiella slutsatsen dras att möjligheten till konsolidering av överskottet i aktiebolagets sjukvårdsverksamhet inte var tillräckligt begränsad i bolagsordningen.

Skatteverket har i ett ställningstagande från år 2012 försökt precisera på vilket sätt det ska framgå att verksamheten inte bedrivs i vinstsyfte. Följande uttrycks i bedömningen:

”Att verksamheten bedrivs utan vinstsyfte ska enligt Skatteverkets uppfattning i första hand framgå av bolagsordning, stadgar eller avtal beroende på vilken slags juridisk person som bedriver verksamheten. Ägarna eller medlemmarna ska inte heller ha möjlighet att erhålla utdelning eller motsvarande. Det fordras dessutom att utdelning eller motsvarande faktiskt inte har ställts till ägarnas eller medlemmarnas förfogande. Verksamhetens resultat ska normalt inte beaktas vid bedömning av vinstsyftet. Om det regelmässigt uppkommer överskott som framstår som betydande i förhållande till omsättning, kan dock vinstsyfte anses föreligga trots att ovan nämnda förutsättningar är uppfyllda.”<sup>94</sup>

Och 2013 års förarbeten bekräftar i princip enbart praxis och det ställningstagande som tidigare utvecklats av Skatteverket. Detta principiella synsätt anges enligt följande:

”Regeringen anser att omfattningen av begreppet sjukvård bör vara densamma som den verksamhet som kan bedrivas av sjukvårdsinrättningar med bibehållen skattefrihet. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att det är vinstsyftet hos det subjekt som bedriver verksamheten som är avgörande. ... Det ska vara fråga om 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. Verksamheten ska vara föremål för offentligrättslig reglering. Begreppet anstalt förklaras som ett enskilt subjekt som tillhandahåller allmänheten nyttigheter och tjänster.”<sup>95</sup>

94 Skatteverkets ställningstagande, Sjukvårdsinrättningar, barmhärtighetsinrättningar och allmänna undervisningsverk – vinstsyfte, 2012-06-20 med dnr 131 147923-12/111.

95 Prop. 2013/14:1, s. 304.

I juli 2009 meddelade SRN ett förhandsbesked där en stiftelse som bedrev verksamhet i överensstämmelse med skollagen (2010:800) ansågs kunna beskattas som ett allmänt undervisningsverk enligt 7:16 IL. I förhandsbeskedet diskuterar nämndens ledamöter förhållandet mellan 7:16 IL och 7:18 IL där fullföljdskravet konstateras vara uppfyllt. Även förhållandena kring stiftelsens verksamhet togs upp (jfr 7:18, 2 st. IL). En förutsättning som lämnades i fallet var nämligen att skolverksamheten skulle kunna kompletteras med dagis- och fritidsverksamhet som, enligt skollagen, inte ingår i det offentliga skolväsendet. Denna del motsvarade ca 2–5 procent av den totala verksamheten. SRN konstaterade att stiftelsens karaktär av ”allmänt undervisningsverk” enligt denna ordning blev ”beroende av att dagis- och fritidsverksamheten inte är mer än en ringa del av den samlade verksamheten.”<sup>96</sup> Dags att sammanfatta.

### 6.3.2 *Sammanfattande kommentar av rättsläget*

Vid en jämförande analys av RÅ 1996 not. 118 och RÅ 2008 ref. 74, kan konstateras, att prejudikatvärdet av RÅ 1996 not. 118, efter HFD:s avgörande i RÅ 2008 ref. 74, blivit osäkert. Vissa faktiska omständigheter talar för att RÅ 1996 not. 118 numera enbart kan anses tillämpligt då det drivande bolagets ägarstruktur är statlig, eller möjligtvis även kommunal.<sup>97</sup> I RÅ 1996 not. 118 har nämligen bolaget en statlig ägarstruktur, till skillnad från RÅ 2008 ref. 74. Man kan även argumentera för att prejudikaten, vid en jämförelse, saknar likhetsnorm. Ett skäl som talar för avsaknad av likhetsnorm är att HFD inte ansåg plenum vara nödvändigt i RÅ 2008 ref. 74.<sup>98</sup>

Varken genom förarbeten, Skatteverkets uttalanden eller praxis är det möjligt att exakt ange hur förhållandet mellan 7:15 IL och 13:1 IL ska bedömas (samma sak gäller förhållandet mellan 7:3 IL [13:1 IL] och 7:4 IL). Utrymmet för aktiebolag eller någon annan kommersiell aktör att, utifrån 7:15 IL, bedriva skattebefriad sjukvårdsverksamhet får dock anses som mycket begränsat.

Skatterättsnämndens förhandsbesked från juli 2009 bekräftar det förhållandet att bestämmelsen i 7:18 IL inte ger mer än ett obetydligt ut-

<sup>96</sup> Se även RÅ 1997 ref. 64 samt RÅ 2004 ref. 77. Se också Melz, Rättsfall, SN 2004, s. 643–647.

<sup>97</sup> Jfr SOU 2009:65, s. 108.

<sup>98</sup> Jfr Melz, Övriga juridiska personer, SN 2009, s. 350.

rymme åt verksamhet som främjar okvalificerade ändamål.<sup>99</sup> Oavsett den fasta praxis som utvecklats med utgångspunkt i 7:15 IL gäller att förvärvsverksamhet som har ett vinstsyfte, bedrivs självständigt och yrkesmässigt (13:1 IL) alltid är skattepliktig för stiftelser enligt 7:3 IL; något jag ska återkomma till.<sup>100</sup> Denna uppfattning om gällande rätt förefaller dock gå stick i stäv med Stiftelse- och föreningsskatteutredningens beskrivning av hur stiftelsers rörelseinkomster i praktiken hanteras av Skatteverket. Utredningen anger nämligen följande:

”Det finns således inte något lagstadgat undantag för stiftelser från beskattning för inkomst av näringsverksamhet än det som avser kapitalinkomster. I praktiken förekommer det emellertid att rörelseinkomster, som uppkommer som en direkt följd av att en stiftelse uppfyller sitt kvalificerade ändamål eller att inkomsterna hänger naturligt samman med detta ändamål, inte beskattas. Det framstår dock som oklart för utredningen vad som är grunden för sådana skattebefrielser.”<sup>101</sup>

I centrum för redogörelsen av sjukvårdsrekvisitet i 7:4 IL står undersökningen av begreppets formulering, tillkomsthistoria och rättsliga sammanhang såsom detta beskrivits i 7:15 IL med tillhörande övrig relevant praxis och bestämmelser. Det är oklart vilka kriterier som egentligen ingår i sjukvårdsrekvisitetet (7:4 IL samt 7:15 IL). Det är också oklart hur inkomst från sjukvård ska hanteras om stiftelsen bedriver verksamheten i egen regi. Det får således sammantaget anses osäkert hur förhållandet mellan 7:4–7 IL (7:3 IL) samt 7:15 IL och 7:18 IL ska bedömas.

## 6.4 Sjukvårdskriteriet – perspektiv och slutsatser

### 6.4.1 Inledande reflektioner

Inventeringen av relevant rättskällematerial som kopplar till sjukvårdsrekvisitet har, i föregående avsnitt,<sup>102</sup> visat att det är vagt utformat och motsägelsefullt. Undersökningen visar också på regelsystemets komplexitet och inkoherens i denna del. Det är därför viktigt att komma ihåg att alla som uttalar sig dogmatiskt om innehållet i dessa bestämmelser har svårt

99 Jfr även Baekkevold m.fl., *Inkomstskatt – en lagkommentar*, 2010, fotnot 347, s. 122.

100 Se avsnitt 6.4.2 med hänvisningar.

101 Se SOU 2009:65, s. 165.

102 Se avsnitt 6.2 och 6.3 med hänvisningar.

att komma med något annat än kvalificerade gissningar avseende rättsläget.<sup>103</sup>

Som jag visat i avsnitt 1 har välfärdens organisering, i stor utsträckning, omvandlats under de senaste 30 åren.<sup>104</sup> En viktig utgångspunkt för att skapa en väl fungerande välfärdsmarknad är att denna kännetecknas av konkurrensneutralitet (level playing field), eller närmare bestämt att marknadens aktörer ges möjlighet att agera på samma villkor.<sup>105</sup> Dessa villkor för välfärdsstatens utveckling ger upphov till en rad intressanta frågor; inte minst då förändringsprocessen belyses utifrån ett skatterättsligt likformighetsperspektiv med olika välfärdsaktörer (associationsformer) som i huvudsak har samma verksamhetsyfte.

Ett erkänt rättsdogmatiskt mål är att dels framställa rättsordningen som ett koherent nätverk av huvudregler och undantag, dels utveckla normativa ståndpunkter som rättfärdigar och kritiserar olika delar av gällande rätt. En rättsdogmatiker laborerar således med flera olika abstraktionsnivåer varav den normativa innefattar att som ”vägvisare” komma med olika lösningar på rättsliga problem.<sup>106</sup> Min studie av regelsystemet i denna del avser att belysa även sådana aspekter av rättsdogmatiken.

Den fortsatta framställningen är disponerad enligt följande. Först diskuteras vilket innehåll begreppet sjukvård bör ges samt hur prövningen av begreppet principiellt sett bör göras. Hit hör frågan om begreppet kan tolkas på ett sätt som främjar nyetablering av ideella aktörer med ange-

103 Se exempelvis Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 252 f.

104 Se avsnitt 1 med hänvisningar. De senaste 200 årens samhällsomvandlingar har av forskare fångats upp med hjälp av olika samlingsnamn såsom 1800-talets ”rättsstat” och 1900-talets ”välfärdsstat”. Den beskrivna utvecklingen av välfärdsstatens organisering de senaste 30 åren anses av vissa forskare innebära att samhället i stor utsträckning skiftat karaktär, från välfärdsstat till något som kan betecknas som marknadsstat. Se Dalberg-Larsen, Retsstaten, velfärdsstaten og hvad så? (1984) samt Graver, forvaltningsrett i markedsstaten (2002). Det kan diskuteras om begreppet marknadsstat låter sig förenas med det nya sättet varpå välfärdstjänster tillhandahålls i Sverige. Utifrån min vetenskap har ingen studerat begreppets tillämplighet på svenska välfärdsförhållanden. Däremot finns forskning som beskriver utvecklingen med ökat inslag av marknadslösningar i svensk offentlig sektor. Se exempelvis Blomqvist och Rothstein, Välfärdsstatens nya ansikte (2000) samt Rothstein och Westerhäll, Bortom den starka statens politik? (2005).

105 Valkama definierar konkurrensneutralitet som en ”marknadssituation där institutionella faktorer gynnar eller diskriminerar en enda eller potentiell tjänsteproducent”. Se mer härom i Valkama, Konkurrensneutralitet som utmaning för kvasimarknadsteori, Nordisk administrativ tidskrift, 2005, s. 243.

106 Peczenik, Juridikens allmänna läror, SvJT 2005, s. 249–251. Se även avsnitt 2 med hänvisningar.

lägna idéer inom hälso- och sjukvårdsbranschen. Därefter undersöker jag om förhållandet mellan reglerna i 7:4–7 IL samt 7:15 IL och 7:18 IL kan användas på ett konstruktivt sätt i rättstillämpningen eller om lagstiftaren bör ta över begreppsbestämningen. Frågan diskuteras ur två olika synvinklar: stiftelseperspektivet och SVB-bolagsperspektivet.

#### 6.4.2 Stiftelseperspektivet

RÅ 1996 not. 118 samt RÅ 2008 ref. 74 indikerar att de aktörer som var föremål för prövning omfattar sådan verksamhet som skulle kunna beskrivas som sjukvårdsbegreppets kärnområde enligt 7:15 IL.<sup>107</sup> De uttalanden som görs i 2013 års förarbeten indikerar att sjukvårdsrekvisitet i 7:4 IL bör tolkas på samma sätt.<sup>108</sup> De inkomstskatterättsliga förutsättningarna att medges skattefrihet bör dock, trots allt, antagligen vara något enklare att uppnå om inte stiftelsen själv bedriver sjukvårdsverksamheten, utan istället tillgodoser ändamålet sjukvård på andra sätt.<sup>109</sup> Ett exempel på det kan vara att stiftelsen lämnar bidrag för inköp av sjukvårdsutrustning. Ett annat är att bidrag lämnas för logistiskt stöd vid bedrivande av sjukvårdsverksamhet. Det är dock, enligt min mening, tveksamt om sistnämnda exempel ligger inom ramen för sjukvårdsbegreppets kärnområde såsom detta implicit definierats via praxis.<sup>110</sup>

För att påverka incitamentsstrukturen i mer positiv riktning behövs något tydligare riktlinjer för hur sjukvårdsbegreppet ska bedömas i rättstillämpningen. Även rekvisitet ”utan vinstsyfte” behöver klargöras. Varken förarbeten eller de mål som tagits upp har på ett förklarande sätt diskuterat dessa frågor.

107 Se avsnitt 6.3.1.

108 Se avsnitt 6.2 med hänvisningar.

109 Jfr SOU 2009:63, s. 111. Det bör noteras att rekvisitet ”främja” i ändamålskravet (7:4 IL) ska tolkas brett i geografiskt hänseende. Det spelar ingen roll om destinatären är svensk eller utländsk. Inte heller om det är svensk eller utländsk sjukvård som tillgodoses. En stiftelse kan alltså ”främja” sjukvård (vad det nu än är) som bedrivs i utlandet utan att diskvalificeras från inkomstskattefrihet (RÅ 2004 ref. 131). I sin analys av RÅ 2004 ref. 131 konstaterar Arvidsson att domskälen i prejudikatet är av sådan generell karaktär att stiftelsens territoriella utdelningsfrihet gäller alla ändamål som räknas upp i 7:4 IL. Jag delar denna uppfattning. Se Arvidsson, Ändamålskravet för kvalificerat allmännyttiga stiftelser, SST 2005, s. 465 ff. samt särskilt s. 470.

110 Närmast verkar regeringens uttalanden gå i en riktning där gränsen för sjukvårdsbegreppets tillämpningsområde stannar vid dess faktiska ”kärnområde” (avsnitt 6.3.1) såsom det implicit preciserats via konstaterandet av de faktiska omständigheterna i RÅ 1996 not. 118 och RÅ 2008 ref. 74. Se prop. 2013/14:1, s. 304.

Sambandet mellan bestämmelserna om inkomstskattefrihet för ideell sektor och den svenska välfärdsmodellen är komplext. I min avhandling *Allmännyttan som norm i svensk skatterätt* skisseras både en rättspolitisk såväl som en skatteteoretisk bild av detta förhållande.<sup>111</sup> Styrande för innehållet i bestämmelserna om inkomstskattefrihet, har visat sig vara, att de på olika sätt syftar till att minska kostnaderna för samhället.<sup>112</sup> Detta synsätt inkluderar kostnaderna för hälsovården.<sup>113</sup> Frågan är då dels vilket innehåll begreppet sjukvård bör ges, dels hur prövningen av begreppet principiellt sett bör göras?

Omfattningen av vad som kan anses utgöra hälso- och sjukvård är varierande i den offentlighetsregleringen.<sup>114</sup> I 2010 års kommentar till HSL anför Johnsson och Sahlin att det finns vissa bestämmelser som ibland befinner sig i ett slags rättslig gråzon eftersom inte alla följer av en viss åtgärd kan anses inrymmas i begreppet hälso- och sjukvård. Detta gäller exempelvis åtgärder som regleras i lagen (1944:133) om kastrering, lagen (1972:119) om fastställande av könstillhörighet, men även lagen (2006:351) om genetisk integritet.<sup>115</sup> I PSL vidgas omfattningen av vad som menas med hälso- och sjukvård. Enligt 1:2 PSL avses med hälso- och sjukvård verksamhet som omfattas av tandvårdslagen (1985:125), lagen (2001:499) om omskärelse av pojkar samt verksamhet inom detaljhandel med läkemedel enligt lagen (2009:366) om handel med läkemedel.

Mot bakgrund av det anförda torde det vara svårt för lagstiftaren och övriga som ska tillämpa sjukvårdsbegreppet i inkomstskattehänseende, att bedöma var gränsen går för vad som inte kan anses utgöra hälso- och sjukvård. Enligt min mening bör tolkningen av begreppet sjukvård därför baseras på den principiella utgångspunkten att syftet med en tillämpning av bestämmelsen om inkomstskattefrihet är att minska kostnaderna för hälso- och sjukvården.

111 Dimitrievski, *Allmännyttan som norm i svensk skatterätt*, 2010, avsnitt 5.3.1 och 5.3.2 med hänvisningar.

112 Dimitrievski, *Allmännyttan som norm i svensk skatterätt*, 2010, avsnitt 5.3.3.

113 För en närmare diskussion om förhållandet mellan mångfald och ideell sektor inom ramen för stopplagstiftningen och lagen om valfrihetssystem, se Dimitrievski, *Allmännyttan som norm i svensk skatterätt*, 2010, avsnitt 5.5.3.3 och 5.5.3.5.

114 Se Axelsson, *Patientsäkerhet och kvalitetssäkring i svensk hälso- och sjukvård*, 2011, avsnitt 1.3.1 med hänvisningar.

115 Johnsson och Sahlin, *Hälso- och sjukvårdslagen med kommentarer*, 8:e uppl. 2010, s. 34.

Goda skäl kan anföras för att dra en parallell till HFDs principiella tillvägagångssätt vid tillämpning av det unionsrättsliga sjukvårdsbegreppet i ML.<sup>116</sup> Ett exempel på det är att vid tvivelsmål om huruvida viss stiftelse tillgodoser det allmännyttiga ändamålet sjukvård låta medicinsk eller annan terapeutisk expertis objektivt avgöra begreppets innehåll.<sup>117</sup> Mot bakgrund av vad som nyss anförts kan det, enligt min mening, te sig naturligt att HFD vid tillämpningen av 7 kap. IL gör vissa tillägg eller preciseringar i förhållande till sjukvårdsbegreppet.

Som tidigare angetts är det osäkert hur förhållandet mellan 7:4–7 IL (7:3 IL) samt 7:15 IL och 7:18 IL ska bedömas.<sup>118</sup> Den fråga som nu behöver besvaras är om reglerna ska tillämpas var för sig eller i kombination när en stiftelse bedriver sjukvårdsverksamhet. Beakta följande:

- a) Att en stiftelse som främjar sjukvård (7:4 IL) är enligt 7:3 IL skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13:1 IL.
- b) Att en sjukvårdsinrättning (stiftelse, aktiebolag etc.) som inte bedrivs i vinstsyfte enligt 7:15 IL bara är skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13:1 IL (7:18 IL).

Uppställda på detta sätt uppvisar bestämmelserna inte bara en yttre parallellitet i själva lagtexten t.ex. mellan 7:18 IL och 7:6 IL, utan även en djupare och något dold inre parallellitet i förhållande till själva sjukvårdsbegreppet (7:4 IL och 7:15 IL) såsom detta markeras dels i denna del av lagtexten, dels i 2013 års förarbeten.<sup>119</sup> Det finns således skäl som talar för att det går att finna en tolkning som innebär att lagrummen ska tillämpas kombinerat. Men, det finns även skäl som talar emot, såsom att utrymmet för skattefrihet till viss del är snävare vid prövning av stiftelsens verksamhet enligt 7:15 IL och 7:18 IL. Jag tänker främst på verksamhetskravet i 7:18, 2 st. IL. Bedömningen av verksamhetskravet i 7:5 IL sträcker sig över

116 Jfr Pahlsson, Momsfri sjukvård. En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt, 2015, exempelvis avsnitt 4.6.2.3, 4.6.3.4 och 4.6.5.3.

117 Jfr Pahlsson, Momsfri sjukvård. En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt, 2015, avsnitt 4.7. Som ett illustrativt exempel, se HFD, dom meddelad 2015-06-24, mål nr 5011-14.

118 Se avsnitt 6.3.2.

119 Se avsnitt 6.2 med hänvisningar.

en period av flera år, medan 7:18, 2 st. IL enbart tycks omfatta en prövning av aktuellt beskattningsår.<sup>120</sup>

Hur ska då inkomst av sjukvårdsverksamhet hanteras i inkomstskattehänseende? I centrum för dessa frågeställningar står syftet med vinst och dess förhållande till rörelsekriterierna i 13:1 IL. Att begreppsliggöra denna inkomstskatterättsliga process och dess koppling till skattefrihetssystemet i sin helhet (7 kap. IL) fordrar särskilda ansträngningar. Här ska endast några korta reflektioner göras.

För aktiebolaget är syftet av vinst rättsligt sanktionerat via 3:3 ABL, om inget annat anges i bolagsordningen. En allmännyttig stiftelses syfte regleras både via SL och 7:4 IL. Arvidsson och Gunne visar på ett mönster i praxis som anger att aktiebolagets affärer bygger på presumtionen att aktiebolag normalt bildas för att bedriva rörelseverksamhet. Enligt deras uppfattning kan inte rörelsekriterierna tillämpas rakt av på skattebefriade stiftelser, snarare är presumtionen här den omvända, dvs. *icke rörelse*.<sup>121</sup> Melz ser kundrelationen och att verksamheten riktar sig mot allmänheten som ett grundläggande rekvisit för egentlig rörelse. Han menar att detta "torde vara karaktäristiskt nästan för all verksamhet som i praxis klassificerats som rörelse."<sup>122</sup>

För att dekonstruera den nu beskrivna inkomstskatterättsliga process behöver man diskutera kriterierna för vinstsyfte och dess relation till de allmänna rörelsekriterierna. Är dessa sammanfallande när en stiftelse bedriver sjukvårdsverksamhet i egen regi? Eller, blir förklaringen till genom att beskriva vad som faktiskt konstituerar en organisation utan vinstsyfte?<sup>123</sup> Särskilt besvärande är frågan om stiftelsens finansiering av sjukvårdsverksamheten. Bör stiftelsen undantas från inkomstskatt om finansieringen sker i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala inkomstskatt? Mycket talar för att detta är en fråga som i slutändan bör utredas lagstiftningsvägen.

#### 6.4.3 SVB-bolagsperspektivet

Utöver sådana aktiebolag som prövats i tidigare praxis (RÅ 1996 not. 118 och RÅ 2008 ref. 74) och allmännyttiga stiftelser med i huvudsak samma

120 Se avsnitt 6.3 med hänvisningar. Se även Melz, Rättsfall, SN 2004, s. 646.

121 Arvidsson och Gunne, Om stiftelser och handel med värdepapper, SST 2001, s. 584–586.

122 Melz, Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser? SN 2001, s. 477.

123 Jfr Melz, Övriga juridiska personer, SN 2009, s. 350–351.

ändamål (sjukvård) finns numera (sedan 1 januari 2006) ett nytt slag av aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning, s.k. SVB-bolag.<sup>124</sup> Ett syfte med denna relativt nya företagsform (32:1–4 ABL) är att verksamheten ska bedrivas med annan målsättning än att ge ägarna vinst.<sup>125</sup> Lagstiftaren understryker att bestämmelserna, som konstruerats som vissa undantag och tillägg, i så liten utsträckning som möjligt ska avvika från vad som annars gäller för aktiebolag.<sup>126</sup> Syftet är således att staten även ska kunna tillhandahålla en företagsform som har aktiebolagets utvecklade organisation och flexibilitet, men där det samtidigt finns möjlighet (7:43–44 ABL) att bedriva verksamheten i enlighet med (1) det begränsade vinstutrymme som anges i 32:5 ABL, (2) utan vinstsyfte eller (3) med ett snävare vinstutrymme än det som framgår av reglerna i 32:5 ABL.

Den särskilda vinstutdelningsbegränsningen i 32:5 ABL är kopplad till begreppet ”värdeöverföring”. Med värdeöverföring avses förutom traditionell vinstutdelning även affärshändelser för bolaget som inte har rent affärsmässig karaktär och som innebär att bolagets förmögenhet minskar.<sup>127</sup> Skälighetsnivå för vinstutdelning och annan värdeöverföring regleras uttryckligen i 32:5 ABL och preciseras så här i förarbetena:

”Sammanfattningsvis föreslår alltså regeringen att vinstutdelning och annan värdeöverföring för ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning under perioden från en årsstämma till nästa inte skall få överstiga summan av *dels* ett belopp, motsvarande räntan – beräknad som den statslåneränta som gällde vid föregående räkenskapsårs utgång med tillägg av procentenhet – på det kapital som aktieägare vid den tidpunkten har tillskjutit till bolaget som betalning för aktier, *dels* ett belopp som motsvarar vad som varit tillgängligt för värdeöverföring vid årsstämma under vart och ett av de fem föregående räkenskapsåren.”<sup>128</sup>

Det bör noteras att det inte är nödvändigt att i bolagsordningen formulera hur vinstutdelning ska ske annat än i de fall reglerna i 32:5 ABL frångås till

124 SOU 2003:98, prop. 2004/05:178, bet. 2005/06:LU4 samt SFS 2005:812.

125 Prop. 2004/05:178, s. 21.

126 Prop. 2004/05:178, s. 23.

127 Prop. 2004/05:178, s. 28.

128 Prop. 2004/05:178, s. 32. Nerep och Samuelsson menar att det ligger en inneboende konflikt i att bedriva riskfylld verksamhet utan att erhålla någon avkastning som motsvarar risken. Därutöver anser de att ”räntebeloppet” blir mycket lågt, vilket kan leda till svårigheter att skaffa kapital till ett SVB-bolag. Se Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslagen – en lagkommentar, del III (kapitel 23–32), 2007, s. 482.

förmån för ett snävare vinstutdelningsutrymme.<sup>129</sup> Viktigt att framhäva är också att SVB-bolag bara får säljas till köpande bolag som själva är SVB-bolag (32:11 ABL).

SVB-reformen har utsatts för omfattande kritik av olika branschorganisationer inom vård, omsorg och behandling.<sup>130</sup> I september 2015 fanns endast ca 87 aktiebolag registrerade med särskild vinstutdelningsbegränsning.<sup>131</sup> Det är enligt min mening osäkert om det i Sverige överhuvudtaget finns ett fungerande SVB-bolag som bedriver hälso- och sjukvårdsverksamhet.

Eftersom regeringen i samband med moderniseringen av villkoren för inkomstskattefrihet avseende stiftelser inte lämnade något förslag vad gäller regleringen av sjukvårdsinrättningar uppkommer frågan om 7:15 IL är tillämplig på SVB-bolag som bedriver hälso- och sjukvårdsverksamhet.<sup>132</sup> Så länge SVB-bolaget bedriver en verksamhet som omfattas av sjukvårdsbegreppets kärnområde får rättsläget anses som klarlagt vad gäller definitionen av hälso- och sjukvårdstjänster. Men, avseende övriga krav får rättsläget betraktas som osäkert. Skatteverket fäster stor vikt vid bolagsordningens skrivningar. Att vinsten inte får ställas till ägarnas förfogande och att hänsyn inte ska tas till den redovisningsmässiga vinsten, annat än om det uppstår kontinuerliga överskott i verksamheten.<sup>133</sup> Skatteverkets uttalande innebär i sin tur bara en precisering av hur det bör framgå att verksamheten inte bedrivs i vinstsyfte. Skatteverkets ställningstagande

129 Prop. 2004/05:178, s. 26.

130 Se exempelvis SvD-Näringsliv, Företag ratar vinstbegränsning, 2012-10-06, hämtades från hemsidan [www.svd.se](http://www.svd.se) 2015-08-08. Företagsformens funktionalitet och dess förhållande till marknadsstatens villkor kontrasteras tydligast i Palmås beskrivning av de institutionella förutsättningar som verkar som hinder mot utvecklingen av socialt företagande. Palmås anger fyra principiella skäl varför associationsformen använts i så liten utsträckning i produktio- nen av välfärdstjänster. Ett av dessa är att staten misslyckats skapa stödfunktioner (tillgång till finansiering/kapitalförsörjning) för att främja tillväxten av dessa företag. Ett annat skäl är avskaffandet av stopplagen (avsaknad av incitament för vårdentreprenörer att starta SVB-bolag [prop. 2004/05:145 samt prop. 2006/07:52]). Se mer härom i Palmås, Den misslyckade välfärds- reformen. Därför floppade aktiebolag med begränsad vinst, Sektor 3, 2013, s. 32 ff.

131 Se Henriksson, Vinstbegränsningskrav – rättsliga frågeställningar, Svenskt Näringsliv (utlå- tande) 2015-10-09, s. 40 med hänvisningar till Bolagsverket. Se även SOU 2014:2, s. 78 not. 14 där antalet uppskattas till ca 62.

132 Prop. 2013/14:1, s. 304.

133 Skatteverkets ställningstagande, Sjukvårdsinrättningar, barmhärtighetsinrättningar och all- männa undervisningsverk – vinstsyfte, 2012-06-20 med dnr 131 147923-12/111.

har, principiellt sett, ett lågt rättskällemässigt värde och bör jämföras med övriga uttalanden i den skatterättsliga litteraturen.<sup>134</sup>

Möjligen kan man utifrån RÅ 2008 ref. 74 argumentera för en gränsdragning avseende skattskyldigheten vid ett vinstuttag som ligger i paritet med 32:5 ABL. Ett vinstuttag som är snävare än reglerna i ABL skulle då kunna ses medföra skattefrihet för ett SVB-bolag enligt 7:15 IL. Men, även här gör sig själva finansieringsfrågan påmind. Bör ett SVB-bolag undantas från inkomstskatt om finansieringen sker i direkt konkurrens med andra kommersiella företag som då måste betala inkomstskatt?<sup>135</sup>

Den oklara innebörden av inkomstskattelagens sjukvårdsbegrepp i 7:4 IL och 7:15 IL kontrasterar mot förarbeten och rättspraxis på ett sätt som jag anser inte tillfredsställande låter sig förklaras. Det råder dessutom osäkerhet kring huruvida dessa organisationer, som av staten preciseras vara både allmännyttiga organisationer och SVB-bolag,<sup>136</sup> behandlas lika i inkomstskattehänseende när de bedriver samma form av verksamhet utifrån liknande förutsättningar.

## 7 VERKSAMHETSKRAVET

### 7.1 Utgångspunkter för tolkningen

Verksamhetskravet regleras i 7:5 IL, där det numera framgår att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret uteslutande eller så gott som uteslutande ska främja ett eller flera olika ändamål som anges i 7:4 IL. I 2013 års förarbeten anges att kravet är kopplat till hur stiftelsen använder sina inkomster, inte hur inkomsterna anskaffas.<sup>137</sup>

Bedömningen av verksamhetskravet är inte bundet av beskattningsåret, utan kan göras i ett längre tidsperspektiv. I prövningen kan således tas hänsyn till viss fluktuation i flödet av hur stiftelsens inkomster används. Detta gäller hur verksamhetskravet uppfyllts året före beskattningsåret, beskattningsåret och året efter beskattningsåret. Tidsperioden för prövningen omfattar alltså tre år, men bara ”mindre överskridanden” är tillåtna enligt förarbetena.<sup>138</sup> Lagstiftaren accepterar således att stiftelsen i omfattning av ca 5–10 procent använder medel för att tillgodose

134 Se Peczenik, Om den förvaltningsrättsliga forskningen och rättsdogmatiken, FT 1990, s. 41 ff.

135 Jfr diskussionen om stiftelser som förs i avsnitt 6.4.2.

136 Se dir. 2014:40, s. 2.

137 Prop. 2013/14:1, s. 311.

138 Prop. 2013/14:1, s. 311.

andra ändamål än de allmännyttiga som anges i 7:4 IL. Tillfällig brist ska enligt lagstiftaren ”läkas genom ett större främjande beskattningsåret före och/eller efter beskattningsåret.”<sup>139</sup> Det är osäkert hur prövningen av verksamhetskravet egentligen ska göras.<sup>140</sup>

Gunne och Löfgren menar att stiftelsen behöver göra en genomsnittsbereäkning över en treårsperiod som visar att ca 90–95 procent av inkomsterna använts till ändamål som är allmännyttiga.<sup>141</sup> Stiftelse- och föreningsskatteutredningen menar att verksamhetskravet inte omfattar rörelseverksamhet eftersom denna träffar inkomstansskaffningen. Vidare anger utredningen att prövningen omfattar all verksamhet som stiftelsen bedriver samt att detta krav är kopplat till stiftelsens inkomstanvändning.<sup>142</sup> Slutligen menar regeringen att prövningen ska göras oberoende av omfattningen av fullföljden.<sup>143</sup> Enligt min mening är det fortfarande ovisst hur gränsdragningen ska göras mellan kvalificerad och okvalificerad användning av inkomst. Denna bedömning bör, vill jag mena, ytterst sett falla tillbaka på hur de allmännyttiga ändamålen tolkas i 7:4 IL. Men här finns nu en inbyggd motstridighet i regelsystemet. För medan lagstiftaren i de senaste förarbetena uttalat att verksamhetskravet bör ha en restriktiv tillämpning,<sup>144</sup> konstateras samtidigt att ändamålskravet tolkats relativt extensivt.<sup>145</sup>

## 7.2 Ett försök till precisering av utrymmet för skattefrihet

### 7.2.1 Om de olika scenarierna

Såsom framgår av ovanstående redogörelse är det osäkert hur prövningen av verksamhetskravet ska göras.<sup>146</sup> Här kommer således diskussionen avseende verksamhetskravet att fördjupas. Exempelen som konstrueras nedan syftar till att klargöra hur långt utrymmet för skattefrihet sträcker sig.

139 Prop. 2013/14:1, s. 311.

140 Dimitrievski, Moderniserade inkomstskatteregler för ideell sektor? Några reflektioner om lagstiftningsteknik och HFD:s lagtolkningstendenser med exempel hämtade från beskattning av ideella föreningar, SST 2014, s. 457–458. Se även Aamiseppl m.fl., Stiftelsehandboken, 2:a uppl. 2014, s. 49.

141 Gunne och Löfgren, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, 3:e uppl. 2014, s. 58.

142 SOU 2009:65, s. 129 f. samt 144 f.

143 Prop. 2013/14:1, s. 311.

144 SOU 2009:65, s. 145.

145 Se prop. 2013/14:1, s. 288.

146 Se avsnitt 7.1 med hänvisningar.

Ponera följande. En stiftelse som på egen hand producerar hälso- och sjukvårdstjänster bedriver i anslutning till sjukvårdsverksamheten hotell och restaurangrörelse (patienthotell). Utöver detta tillgodoser stiftelsen sitt sjukvårdsändamål genom att dela ut bidrag till andra allmännyttiga organisationer för inköp av sjukvårdsutrustning.

Minst två olika scenarier kan konstrueras. I det ena fallet (scenario 1) bedrivs patienthotell inom stiftelsen men bara i mindre skala. I det andra fallet (scenario 2) gäller att sjukvårdsverksamheten och patienthotellet ”sätts på bolag”. Nedan kommer båda dessa scenarier att analyseras.

### 7.2.2 Första scenariot

Jag har tidigare i studien angett vissa skäl pro et contra tillämpning av bestämmelserna (7:4–7 IL [7:3 IL] samt 7:15 IL och 7:18 IL) var för sig eller i kombination.<sup>147</sup> I ett nästa steg behöver skatterättsliga ändamålsskäl vägas mot bestämmelsernas uppbyggnad och räckvidd (lagtextens ordalydelse). Om resultatet i en sådan avvägning innebär att bestämmelserna anses ha olika uppbyggnad och räckvidd bör en tillämpning i kombination inte ses som genomförbar. Vid ett sådant utfall bör lagstiftaren, enligt min mening, utreda bestämmelsernas inbördes förhållande.

Bestämmelsernas principiella uppbyggnad är, enligt min mening, i praktiken identisk. Nästa fråga är då om det med rimlig säkerhet kan antas att det föreligger olikheter i bestämmelsernas räckvidd. Mycket talar för att verksamhetskravet i 7:5 IL har en generösare utformning än 7:18 IL.<sup>148</sup> Och omvänt är det i vissa avseenden antagligen generösare att stiftelsen träffas av 7:15 IL. Jag tänker främst på bedömningen av frågan om huruvida näringsverksamhet föreligger vid stiftelsens bedrivande av sjukvårdsverksamhet i egen regi (jfr 7:4–7 IL och 7:3 IL).<sup>149</sup> Här behöver man dock även väga in den betydelse som rekvisitet ”främja” (7:4 IL) fått i 2013 års förarbeten.<sup>150</sup> Till detta bör också läggas Stiftelse- och föreningsskatte-

147 Se avsnitt 6.4.2 med hänvisningar.

148 Se avsnitt 6.4.2.

149 Se avsnitt 6.4.2.

150 Se avsnitt 5 med hänvisningar. Se även Stiftelse- och föreningsskatteutredningens uttalande att ”det är önskvärt med en framtida lagreglering som bygger på bestämmelser som är så generella som möjligt, som är neutrala till subjektet och i stället riktar in sig mot vad som utförs.” SOU 2009:65, s. 228.

utredningens uttalande om hur frågan om skattefrihet för rörelseinkomster i praktiken hanteras av administrativ praxis.<sup>151</sup>

Mot bakgrund av den avvägning som nyss genomförts, vill jag mena, att det sammantaget vid en helhetsbedömning får anses osäkert i vilka avseenden bestämmelserna har olika räckvidd. Detta talar för att skatterättsliga ändamålsskäl bör tillmätas så stor betydelse att det möjliggör en lagtolkning av bestämmelserna i kombination. Det nu anförda väcker dock frågan om vilket tolkningsresultat som erhålls med ledning av det typexempel som konstruerats.

I den rättstillämpning som utvecklats i 7:15 IL och 7:18 IL kan, med viss säkerhet, anges att förhållandet mellan skattebefriad och skattepliktig näringsverksamhet innebär att inkomst som kommer från sjukvårdsverksamheten oavsett om detta är att betrakta som rörelse ska skattebefrias. Verksamhet som faller utanför (i mer än ringa omfattning) ska däremot beskattas.<sup>152</sup>

Patienthotellverksamheten bör således betraktas som näringsverksamhet. Därmed har vi närmat oss frågan om hur man vid en tillämpning av verksamhetskravet (7:5 IL och 7:18 IL) ska mäta resultatet, dvs. hur stiftelsen kan ”använda” den skattefria inkomsten av den kvalificerade verksamheten (sjukvård) i förhållande till den icke kvalificerade (patienthotellverksamhet). Här bör med en gång sägas att patienthotellverksamheten genererar en inkomst som träffar stiftelsens inkomstansskaffning. Inkomsten, som är av mindre omfattning, ska således inte ingå i bedömningen av verksamhetskravet, 7:5 IL.

Ett enkelt svar skulle kunna vara att stiftelsen får använda inkomsterna som den vill eftersom patienthotellsverksamheten betraktas som skattebefriad. Men, då måste man komma ihåg att verksamhetskravet i 7:5 IL tar sikte på ”inkomstanvändning” i kombination med att kravet ytterst faller tillbaka på en tolkning av hur inkomsterna används utifrån de allmännyttiga ändamål som anges i 7:4 IL. Att driva patienthotell är inte att anse som ett allmännyttigt ändamål enligt 7:4 IL.

Stiftelsen har dock möjlighet att kunna använda en del av den skattebefriade inkomsten på okvalificerad verksamhet. Det handlar om en inkomstanvändning i genomsnitt – över en period av tre år – som inte får överstiga mer än 5–10 procent av den totala verksamheten. Om stiftelsen

<sup>151</sup> Se avsnitt 6.3.2 med hänvisningar.

<sup>152</sup> Se avsnitt 6.3 samt 6.4.2 med hänvisningar.

således kan visa att ett korrekt flöde av ”inkomstanvändning” genomförts, dvs. att stiftelsen bara i viss utsträckning använt inkomstskattebefriade medel för att sponsra den okvalificerade verksamheten (patienthotell m.m.) bör verksamhetskravet (7:5 IL) kunna klaras.<sup>153</sup>

Det måste avslutningsvis sägas att en tillämpning av bestämmelserna i kombination inte är helt invändningsfri. Jag har noterat två svagheter. Den ena tydliggörs vid en jämförelse av två olika allmännyttiga ändamål med fokus på aktörens faktiska verksamhet. Sjukvårdsrekvisitet i 7:4 IL kan då exempelvis jämföras med rekvisitet *miljövård*.<sup>154</sup> Ett viktigt område inom miljövård är avfallshantering.<sup>155</sup> Ska då rörelseinkomster från avfallshantering som bedrivs i egen regi av en stiftelse vara skattebefriade vid tillämpning av 7:4–7 IL (7:3 IL)? Den andra svagheten ligger i Stiftelse- och föreningsskatteutredningen uttalande om att det i praktiken förekommer (administrativ praxis) att rörelseinkomster, som uppkommer som en direkt följd av att en ”stiftelse uppfyller sitt kvalificerade ändamål eller att inkomsterna hänger samman med detta ändamål, inte beskattas.”<sup>156</sup>

Betydelseområdet för flera olika delar av de aktuella bestämmelserna är osäkert. Sammantaget är därmed, enligt min mening, nedåtriskerna betydande vid en inkomstskatterättslig bedömning av utrymmet för skattefrihet utifrån ovanstående typexempel.

### 7.2.3 Andra scenarior

Mot bakgrund av det ovan anförda finns det skäl för stiftelsen att ”sätta sig på bolag” både vad gäller sjukvårds- som patienthotellverksamheten. För det första blir det lättare att skilja på skattebefriad och skattepliktig verk-

153 En annan sak är hur stiftelsen, på ett godtagbart sätt, ska kunna visa att det skett ett korrekt flöde av ”inkomstanvändning” under aktuell mätperiod. Se exempelvis Dimitrievski, Allmännyttan som norm i svensk skatterätt, 2010, avsnitt 6.3.2.

154 Se prop. 2013/14:1, s. 304–305.

155 Riksdagen har beslutat om 16 miljö kvalitetsmål, som anger vilket miljö tillstånd som ska uppnås i ett generationsperspektiv. Under våren 2010 beslutade riksdagen om en ny målstruktur för miljöarbetet med ett utvecklat generationsmål. Sammantaget har riksdagen beslutat om 19 etappmål i miljö målssystemet inom områdena klimat, luftföroreningar, farliga ämnen, avfall och biologisk mångfald. 2013 beslutade regeringen om en strategi för giftfri miljö som inkluderar etappmålen för farliga ämnen. Etappmålen och preciseringarna ger vägledning till exempelvis myndigheter och kommuner om inriktningar och prioriteringar för det fortsatta miljöarbetet. Se prop. 1997/87:145 och bet. 1998/99: MJU6 samt prop. 2004/05:150 och 2005/06: MJU3. Se även prop. 2009/10:155 och bet. 2009/10: MJU25 samt prop. 2013/14:39.

156 SOU 2009:63, s. 165 samt 206.

samhet. Och för det andra blir det lättare för stiftelsen att visa rätt till avdrag för kostnader i verksamheterna. Verksamheterna blir skattepliktiga, men de går att ha beskattade i stiftelsen. Och så länge stiftelsen uppfyller alla allmänna krav för skattefrihet (7:4–7 IL) blir resterande inkomster skattebefriade (7:3 IL). Hur inkomsterna från de skattepliktiga verksamheterna ska delas ut får i sin tur läsas ut av stiftelseförordnandet.

Frågan är nu i vilken utsträckning en stiftelse som bolagiserat sin sjukvårdsverksamhet tillgodoser det allmännyttiga ändamålet sjukvård (7:4 IL). Som tidigare konstaterats innebär rekvisitet ”främja” att lagstiftaren inte längre skiljer på att stiftelsen kan tillgodose sitt ändamål genom egen verksamhet eller indirekt via andra organisationer som uppfyller ändamålskravet i 7:4 IL.<sup>157</sup> Stiftelsens bolagiserade verksamhet bör dock enligt min mening bedömas för sig och således anses vara skild från stiftelsens ”egna” verksamhet (jfr RÅ 1993 ref. 100). I det avseendet kan stiftelsen inte anses kvalificera ändamålet sjukvård i 7:4 IL.

Därmed återstår att diskutera om stiftelsen har möjlighet att indirekt främja ändamålet sjukvård. Här finns, enligt min mening, en reell möjlighet för stiftelsen att uppnå ändamålskravet om den främjar sjukvård genom andra organisationer som uppfyller kraven i 7:4 IL. Men, för stiftelser som bedriver sjukvårdsverksamhet i egen regi finns, som jag nu visat, betydande osäkerhetsmoment inbäddade i regelsystemet för inkomstsskattefrihet (7 kap. IL).<sup>158</sup> I teorin uppstår ingen cirkularitet i detta resonemang. Stiftelsen kan alltså främja sjukvård indirekt genom att stödja andra organisationer som kvalificerar 7:4 IL. Alla tidigare redovisade osäkerhetsmoment leder dock i praktiken till att lagstiftaren endast erbjuder en begränsad möjlighet för stiftelsen att (via exempelvis andra stiftelser som bedriver sjukvård i egen regi) uppnå denna bestämmelses rekvisit (främja sjukvård).

## 8 NÅGOT OM FULLFÖLJDSKRAVET

### 8.1 Inledning

I detta avsnitt kommer jag lämna vissa kortfattade och översiktliga upplysningar om innebörden av fullföljdskravet (7:6–7 IL). Syftet är inte att utföra några egentliga analyser, utan att förse min framställning med en

<sup>157</sup> Se avsnitt 5 med hänvisningar.

<sup>158</sup> Se avsnitt 5 och 7.1–7.2.2 med hänvisningar.

beskrivning av gällande rätt.<sup>159</sup> Ambitionen är därefter att problematisera fullföljdskravet genom att sätta artikelns övergripande frågeställning i centrum: skapar fullföljdskravets rättsliga villkor en positiv incitamentsstruktur för utveckling av idéburen ideell sektor inom hälso- och sjukvårdsbranschen?

Efter en kort introduktion följer redogörelser av fullföljdskravets grundläggande komponenter enligt följande. Avkastning samt fullföljd och användningsgrad. Därefter presenteras fullföljdskravet genom en schematisk bild. Här beskrivs både hur fullföljdsberäkning och den tidliga prövning som denna process innefattar ska genomföras. Avsnittet avslutas med en sammanfattande kommentar.

## 8.2 Allmänna riktlinjer

Fullföljdskravet är ett aktivitetskrav. Lagstiftaren vill inte att skattefria inkomster läggs på hög, vilket innebär att kravet sätter press på den skattebefriade organisationen att främja exempelvis ändamålet ”sjukvård”. Därutöver rättfärdigar kontrollskäl behovet av ett aktivitetskrav. Genom kontroll ges staten möjligheten att korrigera beskattning om den skattebefriade inkomsten i tillräckligt hög inte används till det allmännyttiga ändamålet.<sup>160</sup>

Enkelt uttryckt reglerar fullföljdskravet vad stiftelsen måste dela ut beräknat över en flerårsperiod. Både fullföljds- och verksamhetskravet träffar således stiftelsens inkomstanvändning. Verksamhetskravet anger däremot hur mycket av det som delas ut som får gå till okvalificerade ändamål. Om stiftelsen uppfyller fullföljdskravet inklusive övriga krav för skattefrihet blir vissa av stiftelsens inkomster skattebefriade (7:3 IL). Om så

159 Fullföljdskravet har behandlats relativt utförligt i den skatterättsliga litteraturen. Se SOU 1995:63 samt Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser, SST 1998, s. 155 ff., Melz, Fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser – en rättelse och ett tillägg till min tidigare artikel, SST 1998, s. 584 f., Melz, En kommentar till Regeringsrättens dom om fullföljdskravet för stiftelser, SST 2001, s. 330 ff., Arvidsson, Ny dom om fullföljdskravet för stiftelser, SST 2002, s. 328 ff., Gunne, Kommentar till domen om Stiftelsen Stockholms Sjömanshem, SST 2001, s. 339 f. samt Gunne och Löfgren, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, 3:e uppl. (2014). Det bör noteras att Skatteverket under 2014 gått över till *Rättslig vägledning* istället för att uppdatera sina handledningar. Vissa svårigheter med hänvisningsteknik har föranlett mig att vid mina hänvisningar enbart utgå från Skatteverkets hemsida (Rättslig vägledning) samt i samband med det ange besöksdatum enligt följande: [www.skatteverket.se/rattsligvagledning/](http://www.skatteverket.se/rattsligvagledning/) (2015-10-18).

160 Se prop. 2013/14:1, s. 314.

inte sker blir stiftelsen istället fullt skattskyldig. Detta är fullföljdskravets tröskeleffekt.

### 8.3 Avkastning

I ett första steg måste stiftelsens avkastning beräknas. Av detta följer att begreppet avkastning behöver anges (vilka intäkter som ska räknas med) samt vilka kostnader för intäkternas förvärvande som får dras av. Innebörden av begreppet avkastning har preciserats i rättspraxis (RÅ 2001 ref. 17), numera finns det angivet i 7:7, 1 st. 1 men. IL: ”Vid bedömningen av fullföljdskravet är uppfyllt ska sådana intäkter beaktas som enligt 3 § inte ska tas upp till beskattning, dock med undantag för schablonintäkter på andelar i värdepappersfonder eller specialfonder enligt 42 kap. 43 § samt kapitalvinster.”<sup>161</sup> Hagstedt menar att det viktiga i detta sammanhang är att en väsentlig del av den avkastning som stiftelsen uppbär skattefritt kommer samhället tillgodo genom att medlen disponeras för ett allmännyttigt ändamål.<sup>162</sup> Melz anger att det av praxis framgår att inkomster hänförliga till rörelse (RÅ 1971 ref. 53) inte ska beaktas vid bedömningen av fullföljdskravet. Detta beror på att rörelseinkomster betraktas som skattepliktiga även för stiftelser som uppfyller alla krav för skattefrihet (7:3 IL).<sup>163</sup> De skattefria intäkter som bör tas med kan således exempelvis vara räntor, utdelningar och annan löpande avkastning av egendom.<sup>164</sup>

Lagstiftaren anser att det är nödvändigt att även beakta andra skattefria inkomster såsom: (1) medlemsavgifter och andra avgifter för deltagande i den allmännyttiga verksamheten (2) stöd eller bidrag samt (3) förvärv genom testamente eller gåva (7:7, 1 st. IL). Men, intäkterna (2–3) ska

161 Skälen för att exkludera kapitalvinster från avkastningsbegreppet har behandlats av Stiftelse- och föreningsskatteutredningen. Se SOU 2009:65, s. 136–140. Det är inte en central uppgift att i denna uppsats undersöka vad som enligt relevanta bestämmelser IL och tillhörande praxis ska preciseras vara kapitalvinst respektive löpande avkastning. Jag vill här endast uppmärksamma att gränsdragningsfrågan är betydelsefull för fullföljdsberäkningen eftersom det är den *löpande kapitalavkastning* som ska beaktas enligt fullföljdskravet. I litteraturen har frågan behandlats av Melz utifrån ett specifikt stiftelserrättsligt sammanhang. Se Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser, SST 1998, s. 162–166. Det bör noteras att Dahlberg behandlat kapitalinkomstbeskattningen av finansiella instrument i Dahlberg, Ränta eller kapitalvinst, 2011.

162 Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 309.

163 Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser, SST 1998, s. 160.

164 Se prop. 2013/14:1, s. 314 samt Gunne och Löfgren, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, 3:e uppl. 2014, s. 59.

beaktas i beräkningen bara om det framgår av omständigheterna att avsikten är att de ska användas direkt för verksamheten (7:7, 2 st. IL).

Förarbetena klargör att om syftet med tillskottet är att finansiera löpande verksamhet, så motiverar detta en klassificering såsom fullföljdsinkomst. Om syftet är att tillskottet ska läggas till kapitalet eller användas vid en väsentlig senare tidpunkt bör det inte räknas med i fullföljdsinkomsten. Medlemsavgifter ska dock enligt lagstiftaren alltid anses användas för finansiering av den löpande verksamheten, samtidigt som övriga stöd eller bidrag får bedömas i varje enskilt fall med utgångspunkt i om tillskottet ska anses läggas till stiftelsens kapital eller användas i den löpande verksamheten.<sup>165</sup>

#### 8.4 Fullföljd och användningsgrad

Nästa delmoment i fullföljdskravet är beräkningen av utgifterna för den allmännyttiga verksamheten (fullföljden). Tidpunkten för när fullföljden får anses ha skett utgår från god redovisningssed.<sup>166</sup> Av förarbetena framgår att utgifterna ska delas i två delar: (1) utgifter för förvärvande av avkastningsinkomster (omkostnader för intäkternas förvärvande, jfr 16:1 IL) och (2) utgifter för att främja det allmännyttiga ändamålet (fullföljds-kostnader). Alla utgifter som inte är kostnader för inkomsternas förvärvande ska ses som utgifter för fullföljden.<sup>167</sup>

Melz listar flera olika exempel på vad som skulle kunna utgöra kostnader för intäkternas förvärvande. Starkast är sambandet när det är fråga om direkta kostnader i form av depåavgifter, förvaltningsavgifter, placeringsråd eller arvoden till placeringskommittéer, etc. Däremot är det enligt Melz, osäkert hur indirekta kostnader för kapitalförvaltningen (styrelsearvoden, bokföring, revision, möten, lokaler, telefon, porto etc.) ska bedömas i skatterättsligt hänseende. En gränsdragning synes vara nödvändig att göra när det är fråga om stiftelser med omfattande kapitalförvaltning. Administrationskostnader i dessa fall bör, enligt Melz leda till att de kan ses som kostnader för intäkternas förvärvande.<sup>168</sup> Av *Rättslig vägledning* framgår att Skatteverket numera medger avdrag för indirekta

<sup>165</sup> Se prop. 2013/14:1, s. 315.

<sup>166</sup> Se RÅ 2010 ref. 40 samt 14:2 IL. Se även RSV:s skrivelse 1999-01-21, Beskattning av stiftelser, Dnr 10709-98/901.

<sup>167</sup> Se prop. 2013/14:1, s. 316.

<sup>168</sup> Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser, SST 1998, s. 172 med hänvisningar till praxis.

kostnader (förvaltnings- och administrationskostnader i form av telefonkostnader, styrelsearvoden, bokförings- och revisionskostnader) förutsatt att de kan hänföras vara omkostnader för intäkternas förvärvande.<sup>169</sup>

En stiftelse bedriver verksamhet för att fullfölja sitt syfte. Detta kan göras på olika sätt i form av att stiftelsen antingen betalar ut medel för att understödja verksamhet som bedrivs av annan allmännyttig ideell person, eller genom att bedriva verksamheten på egen hand (driva sjukhus). Så här skriver Melz om vad som kan klassificeras som fullföljdskostnader:

”Det torde därför vara klarlagt att som slutliga fullföljdskostnader kan räknas inte bara de direkta kostnaderna för exempelvis stipendier och andra anslag, kostnader för direkt bedriven allmännyttig verksamhet såsom egna forskningsprojekt, sjukvård etc. – vilket kan benämnas verksamhetens slutprodukter – utan även kostnader för verksamhet som ’har anknytning till dessa ändamål och ingå som ett led i stiftelsens verksamhet att främja’ ändamål.”<sup>170</sup>

Melz fortsätter:

”För en anslagsgivande stiftelse torde till sistnämnda kategori få räknas till anslagsgivningen direkt anknutna kostnader för arbetet att utvälja mottagare samt utbetalningen och eventuell uppföljning av medlens användning. Värdet av sådana kostnader kan från ändamålssynpunkt vara mycket högt.”<sup>171</sup>

Enligt 7:6 IL ska stiftelsen använda en *skälig del* av avkastningen för fullföljden av det allmännyttiga ändamålet. I förarbetena till fullföljdskravet uttalas att minst 75–80 procent av avkastningen måste användas.<sup>172</sup> Användningsgraden har av lagstiftaren ansetts nödvändigtvis vara lägre än 100 procent. Detta beror i sin tur på att viss del av avkastningen behöver fonderas för att stiftelsen ska kunna bevara kapitalets realvärde. En fondering på ca 20–25 procent av avkastningen är således tillåten utan att stiftelsen tappar skattemässig status. För nybildade stiftelser kan det i enskilda fall finnas anledning att låta användningsgraden bli något lägre de första åren (RÅ 2001 ref. 65).

<sup>169</sup> www.skatteverket.se/rattsligvagledning/ (2015-10-17).

<sup>170</sup> Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser, SST 1998, s. 175.

<sup>171</sup> Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser, SST 1998, s. 175.

<sup>172</sup> Se prop. 2013:14:1, s. 316. Se även RÅ 2001 ref. 17.

### 8.5 Fullföljdsberäkning och tidsfaktorer

Prövningen av fullföljdskravet kan begreppsliggöras utifrån två principiella delmoment. Delmoment I innebär ett genomförande av själva fullföljdsberäkningen. Delmoment II innefattar en tidlig prövning. Delmoment I och II interagerar med varandra enligt följande.

#### DELMOMENT I

Det är nettoavkastningen som ska ligga till grund för fullföljdsprövningen. I ett första steg ska avkastningen (bruttointäkter) minskas med omkostnaderna för intäkternas förvärvande (nettoavkastning). I ett nästa steg ska fullföljdsanvändningen (summa utdelade medel) minskas med fullföljds-kostnaderna (summa fullföljd).

Det avslutande steget i denna bedömning innebär att användningsgraden beräknas genom att relationen mellan steg 1 och 2 i denna beräkningsprocess anges i procent (användningsgraden). I den skatterättsliga litteraturen har dessa olika värden illustrerats schematiskt ungefär så här av Gunne och Löfgren.<sup>173</sup>

År	Avkastning (brutto-intäkter)	Omkostnader för intäkternas förvärvande	Netto- avkastning	Utdelade stiftelse- medel	Fullföljds- kostnader	Summa fullföljd	Användningsgrad i procent

#### DELMOMENT II

Vid prövningen av om fullföljdskravet är uppfyllt kan, enligt 7:6 IL, tre olika tidsperioder ligga till grund för bedömningen. (1) Fullföljdskravet är uppfyllt om stiftelsen använt tillräckligt mycket av sina intäkter under det aktuella beskattningsåret. Klarar stiftelsen användningsgraden aktuellt beskattningsår behöver hänsyn inte tas till fler beskattningsår.<sup>174</sup> (2) Om användningsgraden inte är tillräckligt hög under aktuellt beskattningsår får hänsyn tas till hur fullföljden varit under en period av flera år. I förarbetena uttalas att bedömningsperioden ska omfatta fem år: innevarande beskattningsår plus fyra år bakåt i tiden.<sup>175</sup>

<sup>173</sup> Se Gunne och Löfgren, *Beskattning av stiftelser och ideella föreningar*, 3:e uppl. 2014, s. 62.

<sup>174</sup> Se prop. 2013/14:1, s. 317.

<sup>175</sup> Se prop. 2013/14:1, s. 317. Normen om en bedömningsperiod som sträcker sig över flera år har uttalats även i de förarbeten som träffar ideella föreningar. Se prop. 1976/77:45:135, s. 81. Se även praxis i denna del: RÅ 2001 ref. 17.

År	Avkastning (brutto-intäkter)	Omkostnader för intäkternas förvärvande	Netto- avkastning	Utdelade stiftelse- medel	Fullföljds- kostnader	Summa fullföljd	Användningsgrad i procent
2015							
2014							
2013							
2012							
2011							
S:a							

I praxis har även längre bedömningsperioder än fem år godtagits. I dessa fall har hänsyn tagits till år såväl framåt som bakåt i tiden, s.k. eftersyn (RÅ 2001 ref. 17). Den längsta bedömningsperioden som godtagits vid en eftersyn har omfattat åtta år (tre år före aktuellt beskattningsår och fyra år efter). Trots att användningsgraden under aktuellt beskattningsår var 56 procent medgavs skattefrihet enligt fullföljdskravet (RÅ 1980 1:15).

Om fullföljdskravet inte är uppfyllt utifrån ovanstående tidsfaktorer, kan en prövning göras genom en (3) sekundär process (alternativregel). Fullföljdskravet ska då ändå anses uppfyllt om bristen i användningsgraden aktuellt beskattningsår är tillfällig. I förarbetena uttalas följande:

”Vid bedömningen ska då beaktas hur fullföljdskravet uppfyllts tidigare år, skälen till att användningsgraden inte har uppfyllts under beskattningsåret samt förutsättningarna för att kan förväntas återuppfyllas kommande år. Har t.ex. en stiftelse endast använt 65 procent av intäkterna år 5 på grund av dokumenterade svårigheter att hitta destinatärer anses fullföljdskravet ändå uppfyllt om stiftelsen har använt minst 80 procent av intäkterna åren 1–4 och 6. Bristen måste inte ha läkts tidigare eller efter kommande år utan det räcker att fullföljdskravet har uppfyllts under dessa år.”<sup>176</sup>

Det bör noteras att Skatteverket vid s.k. eftersyn bara kan beakta sådan information som är tillgänglig inom omprövningsperioden. En eftersyn med beaktande av senare beskattningsår kan endast göras genom en begäran om omprövning av den skattskyldige eller genom domstolsbeslut. Avslutningsvis bör sägas att fullföljdskravets nuvarande konstruktion, enligt regeringen, innebär en stor flexibilitet.<sup>177</sup>

<sup>176</sup> Se prop. 2013/14:1, s. 317.

<sup>177</sup> Se prop. 2013/14:1, s. 317.

## 8.6 Sammanfattande kommentarer

Även om fullföljdskravet, enligt förarbetena, fått en relativt generös utformning går det inte att bortse från dess komplexa konstruktion och inbyggda tröskeleffekt. Komplexiteten uppstår i den sammanflätning av komponenter som utgör grunden för fullföljdskravet (7:6–7 IL). Som ett exempel på detta kan nämnas den växelverkan som uppstår mellan fullföljdsberäkning och användningen av olika tidsfaktorer.<sup>178</sup> Interaktion sker dessutom mellan olika värden inom ramen för själva fullföljdsberäkningen.<sup>179</sup>

Tillämpningen av fullföljdskravet kan även nyanseras utifrån Stiftelse- och föreningsskatteutredningens uttalande om hur stiftelsers rörelseinkomster hanteras i praktiken.<sup>180</sup> Man kan således inte säkert säga hur sådana inkomster ska behandlas inom ramen för fullföljdskravet.

Jag menar att det inte heller är möjligt att utifrån en dogmatisk reflektion över gällande rätt, med säkerhet, uttala sig om huruvida fullföljdskravets rättsliga villkor medför en positiv incitamentsstruktur för utveckling av idéburen ideell sektor inom hälso- och sjukvårdsbranschen. Jag anser att det krävs experimentella empiriska studier med praktiska typexempel som är aktörsanpassade för att analysera de juridiska effekterna av fullföljdskravet. I förarbetena saknas sådana studier.<sup>181</sup> Vad jag eftersträvar är således ett kunskapstillskott som kompletterar den traditionella juridiska rättsdogmatiken.<sup>182</sup>

Sammantaget framstår det dock som helt klart att styrelsen i en stiftelse som bedriver sjukhus i egen regi måste ägna betydande omsorg åt att följa fullföljdskravets fluktuation över tid. Det kan inte heller uteslutas att styrelsen i sitt arbete behöver anlita särskilt administrativt stöd i denna del.

178 Se avsnitt 8.2–8.5 med hänvisningar.

179 Se avsnitt 8.2–8.5 med hänvisningar.

180 Se avsnitt 6.3.2 med hänvisningar.

181 Jfr dock SOU 2006:23, s. 86 samt Dimitrievski, Allmännyttan som norm i svensk skatterätt, 2010, avsnitt 6.3.2.

182 Frågan om behovet av användning av empiriskt material inom rättsvetenskapen är kontroversiell. Sandgren menar att rättsvetenskapens relevans och förmåga att skapa ett kunskapstillskott skulle öka om empiriskt material användes i större utsträckning. Se Sandgren, Om empiri och rättsvetenskap (del I), JT 1995/96, s. 726–749 samt Sandgren, Om empiri och rättsvetenskap (del II), JT 1995/96, s. 1035–1060. Ett viktigt svenskt vetenskapligt bidrag som iscensätter en reflektion kring empirisk forskning av rätten är Dahlstrands "Kränkning och upprättelse" (2012). Jag avser att i en kompletterande studie återkomma med en beskrivning av den metod och den disposition som skulle kunna användas för att analysera de juridiska effekterna av bl.a. fullföljdskravet i 7 kap. IL.

## 9 AVSLUTNING

Jag har beskrivit sjukvårdskriteriets innehåll såsom det uttrycks i 7 kap. IL för att i ett nästa steg försöka precisera utrymmet för skattefrihet.<sup>183</sup> På samma sätt har jag analyserat verksamhetskravet.<sup>184</sup> Slutligen har bilden av fullföljdskravet nyanserats. Jag menar att det är betydelsefullt för förståelsen av fullföljdskravet att använda sig av empiriskt (praktiskt) material. Denna sortens juridiska effektanalyser kan bidra med ytterligare kunskapstillskott, men kräver samtidigt ett annat juridiskt arbetsprogram än den generella rättsdogmatiska metoden.<sup>185</sup>

Det samlade intrycket av undersökningen ger, enligt min mening, inte grund för några säkra slutsatser om huruvida sjukvårdskriteriet kan ges ett innehåll som möjliggör att befintliga allmännyttigt ideella aktörer kan utvecklas. Inte heller kan några säkra slutsatser dras avseende om utformningen av kraven för skattefrihet i rättspraxis och förarbeten innebär att nya aktörer med angelägna idéer riskerar exkluderas från etablering på välfärdsmarknaden. Faktum kvarstår dock att non-profitsektorn spelar en liten roll när det gäller produktionen av välfärdstjänster i Sverige.<sup>186</sup>

Med säkerhet kan däremot konstateras att de juridiska komponenter som jag studerat pekar ut vissa nedåtrisker, dvs. att vissa delar av regelsystemet för inkomstskattefrihet *riskerar* hindra utveckling och nyetablering av ideella välfärdsaktörer inom vårdbranschen. Av avgörande betydelse i detta sammanhang är det oklara rättsläge som konstaterats i undersökta skattefrihetskrav.<sup>187</sup> Vill man säkerställa en inkomstskattelagstiftning som underlättar för det civila samhällets organisationer att bedriva verksamhet, att utvecklas och därigenom bidra till ökad välfärd och hälsa bör riktlinjerna för hur praxis ska pröva vissa delar av regelsystemet för inkomstskattefrihet preciseras.

Mycket talar dock för att enbart en tillämpning av inkomstskattefrihetsbestämmelserna inte är tillräcklig. Enligt intresseorganisationen för idéburen vård anger drygt 40 procent av deras medlemmar att brist på externt kapital som ett tillväxthinder.<sup>188</sup> Den skatterättsliga tillämpningen av 7 kap. IL är således nära sammankopplad med frågan om i vilken

183 Se avsnitt 6 med hänvisningar.

184 Se avsnitt 7 med hänvisningar.

185 Se avsnitt 8 med hänvisningar.

186 Se avsnitt 1 med hänvisningar.

187 Se avsnitt 6, 7 och 8.

188 Se dir. 2014:40 med hänvisningar samt SOU 2014:2 och SOU 2015:7.

utsträckning det ur kapitalförsörjningssynpunkt finns inträdes- eller tillväxthinder för aktörer inom non-profitsektorn.<sup>189</sup> Jag menar att dessa faktorer i kombination – inklusive en samlad bedömning av vad som är tillåtet enligt EU:s statsstödsregler – är betydelsefulla för utvecklingen av det civila samhällets välfärdsverksamheter.

*Nick Dimitrievski är universitetslektor i finansrätt och programledare för Magisterprogrammet i rättsvetenskap vid Karlstads universitet (KAU) samt studierektor för avdelningen för Juridik, KAU.*

---

<sup>189</sup> Se dir. 2014:40 och SOU 2016:13.