Se även sid 286

Om beskattning av stiftelser och ideella föreningar m. fl. juridiska personer

av förste taxeringsinspektören Erik Scholander

Forts., från nr 9/1958.

Beräkning av inkomst i de olika förvärvskällorna. Avdrag för underskott i förvärskälla. Avdrag för periodiskt understöd. Skattskyldighet för förmögenhet.

A. **Beräkning av inkomst**

Fastighet

Är fastighet jämligt bestämmelserna i 5 § 1 mom. KL helt eller delvis undantagen från skatteplikt skall enligt 54 § d) KL hyresvärde å lokaler nyttjade för de ändamål på grund av vilka skattefrihet medgivits, icke upptagas som intäkt.

Så skall t. ex. en frikyrklig organisation icke upptaga hyresvärde för gudstjänstlokaler i sin eljest uthyrda, delvis skattebelagda, fastighet. Å andra sidan medgives avdrag för räntor, reparationer, uppvärmning etc. endast med så stor del av kostnaden, som belöper å skattepliktig del av fastigheten. Kunna vissa kostnader icke direkt hänföras till antingen den skattefria eller skattepliktiga delen av en fastighet, få de fördelas å lämpligt sätt, exempelvis i förhållande till skattepliktig och icke skattepliktig del av taxeringsvärdet eller i förhållande till lokalernas areal.

I annat fall än här ovan nämnts skall ideell organisation på samma sätt som fysisk person upptaga hyresvärde av egna i egen fastighet nyttjade lokaler, oavsett vad de användas till.

Rättsfall: Timmermansorden skattskyldig för hyresvärde å del av fastighet nyttjad som ålderdomshem. (RÅ 1945: 869).

Avdrag för värdeminskning medgives efter sedvanliga grunder å *skattepliktig del* av byggnadsvärdet. Även procentavdrag medgives enligt gängse grunder, dock endast å *skattepliktig del* av taxeringsvärdet.

Beträffande frågan om fastigheter, som ägas av juridiska personer varom här är fråga, skall anses utgöra särskilda förvärvskällor eller — flera tillsammans — en förvaltningsenhet, må endast hänvisas till två rättsfall. I det ena (Rå 1947: 645) förklarades telegrafverket tillhöriga fastigheter i skilda städer men inom samma distrikt utgöra särskilda förvärvskällor. I det andra förklarades två i olika församlingar i Stockholm belägna fastigheter tillhöriga inskränkt skattskyldig stiftelse utgöra en förvaltningsenhet. (RÅ 1957 ref. 15).

Rörelse och annan förvärvsverksamhet

Det är en mycket utbredd missupfattning, att verksamhet bedriven av ideell förening utgör rörelse. Föreningsverksamhet är i regel en idell verksamhet, som icke utgör rörelse i skattelagarnas mening. Däremot kan givetvis en ideell organisation bedriva en i verksamheten ingående rörelse av skattepliktig natur såsom exempelvis pensionatsrörelse, tidningsrörelse,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

bokförlag, dansbanerörelse. Även förekommer att förening eller stiftelse uppbär royalty för nyttjande av märke eller mönster.

Rörelser av nu nämnt slag beskattas efter sedvanliga grunder, varvid dock ifråga om vissa omkostnader gäller att avväga hur stor del, som är att hänföra till rörelsen, och huru stor del, som belöper å den ideella verksamheten.

Avdrag för kostnader bör medgivas endast i den mån desamma äro att hänföra till beskattad förvärvskälla. (Undantag: idrottsorganisationer; se nedan).

Exempel å inkomster hos ideella organisationer, som anses *icke vara av skattepliktig natur:*

Försäljning av klubb- och föreningsmärken (jämställas med medlemsavgift).

Medlemsavgifter (se dock nedan rörande skattepliktiga inkomster).

Försäljning av märken för välgörande eller eljest allmännyttiga ändamål (anses utgöra gåva från köparen). Rå 1944: 192.

Jfr nedan rörande skattskyldighet för provision å märken.

Anslag (dock icke då detsamma utgår till i förvärvssyfte bedriven verksamhet av skattepliktig natur).

Lotteri (RÅ 1946: 903 Sthlms Kajakklubb och 1947: 955 AB Gävle Folkpark).

Överskott å enskilda fester till vilka endast medlemmar eller deras anhöriga äga tillträde.

Basarer och dylikt, där inkomsten härflyter från skänkta varor.

Rabatter R 1939: 890.

Som *skattepliktig* inkomst anses däremot exempelvis:

Medlemsavgifter, om de uttagas efter sådana grunder, att storleken står i direkt proportion till för medlem utförd speciell prestation, eller om de utgöra vederlag för särskild arbetsprestation. (Rättsfall: RÅ 1934 ref. 18).

Anslag, som utgår till en ideell organisation, därest detsamma är avsett att disponeras i en av organisationen förvärsmässigt bedriven verksamhet av skattepliktig natur.

Offentliga fester, d. v. s. tillställningar, där allmänheten äger tillträde mot entréavgift.

Skadestånd, böter etc. (RÅ 1943 ref. 16) då intäkten anses hänförlig till förvärvskällan rörelse. (Jfr RÅ 1956 ref. 10 där skadeståndet icke upptogs till beskattning hos mottagaren).

Provision (å Barnens Dagsmärken RÅ: 1944: 10).

Försäljning av prestationsmärken (skidlöparmärke, idrottsmärke etc.).

Medaljförsäljning (Kungl. Patriotiska Sällskapet m. fl.). (RÅ 1945: 337.)

Ifråga om tidskrifter, som utgivas av ideella organisationer, gäller först och främst att bedöma om desamma utgivas i förvärvssyfte eller icke.

Giver sådan tidskrift regelmässigt överskott och kan icke organisationen visa att överskottet uppkommit till följd av s. k. gåvoannonser eller icke skattepliktigt anslag eller bidrag, torde skattskyldighet föreligga för inkomsten.

Utgår tidskrift i huvudsak *endast till medlemmar* torde den del av överskottet, som utgöres av medlemmarnas avgifter, icke skola beskattas, då ju föreningen genom att till medlemmarna gratis utdela tidskrifter skulle kunna i motsvarande mån minska överskottet.

Från bruttoinkomsten bör avdrag medgivas icke blott för direkta kostnader för tidskriften utan jämväl för så stor del av allmänna kostnader, som kan anses belöpa

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

å densamma, exempelvis andel i kostnad för lokalhyror, löner, porton m. m.

Går tidskriftverksamhet regelmässigt med underskott finnes anledning förmoda, att tidskriften utgives allenast som ett led i den ideella verksamheten. Den utdelas måhända gratis till medlemmarna, eller säljes (även till utomstående) för en kostnad som understiger självkostnadspris. Avdrag för underskottet torde i så fall icke medgivas.

Rättsfall: RÅ 1942:801, 1944:1.025, 1932:693 och 694, 1949:471, 1955:691 och 1.056. Sveriges Färghandlares Riksförbund utgiver dels en tidskrift, som utgår gratis till medlemmarna, men i viss omfattning säljes till andra, dels ock en riksprislista. Utgivningen har icke ansetts utgöra förvärvskälla, varför överskottet på tidskriftsverksamheten icke beskattats och avdrag för underskottet å prislistan vägrats, RÅ 1958:464.

Särskilda regler för idrottsorganisationer

Ifråga om ideell organisation, som främjar icke professionell idrott eller gymnastik har för inkomstberäkningen införts särskilda bestämmelser, vilka återfinnas i p. 13 anvisn. till 29 § KL. Det är att märka, att bestämmelserna icke skola tillämpas ifråga om organisationer, som främja *sport,* (båt-, segel-, motor- eller hästsport) eller professionell idrott eller gymnastik. Ej heller äro bestämmelserna tillämpliga i annat fall än då idrottsorganisationen bedriver "rörelse, som består i anordnande av idrottstävlingar, försäljning av idrottsmärken eller annan därmed jämförlig förvärvsverksamhet". Bestämmelsen i p. 4 av anvisn. till 36 § KL synes med hänsyn till den nya definitionen av begreppet "tillfällig förvärsverksamhet" något dunkel.

Rättsfall: Svenska Pistolskytteförbundet har icke ansetts utgöra sådan organisation som har till huvudsaklig uppgift att främja icke professionell idrott, RÅ 1957 ref. 37.

Nedan upptagas två exempel å beskattning av idrottsorganisation. Exempel I avser organisation, som bedrivit rörelse av här ovan angiven art under det att i exempel II sådan verksamhet icke bedrivits, som förutsätter att bestämmelserna i p. 13 av anvisn. till 29 § KL skola tillämpas. De i exempel II medgivna avdragen för del i hyra och löner anses hava bestämts med ledning av infordrad utredning. Hur stor del av hela kostnaden för dylika utgifter, som skall anses avdragsgill varierar givetis från fall till fall.

Exempel å beskattning av idrottsorganisation

I.

Hyra	300	Medlemsavgifter	400
Löner	1.200	Tävlingar (offentliga)	1.000
Propaganda	700	Lotteri	1.500
Träning	600	Anslag från Riksidrottsförbundet	500
Uppvaktningar	200	Märkesförs. klubbmärken	100
Gåva till Barnens Dag	100	» stip.märken	400
Överskott	800		
	3.900		3.900

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

Inkomstberäkning vid taxeringen.

Inkomster:

Tävlingar		1.000
Stipulationsmärken		400
	Summa	1.400

Utgifter:

Hyra	300	
Löner	1.200	
Propaganda	700	
Träning	600	
	2.800	

Avgår:

Lotteri	1.500		
Anslag	500	2.000	800
		Inkomst	600

II.

Hyra	300	Medlemsavgifter	400
Löner	1.200	Lotteri	900
Propaganda	400	Offentl. fest	1.000
Träning	600	Enskild fest	100
		Underskott	100
	2.500		2.500

Inkomstberäkning vid taxeringen.

Inkomster:

Offentlig fest		1.000
Omkostnader:		
50 % av hyra	150	
30 % av löner	400	550
	Inkomst	450

Kapital

Inkomst härav beräknas enligt sedvanliga grunder. Ränta belöpande å statsanslag till icke förvärvsmässig verksamhet beskattas dock icke, då redovisningsskyldighet föreligger icke blott för anslaget utan även för räntan.

Då utredning om den exakta förvaltningskostnaden icke kan förebringas plägar avdrag för sådan kostnad i praxis maximeras till 5 % av bruttointäkten av kapital. I visa fall har avdrag medgivits med 10 %, exempelvis då låneverksamhet bedrives. Då det är fråga om stora förmögenheter med relativt okomplicerad sammansättning, kan avdraget maximeras till 1 promille av behållen förmögenhet. (RÅ 1947:860).

Ingår i en oinskränkt skattskyldig förenings eller stiftelses räkenskaper osjälvständig stiftelse (fond), vilken senare ansetts inskränkt skattskyldig, bör bemärkas att vid beräknande av förvaltningskostnadsavdrag sådant bör medgivas med 5 % å mellanskillnaden mellan kapitalin-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

komsten i dess helhet och den inskränkt skattskyldiga fondens ränta.

Beträffande *fideikommisskapitalen* — som äro att hänföra till familjestiftelser — meddelas ofta föreskrift, att viss del av avkastningen skall läggas till kapitalet. Enligt praxis förfares då så, att i fideikommisskapitalets deklaration redovisas den avkastning, som skall avsättas till kapitalet jämte däråt belöpande del av förmögenheten. I regel brukar avsättas 5 % av avkastningen. Fideikommissarien skall i så fall deklarera 19/20 av fideikommisskapitalets avkastning och förmögenhet och fideikommisskapitalet 1/20.

Har Kungl. Maj:t tillfälligt medgivit befrielse från avsättning till fideikommisskapitalet lärer, under den tid befrielsen gäller, fideikommissarien få beskattas för hela avkastningen och förmögenheten.

B. **Underskott i förvärvskälla**

Avdrag medgives endast då förvärvskälla i skattelagarnas mening visas föreligga. Vid utredning framkommer ofta, att yrkat avdrag för underskott avser underskott i en ideell — icke förvärvsbetonad — verksamhet.

C. **Avdrag för periodiskt understöd**

För understöd, som av stiftelse eller ideell förening utgives till *fysisk* person, medgives i princip avdrag under förutsättning, att mottagaren har anledning påräkna att understödsbeloppen återkomma med viss periodicitet samt att mottagarna namngivas.

Avdrag för periodiskt understöd från fysisk person till juridisk person eller från juridisk person till annan juridisk person medgives icke. (RÅ 1941 ref. 5 och 44, 1943 ref. 20 m. fl.).

Enligt särskild bestämmelse (p. 2 av anvisningarna till 31 § KL) är understöd, som utgår från *familjestiftelse* avdragsgillt ändock att det icke är *periodiskt*. Övriga för periodiska understöd gällande rekvisit måste dock uppfyllas. Sålunda har familjestiftelse vägrats avdrag för periodiskt understöd, som utgick till mottagarens undervisning eller uppfostran (RÅ 1951 ref. 14).

Reglerna rörande fysisk persons skattskyldighet för understöd från förening eller stiftelse framgår av nedanstående tablå.

Fysisk persons skattskyldighet för understöd från förening eller stiftelse.

Utbetalning från:	Mottagaren:
1) Familjestiftelse (Vad därmed förstås se 10 § SI)	Skattskyldig, dock ej om utbetalningen avser undervisning eller uppfostran. Obs. bestämmelsen i p. 2 anvisn. till 31 § KL: ”såsom p. u. betraktas däremot vad som uppbäres från varje slags stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla viss familj, vissa familjer eller bestämda personer.”

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

2) Stiftelse eller förening hänförlig till 53 § 1 mom. e) KL (inskränkt skattskyldig)	Ej skattskyldig om utbetalningen sker till fullföljande av ändamål enligt 53 § 1 mom. e). Eljest är mottagaren skattskyldig, exempelvis om utbetalningen = livränta, lön, pension el. dyl.
3) Stiftelse eller förening hänförlig till 53 § 1 mom. f) KL (oinskränkt skattskyldig)	Skattskyldig om utbetalningen = livränta, lön, pension el. dyl. eller *periodiskt* understöd. Ej skattskyldig om utbetalningen = *tillfälligt* understöd. Stiftelsen eller föreningen får i sistnämnda fallet ej åtnjuta avdrag.

D. **Skattskyldighet för förmögenhet**

I subjektivt avseende är familjestiftelse skattskyldig för all den förmögenhet densamma vid beskattningsårets utgång ägt, vare sig här i riket eller å utländsk ort.

Andra stiftelser än familjestiftelser, föreningar och samfund, vilkas medlemmar icke på grund av medlemskapet äga del i föreningens eller samfundets förmögenhet ävensom andra skattskyldiga hänförliga till inkomstlängd C äro — dock endast om och i den mån de äro skyldiga erlägga skatt för inkomst enligt bestämmelserna i förordningen om statlig inkomstskatt — skattskyldiga för den förmögenhet de vid beskattningsårets utgång ägt vare sig här i riket eller å utländsk ort.

Stiftelse eller förening, som vid inkomsttaxeringen äger åtnjuta inskränkning i skattskyldigheten är med andra ord skyldig erlägga förmögenhetsskatt endast för tillgångar nedlagda i förvärvskälla för vilken skattskyldighet till statlig inkomstskatt föreligger.

Exempel: Frikyrkoförsamling, som jämte sin kyrkliga verksamhet i förvärvssyfte bedriver pensionatrörelse, är i förmögenhetsskatteavseende skattskyldig för i sagda rörelse nedlagd förmögenhet.

Tillgångar och skulder beräknas enligt sedvanliga grunder. I fråga om fastighet bör bemärkas att såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen skall i förekommande fall upptagas endast skattepliktig del av fastighets taxeringsvärde (RÅ 1944 ref. 8). I följd härav medgives avdrag för inteckningss- eller annan å fastighet belöpande skuld endast med så stor del av skulden, som belöper å skattepliktig del av fastigheten.

Kontorsinventarier, klubbmärken o. dyl. skall upptagas såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen endast om de ingå i förvärvskälla för vilken skatteplikt föreligger vid den statliga inkomsttaxeringen.

I *förskott* uppburna medlems-, annons- och prenumerationsavgifter ha ansetts icke skola inräknas i den skattepliktiga förmögenheten. (RÅ 1930 ref. 28). Samma gäller vid beskattningsårets utgång icke förbrukat statsanslag.

Avdrag såsom för skuld för kapitalvärdet av förening eller stiftelse åvilande pensionsförpliktelse medgives under förutsättning att förpliktelsen är för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

handenvarande, d. v. s. att pensionen har börjat utgå senast under beskattningsåret.

Självfallet bör avdrag såsom för skuld medgivas endast för verklig sådan. Avsättningar, reserverade medel och andra egna "fonder" av icke skattefri karaktär är en förening eller stiftelse icke berättigad avdraga såsom skuld.

Avdrag såsom skuld för av ständiga medlemmar erlagda avgifter medgives om det kan visas att det med hänsyn till arten av organisationens verksamhet och till dess åtaganden att tillhandahålla medlemmarna tjänster måste anses, att organisationen i förhållande till de ständiga medlemmarna har förpliktelser, vilka vid bedömning av organisationens förmögenhetsställning är att anse som skuld. RÅ 1958 ref. 23.

Vid beräkning av statlig förmögenhetsskatt torde observeras att den i 9 § Sf angivna regeln att beskattningsbar förmögenhet skall maximeras till 30 gånger den sammanräknade nettoinkomsten, dock minst 50 % av skattepliktiga förmögenheten endast gäller fysisk person och oskift dödsbo.

E. **Deklarationsskyldighet m. m.**

Annan juridisk person än aktiebolag och ekonomisk förening är skyldig att utan anmaning avgiva självdeklaration, då bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till sammanlagt minst 100 kronor, eller då tillgångar av den art, som angives i 3 § 1 mom. Sf, vid beskattningsårets utgång haft ett värde överstigande 80.000 kronor eller, såvitt angår sådan juridisk person som avses i 6 § 1 mom. b) Sf, 5.000 kronor. Skyldig att utan anmaning avgiva deklaration är jämväl juridisk person för vilken garantibelopp för fastighet skall uptagas som skattepliktig inkomst.

Är stiftelse eller förening helt eller delvis frikallad från skattskyldighet skall i de fall, som i 33 § TF angives, särskild uppgift (Form. 1 c) avlämnas rörande inkomst och förmögenhet, som icke i självdeklaration uppgivits till beskattning.

Uppgift avlämnas varje år senast den 31 mars till länsstyrelsen i det län, där stiftelsens eller föreningens förvaltning huvudsakligen utövats, där icke taxeringsintendenten i länet på därom gjord framställning medgivit befrielse tills vidare från nämnda skyldighet.

Skatteplikt inträder vid inkomsttaxeringen för juridisk person, då den beräknade taxerade inkomsten uppgår till 100 kronor. (51 § KL och 9 § 4 mom. Si).

Beskattningsbar inkomst

För annan skattskyldig än fysisk person utgör den taxerade inkomsten tillika beskattningsbar inkomst. Denna skall för fysisk person, oskift dödsbo och familjestiftelse (d. v. s. skattskyldiga med progressiv statlig inkomstskatt) angivas i hela hundratal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till helt hundratal kronor, bortfaller. (50 § 3 mom. KL och 9 § 3 mom. Si). För andra skattskyldiga än nu nämnts (d. v. s. för skattskyldiga med proportionell statlig inkomstskatt) skall taxerad — tillika beskattningsbar inkomst — angivas i jämna tiotal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till fullt tiotal kronor, bortfaller (47 a § KL och 5 § Si).

Forts på nästa sid.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12

Vilken typ av pensionsstiftelse är att föredraga, tryggandetypen eller beredandetypen

Av fil. lic. Erik Hahr

Sedan det konstaterats, att en pensionsstiftelse kan konstrueras på två olika sätt, som "tryggandestiftelse", där stiftaren-arbetsgivaren gör pensionsutfästelserna, eller som "beredandestiftelse", i vilket fall utfästelserna göres av stiftelsen,[1] inställer sig frågan, vilken av dessa båda typer som är "bäst".

För en sådan arbetsgivare, vars huvudsyfte med stiftelsebildningen inte är att ordna pensionsfrågan för sina arbetstagare utan att utnyttja en möjlighet till skattefri avsättning av vinstmedel, kan beredandetypen te sig som den minst förpliktande och därför mest tilltalande. Han sätter av så mycket som passar honom ur beskattningssynpunkt. Stiftelsen gör utfästelser å lämpliga förmånsbelopp och får själv stå för deras infriande. Mellan arbetsgivaren och arbetstagaren föreligger i pensionshänseende intet rättsförhållande.

Det synes emellertid inte ha tillräckligt observerats, att begränsning av ansvaret även kan åstadkommas vid tryggandetypen. Härmed förhåller sig på följande sätt.

När 1944 års allmänna skattekommitté som ett skärpande villkor för avdragsrätt vid avsättning till pensionsstiftelse föreslog, att utfästelser måste göras, var kommittén angelägen att framhålla, att sådana utfästelser inte behövde bli alltför betungande för företagen. De utfästa pensionsbeloppen kunde nämligen genom en begränsningsklausul göras till *maximibelopp* och sålunda reduceras till en formalitet, nödvändig endast för beräkning av det avdragsgilla beloppet. I prop. 93/1950 (sid. 202) uttrycker departementschefen saken så, att såsom pensionsutfästelse

[1] Se artikel i häfte nr 9 av Skattenytt.

Forts. från föreg. sid.

Litteraturhänvisning

1936 års skattekommittés betänkande med förslag rörande beskattning av stiftelser och ideella föreningar m fl .juridiska personer (S. O. U. 1939: 47).
Kungl. Maj :ts prop. 134/1942.
Bev. utsk. bet. 21/1942.
Artiklar i Svensk Skattetidning årg. 1942 av Bodin och Jakobsson.
Kommentarer till 53 § KL i Geijer—Rosenqvist—Sterner och Lundevall.
Betänkande med förslag rörande idrottssammanslutningars beskattning (S, O. U. 1946: 56).
Betänkande med förslag till Religionsfrihetslag (S. O. U. 1949: 20).
Förslag till ändrad företagsbeskattning (S. O. U. 1954: 19).
Om stiftelser av Henrik Hessler.

Rättelse:

I den föregående artikeln uppgavs å sid. 289 att tillsynsmyndighet för andra understödsföreningar än sådana, som hava till uppgift att bereda understöd vid arbetslöshet, är riksförsäkringsanstalten. Sagda uppgift har emellertid från den 1 januari 1958 övertagits av försäkringsinspektionen (SF 224/1957).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:12