

Ang. skattskyldighet för stiftelse, som utövar "hjälpverksamhet bland behövande" (KL § 53 1 mom. e)

Av bankdirektör Lennart Stange.

Genom tre särskilda utslag av den 18 oktober 1961 har regeringsrätten bifallit av Helmer Sténs Minnesfond anförda besvär över de lägre instansernas beslut att taxera fonden såsom oinskränkt skattskyldig.

Några kommentarer härtill kunna vara av intresse, då utslagen tilldragit sig viss uppmärksamhet därför att därmed ytterligare bekräftelse vunnits om att en viss praxis, som taxeringsmyndigheterna i Stockholms stad under de sista 6 à 7 åren försökt inaugurera, icke gillas av regeringsrätten. Goda skäl har kunnat åberopas till stöd för uppfattningen, att taxeringsmyndigheterna i Stockholm icke haft saklig grund för sin metod att bedöma vissa understödsgivande stiftelsers och föreningars skattskyldighet med hänsyn till huruvida mottagarna av understöden varit i sådan ekonomisk situation, att kommunalskattelagens regler om *existensminimum* varit tillämpliga. Redan ett utslag av den 18 november 1959 (Emil och Aurora Stylanders Donationsfonds taxeringar 1955) synes bekräfta riktigheten av nyssnämnda uppfattning, men vederbörande taxeringsmyndigheter synes detta oaktat alltjämt ha fortsatt denna felaktiga praxis. Fonder och föreningar av åsyftad typ, som påförts taxering genom tillämpning av nyssnämnda diskutabla princip, synes därför ha all anledning uppmärksamma ifrågavarande utslag och

att vidtaga erforderliga åtgärder för att få skattskyldighetsfrågan omprövad.

Helmer Sténs Minnesfond har enligt stadgarna till ändamål att lämna ekonomisk hjälp åt i Aktiebolaget Svenska Handelsbanken anställda, pensionärer i banken och änkor efter sådana anställda och pensionärer, om de på grund av egen sjukdom eller sjukdom inom sin familj får sin ekonomi väsentligt påverkad. I stadgarna föreskrives tillika att hjälpen skall utgå utöver den hjälp, som kan erhållas från banken, och icke får minska bankens hjälpförpliktelse. Vid det praktiska tillgodoseendet av fondens ändamål har stadgarnas föreskrifter strikt iakttagits, och varje utbetalt bidrag har föregåtts av behovsprövning i enlighet med ändamålsbeskrivningen.

Fonden hade under en följd av år icke deklarerat eller anmodats avge deklARATION, när taxering ifrågasattes av taxeringsintendenten vid 1956 års taxering. Denne ansåg att fonden vore oinskränkt skattskyldig, men underlät (icke ovanligt) att ge närmare motivering härför för att i stället blott påstå att "fonden synes emellertid icke vara att hänföra till sådana juridiska personer, vilka enligt (resp. lagrum) helt eller delvis befriats från skattskyldighet". Fondens påpekande om avsaknaden av motivering lämnades obeaktat (icke heller ovanligt), och prövningsnämnden — vil-

ken taxerade fonden i enlighet med taxeringsintendentens yrkande — gav ingen motivering utöver en hänvisning till intendentens nyssnämnda fras — ”synes icke vara att hänföra etc.” Sedan fonden nödgats föra målet om 1956 års taxering till kammarrätten innan den efterlysta motiveringen kunnat erhållas från vederbörande intendent, hade emellertid även 1957, 1958 och 1959 års taxeringar aktualiserats. Taxering åsattes 1957—1959 redan av taxeringsnämnden, vilken — i motsats till taxeringsintendenten — lämnade viss saklig motivering. Denna var i all korthet att fonden ansågs oinskränkt skattskyldig, ”enär understöd till största delen synes hava *utdelats till icke behövande*” (understruket här). Vidare hänvisade taxeringsnämnden till bevillningsutskottets betänkande nr 21/1942 ”sid. 12, senare delen av mittstycket”. Där emot utvecklade taxeringsintendenten först den 16/10 1959 över huvud några synpunkter på skattskyldighetsfrågan, vilket skedde i samtidigt avgivna förklaringar till kammarrätten i besvärsmålen avseende 1956, 1957 och 1958 års taxeringar. Taxeringsintendenten — som alltså tidigare hade lämnat fonden, och synbarligen även prövningsnämnden, i okunnighet om sina verkliga motiv — angav nu två skilda, av varandra oberoende skäl för sin uppfattning om den oinskränkta skattskyldigheten.

För det första ansåg taxeringsintendenten att stadgarnas ändamålsbestämmelser icke vore tillfyllest, då stadgarna enligt hans uppfattning avfattats så att ”ändamålet icke *uttryckligen* begränsats att avse hjälpverksamhet *bland behövande*” (understruket här.)

För det andra förklarade han sig — i anslutning till fondens argumentering

i kammarrättsbesvären — anse det av taxeringsnämnden åberopade utskottsbetänkandet innebära att till ”behövande” endast skulle räknas personer, ”som kunna antagas lida *uppenbar nöd*” (understruket här), samt anförde därefter det motiv, som föreföll att vara hans egentliga huvudargument: ”Enligt min mening bör i detta hänseende de i 50 § kommunalskattelagen numera införda bestämmelserna om *existensminimum* beaktas. Begreppet existensminimum är i detta sammanhang så avvägt, att detsamma ej begränsats för allenast tillgodoseende av de allra nödvändigaste livsbehoven utan även avsetts inrymma smärre utgifter för tillfälliga behov”.

Taxeringsintendenten förklarade vidare att av uppgifterna om bidragsmottagarna ”synes mig framgå, att desamma i väsentlig och ej allenast i ringa omfattning utgått till personer, vilka enligt min uppfattning icke kunna anses vara behövande i lagens mening”.

Fonden hade vid utvecklingen av sina besvär hos kammarrätten — redan innan man slutligen fick kännedom om taxeringsintendentens motiv genom hans nyssnämnda förklaring i oktober 1959 — kritiserat den av taxeringsnämnden vid senare taxeringar gjorda hänvisningen till ovannämnda uttalande av bevillningsutskottet. Fonden framhöll därvid, att såväl 1936 års skattekommitté som departementschefen (i prop. 138/1942) understrukit, att den då föreslagna och sedermera vidtagna ändringen av lagtexten i 53 § KL m. fl. lagrum *icke åsyftade någon saklig ändring* av tidigare gällande bestämmelser utan främst innebar åtskilliga omformuleringar i förtydligande syfte. Det åberopade uttalandet av bevillningsutskottet hade vidare — framhöll

fonden — avseende å en föreslagen ändrad lydelse av *anvisningarna till 31 § KL* (ang. mottagarens skattskyldighet för understöd från stiftelse av nu ifrågavarande slag). I den mån uttalandet berör frågan om stiftelsens skattskyldighet, borde det fattas allenast som ett exempel till ledning för tolkningen av nyssnämnda anvisningar till 31 §, varför uttalandet *icke* vore ägnat att tjäna som regel för tolkningen av den i sammanhanget relevanta frågan om innehållet i fleromnämnda punkt i 53 § KL m. fl. lagrum. Det i den nya författningstexten använda uttrycket "att utöva hjälpverksamhet bland behövande" innebure blott ett förtydligande, icke en saklig ändring av det i äldre lagtext använda uttrycket "fromma stiftelser". Några normer för tolkningen av nämnda uttryck hade icke berörts vare sig i förarbetena till 1942 års ändring eller i förarbetena till tidigare författningstext (jämför i förstnämnda hänseende bl. a. Lundevalls skattehandbok, fjärde upplagan sid. 517 nederst, och GRS's skattehandbok del I, femte upplagan sid. 479, slutet av första stycket). Även om bevillningsutskottet — mot all förmodan — verkligen velat med sitt åberopande uttalande ge uttryck för meningen, att stiftelser, som utbetala bidrag till "behövande" skulle vara oinskränkt skattskyldiga, såvida icke understödstagarna lida "uppenbar nöd", kunde utskottets uttalande likväl icke upphöjas till tolkningsnorm, enär utskottet icke haft något stöd för detta uttalande i förarbetena till tidigare gällande lag eller hos 1936 års skattekommitté (vars förslag låg till grund för 1942 års lagändring). Man hade därför enligt fondens mening att vid ifrågavarande tolkning endast hålla sig till den praxis, som ut-

vecklats på området, främst genom ett antal avgöranden av regeringsrätten. Denna praxis vore visserligen svårtolkad med hänsyn till att referat och andra utförliga redogörelser saknades och att man sålunda endast hade att rätta sig efter de i regel kortfattade notiserna i Regeringsrättens Årsbok. Efter analys av ett antal dylika rättsfall framhöll fonden, att gränsen i förevarande sammanhang mellan "behövande" resp. "icke behövande" visserligen syntes diffus, men att det likväl syntes vara klart att den av motparten hävdade förutsättningen för skattefrihet — nämligen att bidragsmottagarna skulle "lida uppenbar nöd" — blivit klart underkänd av regeringsrätten genom ett flertal åberopade avgöranden. Det framginge även av de åberopade rättsfallen att — bortsett från stiftelser med "blandad verksamhet" (därvid vissa ändamål alltså icke förutsatte något "behov") — man icke kunde konstatera annat än att det för inskränkt skattskyldighet visserligen kräves att bidragsmottagarna skall vara "behövande" *men* att med "behövande" avses personer, som *utan* att lida uppenbar nöd ändå måste anses vara i behov av bidrag. Personer, som "lida uppenbar nöd", torde utan vidare kunna förutsättas ha inkomster understigande existensminimum. Gränsen för att icke längre kunna hänföras till "behövande" måste däremot sättas avsevärt högre. *Hur* högt vore svårt att avgöra, men det föreföll uppenbart att existensminimum icke kunde bli normgivande för denna gränsdragning. I vissa åberopade rättsfall, där stiftelsen ansetts allenast inskränkt skattskyldig, vore det sålunda uppenbart att bidragsmottagarnas inkomster avsevärt överstigit existensminimum. För fondens uppfattning talade även det förhållandet, att

ett skattetekniskt begrepp, som icke ens existerade då ifrågavarande skattskyldighetsregler erhöill sin gällande utformning, utan tillkommit långt senare och i annat sammanhang, enligt sakens natur knappast kunde bli normerande för tolkningen av skattskyldighetsreglerna.

Fonden åberopade och ingav slutligen förteckningar över i de olika målen förekommande bidragsmottagare, med specifika data rörande deras ekonomiska förhållanden, bidragens storlek samt de närmare omständigheter, som föranlett bidragen, och villkor, som förknippats med bidragen. Bidragen vore sålunda i många fall avsedda för av läkare föreskrivna dyrbara sjukdomsbehandlingar eller dyrbara utlandsresor i samma syfte. Det framhölls bl. a. att bakom varje utbetalning låg en noggrann utredning och prövning av vederbörandes behov.

Under de tre ifrågavarande beskattningsåren hade totalt utgivits 25 olika bidrag, i allmänhet av storleksordningen 200—500 kr, i enstaka fall högre belopp, högst 1.500 kr. Utredningen från fondens sida var icke i samtliga fall så fullständig att man beträffande varje bidrag kunde med säkerhet avgöra huruvida vederbörandes inkomst översteg existensminimum eller icke — något som för övrigt delvis ligger i sakens natur med hänsyn till de invecklade och svårtillämpade reglerna om existensminimum; en korrekt utredning i detta berörda hänseende hade ju strängt taget krävt att en fullständig deklaration bort upprättas och åberopas för varje bidragsmottagare med åberopande jämväl av samtliga de sjukdoms-, arbets- och försörjningsförhållanden, som jämlikt ifrågavarande lagrum påverkar frågan om bestämmande av existensminimum — icke heller taxe-

ringsintendenten hade för övrigt begärt en så noggrann utredning från fondens sida. Det var emellertid likväl uppenbart att taxeringsintendentens krav på hänsynstagande till existensminimum icke kunde uppfyllas. Om man exempelvis jämför bidragsmottagarnas övriga inkomster med de av Centrala Uppbördsnämnden fastställda normalbeloppen för existensminimum för beskattningsåret 1957 framgår följande: En enda av de 25 bidragsmottagarna hade en total inkomst klart understigande motsvarande normalbelopp för existensminimum. *Högst* tio stycken hade sådan inkomst, som vid en välvillig tolkning av bestämmelserna om existensminimum med hänsynstagande till sjukdom och familjeförhållanden *möjligen* kunnat vid taxering föranleda tillämpning av reglerna om existensminimum, medan de återstående (minst) 14 fallen representerade sådana inkomstlägen att flerberörda regler näppligen kunde bli tillämpliga. I minst sju fall översteg vederbörandes årsinkomst (i vissa fall inkl. makens) 10.000 kr, i två fall 20.000 kr (inkl. makens inkomst). Beträffande minst 4 fall var de lämnade uppgifterna alldeles otillräckliga för någon som helst bedömning ur nu ifrågavarande synpunkt. Sammanfattningsvis kunde av utredningen anses framgå att i majoriteten bidragsfall vederbörandes totala årsinkomst understeg 10.000 kr, samtidigt som å andra sidan tillämpningen av reglerna om existensminimum inte kunde ifrågasättas annat än bertäffande en klar minoritet av de 25 fallen. Taxeringsintendentens påstående att bidragspolitiken icke överensstämde med hans tes om hänsynstagande till existensminimum bestreds aldrig av fonden, och detta faktum får nog också betecknas så-

som objektivt ostridigt; vilket allt icke hindrade att det av utredningen också klart framgick, att flertalet understödstagare levde i små omständigheter samt att ett verkligt behov av ekonomisk hjälp med hänsyn till deras hälsotillstånd, familjeförhållanden och läkarordinationer m. m. verkligen förelåg, om behovet bedömdes ur ren humanitär synpunkt.

Taxeringsintendentens senkomna förklaringar till kammarrätten ansågs icke böra föranleda ytterligare saklig argumentering från fondens sida. *Kammarrättens utslag* (den 26/2 1960) gick fonden emot. Kammarrätten synes därvid ha accepterat det förstnämnda av taxeringsintendentens båda huvudargument för taxeringen, enär — enligt utslaget — *dels* stadgarna icke ansågs begränsa ändamålet till hjälpverksamhet bland behövande och *dels*, i den mån verksamhet av sistnämnda slag utövats, likväl av ”upplysta omständigheter” framginge att fonden ”i ej allenast ringa omfattning” utdelat understöd även till personer, som ”icke kunnat betecknas såsom behövande i nyssnämnda lagrums mening”. Huruvida därvid kammarrätten möjligen även anslutit sig till taxeringsintendentens uppfattning att begreppet ”existensminimum” skulle tillerkännas normerande betydelse i sammanhanget, framgår ej av utslagen, men förefaller icke sannolikt.

I fondens besvär över kammarrättens utslag åberopades i stort sett endast vad som redan tidigare anförts, varvid särskilt framhölls, att det för tvistefrågans bedömande avgörande momentet otvivelaktigt låg i tolkningen av begreppet ”behövande”. Fonden bestred kategoriskt att kommunalskattelagens bestämmelser om existensminimum kunde tillmätas betydelse vid denna tolkning.

Den av fonden förebragta, relativt omfattande utredningen synes ha kontrollerats och kompletterats på ett mycket omsorgsfullt sätt i regeringsrätten. Bl. a. synes uppgifter ha anskaffats om samtliga bidragsmottagares taxeringar. Sannolikt har särskild hänsyn tagits till det därvid framkomna förhållandet att avdrag för nedsatt skatteförmåga medgivits den bidragstagare, som åtnjutit den största inkomsten. En mycket grundlig utredning om omständigheterna kring bidragsgivningen och mottagarnas inkomstförhållanden får därför anses ha stått till regeringsrättens förfogande.

Genom åberopade utslag har *regeringsrätten* förklarat fonden vara *icke skattskyldig* för ifrågavarande inkomst och förmögenhet med följande motivering:

”Vad stadgarna för fonden innehålla därom, att såsom villkor för erhållande av bidrag från fonden skall gälla att vederbörande på grund av egen eller familjemedlems sjukdom fått sin ekonomiska ställning väsentligt försämrad, kan antagas avse även att denna ställning skall vara så svag att behov av understöd föreligger. Den i målet förebragta utredningen giver ock vid handen att vid de årliga utdelningarna av bidrag från fonden följts en regel av dylik innebörd. Avvikelser från regeln hava visserligen förekommit men icke, såvitt visats, i sådan omfattning att fördenskull fonden ej må anses hava till huvudsakligt ändamål att utöva hjälpverksamhet bland behövande”.

Det ligger i sakens natur att begreppet ”behövande” icke kan givas en entydig och fullständig definition genom domstolsutslag. Även om ifrågavarande

regeringsrättsutslag sålunda icke har givit ett helt klart besked på frågan om vad som avses med "behövande", synes man i vart fall vara berättigad draga den slutsatsen, att begreppet "existensminimum" ansetts sakna relevans i sammanhanget, vilket synes betydelsefullt nog för alla de stiftelser i Stockholm, som torde ha påförts taxering allenast på den grund att man felaktigt använt begreppet existensminimum som ett slags tolkningsnorm. Utslagen innebär vidare (som väntat) ett klart underkännande av motpartens argument att stadgarna måste uttryckligen begränsa ändamålet till att avse hjälpverksamhet bland behovande. Som bekant är inte stadgarna utan de faktiska omständigheterna avgörande för beskattningsfrågan.

Utslagen synes vara av stort intresse för *andra likartade stiftelser*, men sådana stiftelser torde likväl icke utan vidare kunna påräkna skattefrihet i fortsättningen enbart därför att stadgarnas ändamålsbestämmelser redan har eller genom ändring eventuellt kommer att få en lydelse likartad de för Helmer Sténs Understödsfond gällande. Bl. a. bör observeras att utslagen icke var enhälliga. En dissident ville avslå besvären med motiveringen att fondens ändamål visserligen var sådant att bidrag förutsatte att vederbörande genom sjukdom fått sin ekonomiska ställning väsentligt försämrad, men att detta likväl icke innebure att den ekonomiska ställningen "är så svag att han för den skull är i behov av understöd. Ej heller är i målet ådaga-

lagt att tillämpats strängare villkor för bidragstilldelning än stadgarna föranleda. Dissidenten ansåg sålunda i likhet med taxeringsintendenten att *behov av understöd* enligt utredningen icke förelåg (i vart fall för flertalet bidragsmottagare), ehuru han däremot icke synes ha fäst avseende vid frågan om existensminimum. Även om sålunda regeringsrättens majoritet ansett understödsbehov föreligga i de aktuella målen, synes det sannolikt att "omständigheterna" legat nära gränsen för vad som kan inrymmas i begreppet "behov av understöd". Både för ifrågavarande fond och för likartade stiftelser gäller därför att man, för att kunna påräkna skattefrihet i fortsättningen, icke torde böra ta risken att tillämpa en utdelningspolitik beträffande bidragen som är "frikostigare" än vad som motsvarar av den sténska understödsfonden hittills tillämpade principer och som framgår av den beskrivning av stadgarnas ändamålsbestämmelser och den faktiska utdelningsverksamheten, som lämnats i regeringsrättens ovan citerade motivering. Under förutsättning av att "utdelningspolitiken" och bidragens storlek ungefärligen motsvarar vad som i dessa avseenden enligt ovan förekommit i berörda rättsfall bör utsikterna vara goda att skattedomstolarna befriar vederbörande från den oinskränkta skattskyldigheten. Eventuella invändningar från motparten om hänsynstagande till "existensminimum" bör i dylika fall icke avskräcka stiftelsen från att hävda skattefrihet.