SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 4/1960 **Årg. 10**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Om stiftelsers och föreningars rätt till inskränkning i skattskyldigheten jämlikt bestämmelserna i 53 § 1 mom. e) KL

Av förste taxeringsinspektören Erik Scholander.

Förevarande artikel utgör en utveckling av vissa avsnitt i en tidigare artikel i denna tidskrift (häfte 9 och 10—11 1958) om beskattning av stiftelser och ideella föreningar m fl juridiska personer.

Historik.

Den i de nu gällande skatteförfattningarna medgivna rätten för vissa stiftelser och andra juridiska personer till inskränkning i skattskyldigheten har djupa rötter i lagstiftningen och torde kunna ledas tillbaka ända till medeltiden, då kyrkorna och klostren med donerade medel ombesörjde bl a fattigvård, sjukvård och undervisning. Från denna tid härleder sig också uttrycket "from stiftelse", vilket uttryck fanns kvar i våra skatteförfattningar ända fram till år 1942.

Redan i 1810 års bevillningsförordning voro "allmänna bolag, kassor och penningeverk, allmänna undervisnings- och skolinrättningar, stipendier, arbetshus, hospitals- och fattigförsörjningsanstalter samt i övrigt alla fromma stiftelser" fritagna från "all bevillning av lös och fast egendom, capitaler och fordringar."

I 1928 års kommunalskattelag upptogs som inskränkt skattskyldiga bl a "vetenskapliga samfund, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser samt stipendiefonder."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

Bland beskattningsnämnderna rådde delade meningar om vad man skulle innefatta i begreppet "fromma stiftelser". I stor utsträckning synes hava rått den uppfattningen, att hit vore att hänföra stiftelser med allmännyttiga ändamål överhuvud taget.

Skattedomstolarnas praxis var betydligt restriktivare och innebar att till fromma stiftelser hänfördes sådana stiftelser, som främjade sjukvård, barnavård och barnuppfostran eller utövade annan hjälpverksamhet bland behövande. Däremot räknades icke till fromma stiftelser sådana, som hade ett religiöst ändamål, eller främjade kulturella, sociala eller eljest allmännyttiga intressen eller utövade välgörenhet gentemot andra än behövande.

Ett antal utslag i RR i januari 1938 i mål angående beskattning av vissa under Göteborgs stadsförvaltning stående donationsfonder för allmännyttiga ändamål var den närmaste orsaken till att 1936 års skattekommitté upptog frågan om ändring av de oklara reglerna rörande beskattning av stiftelser och ideella föreningar m fl juridiska personer.

Kommitténs arbete resulterade i den lagstiftning, som trädde i kraft år 1943 och som — frånsett ändring i avseende å de religiösa samfundens beskattning och några smärre andra ändringar — alltjämt består.

De tidigare uttrycken "vetenskapliga samfund, sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar jämte andra fromma stiftelser samt stipendiefonder" har genom 1942 års lagstiftning ersatts med beteckningarna "sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet ej bedrives i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser, som hava till huvudsakligt ändamål att utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom sådana föreningar vilka, utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här ovan angivna art."

I vad den avser ersättande av uttrycket "from stiftelse" med uttryck som återspegla vad som häri innefattades enligt skattedomstolarnas då gällande praxis innebär 1942 års lagstiftning endast en redaktionell ändring. Utbyte av uttrycket "vetenskapligt samfund" mot "stiftelser, som hava till huvudsakligt ändamål att ... främja vetenskaplig forskning" innebär däremot en utsträckning av skattefriheten utöver vad som tidigare gällde. Enligt tidigare rättsuppfattning ansågs nämligen stiftelser, som icke själva utgjorde vetenskapliga samfund utan endast främjade vetenskaplig forskning, icke frikallade från beskattning i vidare mån än desamma kunde anses hänförliga till stipendiefonder.

Även i ett annat avseende innebar lagändringen en utvidgning av rätten till inskränkning i skattskyldigheten, nämligen i fråga om stiftelser eller föreningar med ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar. Organisationer med dylikt ändamål voro icke tidigare upptagna bland de privilegierade rättssubjekten. Förslaget rörande den sistnämnda gruppen framlades i propositionen utöver vad kommittén[1] hade föreslagit.

[1] SOU 1939:47.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

Vilka inkomster skola beskattas hos inskränkt skattskyldiga rättssubjekt?

Svenska juridiska personer äro antingen oinskränkt eller inskränkt skattskyldiga. Någon juridisk (eller fysisk) person här i riket — frånsett i 53 § 2 mom KL angivna skattskyldiga ävensom konkursbo — som i inkomst- och förmögenhetsskattehänseende är helt fritagen från skattskyldighet finnes icke. Sådan förmån åtnjuter icke ens staten själv.

Rätts- eller skattesubjekt, som uppfylla i 53 § 1 mom e) KL uppställda rekvisit skola sålunda under alla omständigheter beskattas för vid taxeringen till kommunal inkomstskatt garantibelopp och inkomst av fastighet och rörelse samt vid taxeringen till statlig inkomstskatt inkomst av rörelse.

Vid förmögenhetsbeskattningen äro de skattskyldiga för i rörelse nedlagda tillgångar efter avdrag för rörelsens skulder.

Vilka rekvisit uppställas för rätt till inskränkning i skattskyldigheten?

Av bestämmelserna i 53 § KL framgår att rätten till inskränkning i skattskyldigheten är beroende av om stiftelse eller förening har visst närmare i lagrummet angivet kvalificerat ändamål. Vidare kräves i fråga om stiftelser att ändamålet skall tillgodoses "utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer."

I fråga om föreningar kunna endast sådana anses kvalificerade, som fullfölja sitt ändamål "utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen."

I punkt 8 av anvisningarna till samma paragraf uppställes slutligen det kravet, att verksamhet av sådan art, som kvalificerar till skattefrihet, skall bedrivas i viss omfattning.

De tre här ovan angivna rekvisiten, vilka kunna kallas

ändamålsrekvisitet
destinatärsrekvisitet och
fullföljanderekvisitet

skall nu behandlas var för sig i belysning av eventuellt förekommande, vägledande rättsfall.

Ändamålsrekvisitet.

I vilken omfattning skattefrihet skulle medgivas ansåg 1936 års skattekommitté vara mycket vanskligt att avgöra. Det vore dock uppenbart, att skattefriheten icke kunde göras så vidsträckt, att däri inrymdes allmännyttiga ändamål överhuvud taget. Detta skulle innebära att de flesta stiftelser skulle bli skattefria. Vid bestämmande av skattefrihetens omfattning borde man bland de allmännyttiga ändamålen utvälja vissa av särskilt hög valör.

Även departementschefen var inne på en restriktiv linje. Enligt hans uttalande i propositionen borde urvalet av rättssubjekt, som skulle erhålla skattefrihet, ske med ganska stor stränghet.

De ändamål, som enligt nu gällande bestämmelser kvalificera till rätt till inskränkning i skattskyldigheten, äro såvitt avser stiftelser och föreningar

a) stärkande av rikets försvar
b) vård och uppfostran av barn
c) understöd för beredande av undervisning eller utbildning
d) hjälpverksamhet bland behövande
e) vetenskaplig forskning.

Stärkande av rikets försvar

Rätten till inskränkning i skattskyldigheten gäller endast sådana organisationer, som "under samverkan med militär eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

annan myndighet stärker rikets försvar". Hit hänföres icke sådana stiftelser eller sammanslutningar, som allenast indirekt stärka rikets försvar genom upplysningsverksamhet för främjande av försvaret, exempelvis genom tidskrifter och anordnande av föredrag och ej heller de vanliga skytteföreningarna. Däremot falla under bestämmelserna hemvärns- sjövärns- och luftskyddsföreningar, befälsutbildningsförbunden m fl vilka direkt verka för stärkande av försvarskraften.

I begreppet stärka rikets försvar inbegripes icke blott rent krigsbetonad verksamhet. Ett sådant understöd kan även lämnas i form av sjukvård, djurvård eller annan dylik verksamhet eller genom att ställa personal och materiel till försvarets förfogande för ändamål som nu sagts. Sålunda anses Röda Korset och Svenska Blå Stjärnan hava sådant ändamål varom här är fråga.

I enlighet med vad ovan sagts ha följande skattskyldiga ansetts oinskränkt skattskyldiga.

Skytteförbundens Överstyrelse RÅ 1948 ref. 31.

Kvinnoförbundet för Sveriges Sjöförsvar. Förbundet, som bildades 1894, hade till ändamål *att* väcka till liv insikten om nödvändigheten för Sverige att äga ett starkt sjöförsvar, *att* söka höja intresset härför (ändring 1948: *att* under samverkan med sjömilitär eller annan myndighet stärka rikets försvar) och i övrigt arbeta till marinens bästa, *samt* att underhålla offervilligheten för och kärleken till fosterlandet.

Under beskattningsåret hade förbundet utdelat silverbägare till marinpersonal, samt anslagit medel till marin upplysningsverksamhet och sjövärnskåren. Taxeringsintendenten framhöll, att förbundet icke aktivt verkat för försvaret, t ex genom utbildning av kvinnor, utan endast bedrivit uplysnings- och propagandaverksamhet 1955: 548.

Vård och uppfostran av barn

Främjande av vård och uppfostran av barn kan givetvis ske i många olika former. De vanligaste fallen äro måhända de premier och stipendier, som undervisningsanstalternas fonder lämna till studerande.

Andra fall äro bidrag eller anslag, som lämnas till upprättande och bedrivande av barnkolonier, barnhem eller barnsjukhus. Hit bör givetvis också räknas bidrag till inköp av kläder eller undervisningsmateriel till barn.

Då det är fråga om bidrag till vård och uppfostran av barn må för medgivande av rätt till inskränkning i skattskyldigheten krav icke uppställas, att barnen i ekonomiskt avseende skola vara i behov av understöd i ena eller andra formen.

Vad avses då med "barn"? I prop. 134/1942 anförde departementschefen: "Att låta den heterogena gruppen av institutioner och föreningar med syfte att utbilda ungdomen i fysiskt och moraliskt avseende erhålla skattefrihet eller att här göra ett urval för sådant ändamål finner jag knappast lämpligt eller ens möjligt".

Detta uttalande synes giva vid handen, att lämplig åldersgräns för skattefrihet icke borde sättas alltför högt.

Lägre än vid 16 år, d v s den ålder, då rätt till allmänt barnbidrag upphör, synes gränsen i vart fall icke böra dragas.

Huvudparten av medlemmarna i Sveriges Scoutförbund, som ansågs skattefritt (1946: 118), torde väl vara yngre än 16 år.

Då Kristliga Föreningarnas av Unga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

Män Riksförbund, som uppgav sig främja vård och uppfostran av barn, medgavs rätt till inskränkning i skattskyldigheten (1955 : 1392) torde detta ha berott på att regeringsrätten ansett verksamheten i vad den avsåge medlemmar, som voro barn, hava utgjort vård och uppfostran av dylika under det att den verksamhet, som avsåge andra medlemmar än sådana, som voro barn, ansetts hänförlig till utbildning (studiearbete och praktik). (Ett regeringsråd anförde: Enär förbundets huvudsakliga ändamål icke är att främja vård och uppfostran av barn, och annan grund för skattefrihet icke åberopats ... fastställa taxeringsnämndens beskattningsåtgärder.)

I mål angående arvsskatt har KFUM ansetts skattefri (NJA 1948 : 349). Härvid är dock att märka att enligt *arvsskatteförordningen* skattefrihet föreligger även för juridisk person, som främjar icke blott barns utan även *ungdoms* vård och fostran eller utbildning.

I det sistnämnda målet framkom, att KFUM:s verksamhet bedrevs i många olika former såsom scoutverksamhet, bibelstudier, föredrag och personlig vägledning, fysisk fostran i form av sport, läger och utfärder, studiearbete, organiserandet av studievistelser i utlandet, studiecirklar för kontakt med sociala frågor och orientering i det nutida samhällslivet, sommar- och semesterhem, samkväm etc. I första hand avses ett förebyggande arbete bland ungdomen, men man vill även göra en insats för missanpassad sådan, t ex genom att i inackorderingshem mottaga pojkar från skyddshem.

Understöd för beredande av undervisning och utbildning

Med den restriktiva inställning, som kommit till uttryck såväl i 1936 års skattesakkunnigas betänkande som i departementschefens yttrande i propositionen (134/1942) finnes anledning att antaga att begreppen undervisning och utbildning icke skola fattas i mera vidsträckt bemärkelse. I propositionen framhöll departementschefen beträffande stipendiefonder, att i den mån en dylik fond har ett annat ändamål än att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att främja vetenskaplig forskning, syntes den, i överensstämmelse med förslaget i övrigt, icke böra komma i åtnjutande av skattefrihet (sid. 49). Härav torde man kunna draga den slutsatsen att undervisning och utbildning avser sådan, som lämnas vid allmänna undervisningsverk.

Med allmänna undervisningsverk avses privata institutioner av sådan art. Statens och kommunernas undervisningsanstalter äro redan genom bestämmelserna i 53 § 1 mom b) och c) berättigade till inskränkning i skattskyldigheten. Till allmänna undervisningsverk har bl a hänförts korrespondensinstitut och sådana bildningsförbund, som åtnjuta statliga eller kommunala bidrag.

Stiftelse eller förening, som lämnar bidrag till vissa personer eller vissa grupper av personer för deltagande i kurser hos exempelvis ett bildningsförbund torde icke enbart på denna grund kunna anses främja undervisning eller utbildning. Sålunda bör lämnande av bidrag för genomgående av kortare eller tillfälliga kurser icke kvalificera till skattefrihet. Även i fråga om ämnesvalet torde visst bedömande böra ske. Jag tänker då närmast på de fall då kurserna äro av sådant slag, att undervisningen är av underordnad betydelse, och den sällskapliga samvaron eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

rekreation utgör den väsentliga drivkraften i deltagandet, såsom exempelvis då fråga är om kurser i bridge eller sällskapsdans.

I följande fall har skattebefrielse ansetts *icke* böra ifrågakomma:

Stiftelsen Svenska Kvinnors Djurskyddsförening uppgav, att dess huvudsakliga syfte vore att lämna understöd för beredande av undervisning om rätta sättet att behandla och skydda djuren. Denna undervisning bedrevs dels genom dagspressen och radio dels genom tidskrifter, broschyrer, affischer och dylikt. Stiftelsen uppgav vidare att dess verksamhet i stor utsträckning riktade sig till skolungdom RÅ 1957:2478.

A. Wennbergs Donationsfond hade till ändamål att utdela understöd, stipendier och dylikt till anställda vid AB Nordiska Kompaniet. I en efter anmaning år 1951 avgiven deklaration uppgavs att fonden uteslutande användes för utdelning av stipendier till behövande för praktiska studier i utlandet, 1958 ref. 13 I.

Stiftelsen 1949 års Edströmsfond hade till ändamål att främja kontakten och samhörighetskänslan mellan Asea-anställda i Sverige och utlandet i första hand genom studieresor för tjänstemän och arbetare. 1955:1399.

Stiftelsen Adda Svennedal hade enligt stadgarna till ändamål att främja barns vård och uppfostran i kristen och vegetarisk anda eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande. RR: "Av utredningen i målet framgår, att stiftelsen utövar verksamhet huvudsakligen genom anordnande av kortvariga kurser, vid vilka näringsfysiologiska frågor behandlas och vilka hava till syfte att befordra ett vegetariskt levnadssätt. Enär denna verksamhet icke kan anses vara av sådan beskaffenhet, att stiftelsen är hänförlig under 53 § 1 mom e) KL ..... 1958:579.

Bertil Ohlins Donationsfond hade till ändamål att utdela stipendier i syfte att möjliggöra studieresor till andra länder för personer — företrädesvis under 40-årsåldern — som genom verksamhet i press, arbete i politiska organisationer eller på annat sätt visat intresse för svensk liberalism. Under år 1952 hade stipendier utdelats för studier i England om hur engelsk demokrati fungerar i kommunalförvaltningen, för studier av socialiserings- och antisocialiseringsarbetet i England samt för studier av bildningsarbetets uppläggning i England. RR 24/11 1959.

I följande fall har skattebefrielse medgivits:

Samfundet Pro Fide & Christianismo. Samfundets inkomster användes till avlöning av kateketer med uppgift att meddela kristlig undervisning åt barn och ungdom, särskilt konfirmations- och söndagsskoleundervisning. RÅ 1956:506.

Johan Meijers fond. Enligt testamentsföreskrift skulle fondens avkastning användas för sann kristendoms förkovran i Sverige. Det ankomme på Sveriges ärkebiskop att bestämma om avkastningens fördelning. Enär med hänsyn till det ändamål, som med fonden tillgodoses, och vad i testamentet föreskrivits rörande den närmare fördelningen av fondens avkastning, fonden jämlikt grunderna för 53 § 1 mom. e) KL, 7 § f) förordningen om statlig inkomstskatt och 6 § 1 mom b) förordningen om statlig förmögenhetsskatt får anses fritagen från skattskyldighet för inkomst av kapital och för förmögenhet ..... RR 6/10 1959.

I det sistnämnda rättsfallet är det icke

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

fullt klart, vad som motiverat skattefriheten. Av lokutionen i utslaget ("grunderna för" etc) kan man möjligen tänka sig, att fonden är att hänföra till svenska kyrkan, i detta fall representerad av ärkebiskopen.

Hjälpverksamhet bland behövande

Som tidigare nämnts innefattade det i skatteförfattningarna fram t o m år 1942 använda uttrycket "from stiftelse" enligt skattedomstolarnas praxis bl a hjälpverksamhet bland behövande.

Prövning av frågan om en stiftelse skall anses utöva hjälpverksamhet bland behövande är beroende av vad man inlägger i begreppet "behövande".

Förarbetena till den nuvarande lagstiftningen giva här föga ledning.

Av ett uttalande av bevillningutskottet i betänkande nr 21/1942 sid. 12 synes dock vissa slutsatser kunna dragas. Kungl. Maj:t hade föreslagit att p. 2 av anvisningarna till 31 § KL skulle erhålla följande lydelse: "Såsom periodiskt understöd räknas icke vad en skattskyldig uppbär från stiftelse eller förening som avses i 53 § 1 mom e)" Utskottet ansåg emellertid att härtill borde fogas "såvida utbetalningen sker till fullföljande av ändamål, som i nämnda stadgande angives" och detta på följande skäl:

"I anslutning till den av utskottet såunda föreslagna ändrade lydelsen av punkt 2 i anvisningarna till 31 § KL vill utskottet framhålla, att därigenom endast avsetts att förekomma uppenbara missbruk av skattefrihetsbestämmelserna. Med den ändrade lydelsen åsyftas, att sådana utbetalningar, som falla utanför stiftelsens allmännyttiga ändamål, skola tagas till beskattning hos mottagaren. Bestämmelsen är däremot icke avsedd att tillämpas exempelvis i sådana fall, där en stiftelse med ändamål att utöva hjälpverksamhet bland behövande verkställt utbetalning till person, som varit mindre bemedlad, men dock ej lidit uppenbar nöd. En dylik gradering av mottagarens behov av understöd synes nämligen icke böra äga rum vid tillämpningen av förevarande anvisningspunkt utan vid bedömandet av frågan huruvida stiftelsen med hänsyn till sitt ändamål skall vara skattefri eller ej".

Av det citerade skulle man kunna draga den slutsatsen, att endast stiftelser och föreningar, som lämna understöd åt personer, som lida uppenbar nöd, skulle kunna medgivas rätt till inskränkning i skattskyldigheten, under det att sådana sammanslutningar, som lämna understöd åt mindre bemedlade icke skulle komma i åtnjutande av dylik förmån. Praxis har emellertid intagit en välvilligare ståndpunkt. Var gränsen skall dragas är givetvis mycket vanskligt att uttala sig om, då det i detta avseende ytterst gäller rent individuella bedömanden.

I vart fall torde väl kunna sägas, att personer med inkomster, som icke oväsentligt överstiger existensminimum, icke böra anses som behövande för såvitt icke alldeles speciella omständigheter äro för handen.

I ett nyligen meddelat utslag i regeringsrätten (18 november 1959) ansågs Emil och Aurora Stylanders Donationsfond inskränkt skattskyldig. Fonden, som hade till ändamål att utdela understöd till polismän i Stockholm, vilka på grund av sjukdom eller stor barnskara blivit i ekonomiskt hänseende blottställda, hade under år 1954 utdelat bidrag till 9 personer med belopp, som varierade mellan 300 och 1.200 kronor. Mottagarna hade taxerade

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

inkomster från 8.600 till 14.500 kronor. Flertalet av mottagarna hade under året varit sjukliga eller haft stor försörjningsbörda till följd av sjukdom i familjen eller stor barnskara.

Ett bedömande av om mottagarna äro behövande förutsätter som regel en utredning angående deras ekonomiska ställning.[1] Från den fiskala sidan kan en dylik utredning ske exempelvis i den formen att man från vederbörande beskattningsmyndigheter infordrar taxeringslängdsutdrag avseende de personer, som erhållit bidrag.

Framgår det av utdraget, att mottagaren har icke oväsentlig inkomst av fastighet eller kapital, torde vederbörande i regel icke vara behövande i den mening, som här avses. Behövande får han väl däremot sannolikt förutsättas vara, om det av utdraget framgår att han tillerkänts avdrag för nedsatt skatteförmåga och inkomsten icke är alltför hög.

Förekomsten av en medelstor inkomst åter utesluter naturligtvis icke, att vederbörande det oaktat kan vara behövande, då sådana omständigheter som underhåll av närstående, stora kostnader i samband med sjukdom eller dylikt ju icke kan utläsas av utdraget försåvitt icke avdrag för nedsatt skatteförmåga medgivits. I tveksamma fall bör stiftelse eller förening, som söker skattefrihet, beredas tillfälle att komplettera dylik av beskattningsmyndighet gjord utredning.

Beträffande frågan om i vilken form understöd skall lämnas, må främst erinras om lagens ordalydelse "stiftelser, som hava till ... ändamål att utöva hjälpverksamhet bland behövande". Härmed torde få innefattas icke blott lämnande av bidrag i kontanter eller natura utan även beredande av bostäder,[1] bekostande av sjukvård och tillsyn samt annan därmed jämförlig verksamhet under förutsättning, att de behövande direkt komma i åtnjutande av hjälpen. Skattefrihet har däremot icke ansetts böra medgivas, då det varit fråga allenast om indirekt främjande av behövande. Sålunda har Axel Hirschs fond, som stod under Svenska Socialvårdsförbundets förvaltning, och vars avkastning skulle användas för förbundets uppgifter och verksamhet inom socialvården ansetts oinskränkt skattskyldig 1955 : 968.

I ett utslag rörande ett förhandsbesked har regeringsrätten den 20 april 1956 förklarat, att enbart det förhållandet, att understöd till behövande utginge i form av *livränta* i princip icke skulle medföra, att skattefrihet vägrades en stiftelse. Utslaget torde få tolkas så, att så länge livräntetagarna äro behövande, föreligger förutsättning för skattefrihet. Ändras livräntetagarnas ekonomiska situation så, att de icke längre kunna anses behövande, bör stiftelsen därefter anses oinskränkt skattskyldig.

Det är att märka, att mottagarna — även om de äro behövande och oaktat stadgandet i p. 2 av anvisningarna till 31 § KL — äro skattskyldiga för de uppburna *livräntorna.*

Till sist skall framhållas att en invändning att understöd utgått till understöds-

[1] Bevisbördan torde åvila fiscus. Jfr rättsfallet 1947 : 1078. Någon utredning om mottagarnas ekonomiska ställning hade icke förebragts.

[1] Däremot har stiftelse, vars ändamål var att möjliggöra förvärv av egnahem, ansetts oinskränkt skattskyldig. 1956 : 648 Broströmskoncernens Egnahemsstiftelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

tagare i utlandet icke vunnit beaktande. 1956: 573 Slaviska Missionens Understödsstiftelse.

Vetenskaplig forskning

Som inledningsvis nämnts gällde före 1943 den praxis, att som vetenskapligt samfund räknades icke en sammanslutning, som var öppen för alla. 1942 års lagstiftning har härutinnan utvidgat möjligheterna till skattefrihet genom att nu envar stiftelse eller förening som främjar vetenskaplig forskning kan — oavsett om ledamöterna eller medlemmarna äro vetenskapsmän eller icke — medgivas skattefrihet.

1936 års skattekommitté anförde i detta sammanhang: "Enligt nu gällande lagstiftning äro vetenskapliga samfund frikallade från skattskyldighet till staten. Stiftelser, som främja vetenskaplig forskning, äro däremot icke befriade från beskattning i vidare mån än desamma kunna anses hänförliga till stipendiefonder. En sådan ordning kan enligt kommitténs mening icke bibehållas. Kommitténs förslag bygger på den förutsättningen att stiftelser och ideella föreningar skola, i den mån de främja samma ändamål, behandlas lika i beskattningshänseende."

Till vetenskaplig forskning hänföres enligt vad departementschefen anfört i propositionen *kulturminnesvård.*

Bland de rättsfall, som kunna tjäna till ledning för vad som skall anses utgöra vetenskaplig forskning eller icke, må nämnas följande:

Stiftelsen W. Geddas fond för meddelande om kunskap om naturenligt levnadssätt. Fonden hade till ändamål att främja vetenskaplig forskning med avseende på den mänskliga födans sammansättning och vegetarisk livsföring. Under beskattningsåret hade bidrag lämnats till av Stockholms Vegetariska förening anordnade kurser m. m. Fonden ansågs oinskränkt skattskyldig 1955: 1396.

Ebba Lindaus fond till fromma för djuren å Skansens Zoologiska trädgård. Fonden, vars avkastning skulle användas till omvårdnad av djuren å Skansen ansågs oinskränkt skattskyldig 1956: 1032 (Skansen är en gren av Nordiska Museets verksamhet).

Utslag i mål angående förhandsbesked. Stiftelsen Y hade bildats av ett 30-tal företag inom elbranschen för att genom forskning på de tekniska, administrativa, organisatoriska och arbetspsykologiska områdena söka förbättra, förenkla och förbilliga el-installationer bl a genom inköp av ett el-installationsföretag och där utföra undersökningar och pröva vunna resultat. Stiftelsen ansågs oinskränkt skattskyldig. RR 20 januari 1956.

Motsatt utgång blev det i följande mål även det gällande förhandsbesked. Ett antal företag för produktion och distribution av elektrisk kraft avsågo att bilda en stiftelse, som genom teknisk vetenskaplig forskning skulle bidraga till elkraftförsörjningens utveckling bl a genom att följa utvecklingen av anläggningstekniken inom de elektriska, mekaniska och byggnadstekniska områdena för olika typer av kraftverk. Undersökningar skulle vidare ske av optimal avvägning mellan vattenkraft och kraft producerad på annat sätt, samt av möjlighet till vissa standardiseringar m m. Forskning inom överföringstekniken ingick även i programmet. Stiftelsen ansågs inskränkt skattskyldig. Två ledamöter ville anse stiftelsen oinskränkt skattskyldig enär forskningsresultaten icke vore utan vidare och i lika mån till-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

gängliga för envar, som kunde hava intresse därav. RR 26/2 1957.

I ett annat mål angående förhandsbesked var det fråga om en stiftelse, som skulle främja skogsbrukets utveckling i avseende å redskap, maskiner och arbetsmetoder och dessutom att genom arbetsstudier åstadkomma en objektiv bedömning av svårighetsgraden av olika slag av skogsarbete. Stiftelsen ansågs oinskränkt skattskyldig. RR 26/2 1957.

Konst och litteratur.

Konst och litteratur anses *icke* utgöra ändamål, som kvalificerar för skattefrihet.

Härom anförde kommittén (sid. 57):

"När nu skattefrihet föreslås för stiftelser med ändamål att främja vetenskaplig forskning, skulle det kunna ifrågasättas, om icke även stiftelser, som gynna konst och litteratur, borde erhålla skattefrihet. Därvid må erinras, att sådana stiftelser, som hava till ändamål att lämna understöd för mottagarens undervisning eller utbildning, enligt kommitténs förslag skola erhålla skattefrihet. I den mån stiftelser för främjande av konst och litteratur kunna hänföras under detta stadgande, komma de således i åtnjutande av skattebefrielse. Beträffande övriga stiftelser för främjande av konst och litteratur synas emellertid icke föreligga tillräckliga skäl att undantaga desamma från skattskyldighet".

Departementschefen: "Vad teaterkonsten, musiken och de bildande konsterna beträffar utövas de väl icke alltid på sådant sätt att uppmuntran från det allmännas sida i form av skattebefrielse kan anses befogad".

Avsikten är, att stat och kommun skola tillgodose organisationer av nu nämnt slag, som kunna anses förtjänta därav, på annat sätt än genom skattebefrielse exempelvis genom anslag.

Stiftelsen Thielska Galleriet, som tillkommit uteslutande för förverkligande av konstnärliga och kulturella syften, har till ändamål att förvalta fastighet med däri inrymda möbler och inventarier samt tavel- och skulptursamlingar. Konstsalongerna hållas för allmänheten tillgängliga. Stiftelsen har ansetts hänförlig till i 53 § 1 mom e) KL omförmälda skattskyldiga. Grunden för utslaget torde vara, att stiftelsen ansetts hava främjat kulturminnesvård, vilken ju enligt vad tidigare sagts är att hänföra till vetenskaplig forskning. 1948 ref. 33.

I detta sammanhang bör kanske även nämnas den nyligen i pressen omnämnda Gösta Ekmans Minnesfond, som förvaltas av Svenska Teaterförbundet.

Enligt stadgarna skall en femtedel av fondens avkastning årligen läggas till kapitalet. Återstoden av avkastningen skall årligen den 28 december i form av stipendier tilldelas begåvade sceniska konstnärer, vilka genom resor eller fortsatt utbildning i in- eller utlandet önska ytterligare berika sin konst.

Genom beslut i Stockholms stads prövningsnämnd angående taxering åren 1956 och 1957 ansågs fonden oinskränkt skattskyldig. Besluten överklagades icke. Fonden har senare år icke överklagat vederbörande taxeringsnämnders beslut.

Destinatärsrekvistet.

Om en stiftelse eller förening i sin verksamhet främjar något av de ändamål, som enligt vad tidigare nämnts anses böra föranleda inskränkning i skattskyldigheten, men stiftelsen eller föreningen därvid allenast tillgodoser personer inom en viss

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

trängre krets, har anledning icke ansetts föreligga att medgiva någon förmånsställning i skattehänseende.

I fråga om stiftelser har lagstiftaren därvid använt uttrycket "utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer". Detta uttryck sammanfaller med den i 10 § förordningen om statlig inkomstskatt angivna definitionen av familjestiftelse.

I fråga om föreningar anses det förhållandet, att en förening "i sin verksamhet tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen" utesluta från rätt till inskränkning i skattskyldigheten.

Några vägledande rättsfall enligt vilka man kan draga någon bestämd slutsats var gränsen skall dragas i dylika fall finnes icke. I Stockholm har emellertid i vederbörande taxeringsnämnd den praxis utbildats, att en stiftelse med 75—80 destinatärer ansetts icke böra hänföras till familjestiftelse, även om destinatärerna skulle anses tillhöra en och samma släkt. Motsvarande bör givetvis gälla föreningar.

Om en stiftelse med ändamål att tillgodose det ekonomiska intresset hos medlemmar i en viss släkt vid stiftelsens bildande med hänsyn till destinatärernas fåtal anses hava karaktären av familjestiftelse, och om efter några generationer destinatärkretsen avsevärt utvidgats, kan givetvis frågan om en omprövning av stiftelsens skatterättsliga status bliva aktuell. En omprövning i det motsatta fallet, d v s då en vittutgrenad släkt minskar i omfattning, kan även tänkas.

I mål angående översten Selim Heijkenskjölds stipendiefond skulle avkastningen — efter avdrag för förvaltningskostnader och sedan 1/10 av räntan lagts till kapitalet utgå som studiestipendium till stiftarens brorsons son. Denne skulle utan ansökning för en tid av 5 år erhålla stipendiet. Riddarhusdirektionen, som förvaltade fonden, kunde dock bevilja prolongation av stipendiet. Skulle nämnde släkting icke vara kompetent att erhålla stipendiet, skulle annan person tillhörande släkten H. erhålla detsamma. Riddarhusdirektionen yrkade, att fonden måtte anses skattefri då "viss eller vissa familjer" icke ansågs kunna avse hel släkt. Fonden ansågs oinskränkt skattskyldig 1954: 1546, 1547.

Enligt adelskalendern synes släkten vid prövningstillfället hava omfattat ungefär 40 personer.

I mål angående Stiftelsen Stockholms Glas- och Porslinshandlareförenings Understödsfond, som hade till ändamål att bereda understöd åt nuvarande eller förutvarande medlemmar i föreningen och deras anhöriga, som råkat i ekonomiskt trångmål, hade bl a invänts, att föreningens medlemsantal vore ringa. Antalet medlemmar hade vid beskattningsårets utgång uppgått till 46. Härtill kommer dock hustrur och barn samt förutvarande medlemmar med anhöriga, varför antalet destinatärer sannolikt uppgick till åtminstone 75. Fonden ansågs skattefri 1953: 668.

Ett regeringsråd ville beskatta stiftelsen med hänsyn till den begränsning, som låg i föreningens ringa omfattning.

I mål angående Christierninska donationen var det visserligen icke fråga om rätt till inskränkning i skattskyldigheten, men däremot om donationen skulle anses utgöra familjestiftelse eller icke. Donationen, vars förmögenhet understeg 30.000 kronor — det gällde 1949 års taxering — yrkade att bli taxerad som familjestiftelse. Antalet släkt*grenar*, som kunde beröras av donationen uppgick till 35. Donatio-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

nen ansågs såsom annan stiftelse än familjestiftelse 1957 : 927 och 928.

I en artikel om tillsyn över stiftelser har professor Hessler[1] anfört vissa synpunkter, som vid bedömande av nu förevarande spörsmål kunna vara av intresse även i skatterättsligt avseende.

Om enligt föreskrifterna för stiftelse viss släkt eller vissa släkter (eller vissa personer) skall gynnas, men det dock samtidigt förutsättes, att ett allmännyttigt eller eljest icke till släkten knutet ändamål skall tillgodoses kan olika fall tänkas.

I ett fall avses avkastningen först skola utgå till vissa angivna personer och sedan användas för det andra ändamålet. I detta fall föreligger icke någon familjestiftelse i den mening som avses i lagen om tillsyn över stiftelser: (StL).[2]

I ett annat fall är det för en stiftelse för utbildning, understöd e d föreskrivet, att personer tillhörande viss släkt i första hand skola komma i fråga som destinatärer. Frågan om dylik stiftelse vore att anse som familjestiftelse har varit föremål för prövning i rättfallet RÅ 1953 Ju 32.

En stiftelse hade till ändamål att främja barns och ungdoms vård, fostran och utbildning samt att främja vården av ålderstigna eller sjuka eller andra, som vore i behov av vård eller understöd. I främsta rummet skulle dock personer, härstammande från vissa angivna personer, komma ifråga. KB konstaterade bl a att det fanns 37 personer, som hade anspråk på att bli tillgodosedda i främsta rummet, samt att det icke fanns något villkor att de, som erhöllo medel från stiftelsen voro behövande. Då företrädesrätten för släktmedlemmarna var av räckvidd att göra stiftelsen hänförlig till familjestiftelse föranledde anmälningen icke, att stiftelsen ställdes under tillsyn. RR :s majoritet gjorde ej ändring.

I ett tredje fall kan tänkas, att stiftelsemedlen skola användas till förmån för medlemmar av viss släkt, men föreskrift har tillika givits, att om denna dör ut, ett annat ändamål skall tillgodoses.

En dylik stiftelse är i StL :s mening att anse som familjestiftelse och således icke underkastad anmälningsplikt. Dylik plikt inträder dock om och när den gynnade släkten skulle utdö. Stiftelsen är då icke längre någon familjestiftelse.

Fullföljanderekvisitet.

Rätt till inskränkning i skattskyldigheten har ansetts föreligga endast om juridisk person faktiskt utövat kvalificerad verksamhet i viss utsträckning.

Har en stiftelse eller förening flera ändamål, är det huvudsakliga ändamålet för verksamheten avgörande för frågan om skattefriheten. Det är alltså tillräckligt, att ett av de i stadgarna (testamentet, donationsurkunden etc) angivna ändamålen kvalificerar till skattefrihet, och att detta ändamål blivit huvudsakligen tillgodosett.

Innebörden av det i 53 § 1 mom. e) KL använda uttrycket "huvudsakligt ändamål" har närmare utvecklats i p. 8 av anvisningarna till sagda paragraf, (tidigare hade anvisningspunkten nummer 7) där det heter:

"Frågan om skattskyldighet för stiftelse skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Om stiftelse under längre tid icke bedrivit eller icke kan väntas komma

[1] Festskrift tillägnad Halvar Sundberg (1959) s. 178—182.
[2] Jfr 1944 ref. 43.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

att bedriva verksamhet i en omfattning, som skäligen svarar mot avkastningen å stiftelsens tillgångar, skall stiftelsen, oavsett dess ändamål, anses hänförlig under 53 § 1 mom. f). Stiftelse, som i sin verksamhet främjar flera ändamål, anses hänförlig under 53 § 1 mom. e), därest verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som i nämnda stadgande omförmäles. Detta anses vara fallet, om i verksamheten allenast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art."

För att en stiftelses verksamhet skall anses hava varit huvudsaklig bör den m a o hava dominerat i jämförelse med annan av stiftelsen utövad verksamhet.

Enligt vad som framgår av förarbetena, är förevarande anvisningspunkt hänförlig allenast till stiftelser eller föreningar, som omförmäles i 53 § 1 mom. e). Den är alltså icke tillämplig å exempelvis pensionsstiftelser eller sådana stiftelser, som med hänsyn till statlig eller kommunal myndighets dispositionsrätt skola hänföras till 53 § 1 mom. b) eller c).

I avseende å vilken omfattning viss verksamhet bedrivits, har den taxeringsnämnd i Stockholm, som taxerar stiftelser och ideella föreningar sedan länge tillämpat det villkoret, att för rätt till inskränkning i skattskyldigheten minst 70—80 procent av avkastningen skall hava använts för kvalificerat ändamål. Till grund för bedömande har i regel icke lagts ett viss års verksamhet utan medeltalet av vad som under exempelvis en femårsperiod disponerats för ändamål, som priviligierar till skattefrihet. Viss försiktighet har dock iakttagits, då det varit fråga om nybildade rättssubjekt.

Denna taxeringsnämndens praxis synes väl överensstämma med RR:s utslag den 2 september 1958 i mål angående ett förhandsbesked rörande en stiftelse, där omständigheterna i korthet voro följande.

Jämlikt föreskrift i stadgarna finge innan stiftelsens tillgångar uppnått 10 milj. kronor endast 60 procent av avkastningen disponeras för stiftelsens ändamål. Stiftelsen hade hos Kungl. Maj:t hemställt, att stadgarna skulle få ändras så, att 80 procent av avkastningen skulle få utdelas. För underlättande av bifall till permutation vore av vikt att visa, att stadgeändring kunde medföra skattefrihet.

Stiftelsen anhöll om förhandsbesked, dels om densamma med hänsyn till sitt ändamål (bl a välgörenhet bland behövande samt främjande av vetenskaplig forskning) vore begränsat skattskyldig om 20 procent av den årliga avkastningen fonderades, dels ock om den var oinskränkt skattskyldig, om i stället 30 procent av den årliga avkastningen bleve fonderad.

RN förklarade att — om stiftelsens stadgar efter Kungl. Maj:ts medgivande ändrades på sätt i ansökningen angivits — det förhållandet att högst 20 procent av den årliga avkastningen å stiftelsens tillgångar fonderas, stiftelsen skulle anses inskränkt skattskyldig. För det fall åter att 30 procent av den årliga avkastningen fonderas förklarade riksskattenämnden stiftelsen vara oinskränkt skattskyldig.

I besvär hos RR yrkade stiftelsen, att densamma måtte förklaras begränsat skattskyldig, om 30 procent av den årliga avkastningen fonderades.

RR: "Kungl. Maj:t, som finner överklagade förhandsbeskedet icke böra så förstås, att den omständigheten, att stiftelsen under särskilda förhållanden visst år fonderar mer än 20 procent av avkastningen, ovillkorligen skall inverka på frå-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30

gan om skattskyldigheten, lämnar besvären utan bifall."

Vilka slutsatser kunna då dragas härav?

Skäl finnes väl för antagandet, att med fondering skall jämställas utbetalning till icke-kvalificerat ändamål. Häri bör dock icke inräknas skäliga förvaltningskostnader och eventuella skatter.

Rätt till inskränkning i skattskyldigheten skulle alltså föreligga, om en stiftelse tillgodoser ett i stadgarna angivet kvalificerat ändamål och därvid summan av de för det kvalificerade ändamålet disponerade medlen, skälig förvaltningskostnad och eventuella skatter uppgår till minst 80 procent av stiftelsens avkastning det året. Till avkastning bör därvid icke hänföras realisationsvinster, bidrag, gåvor och dylikt.

Om stiftelse eller förening erhållit gåva eller bidrag med villkor, att de överlämnade medlen skola disponeras för det kvalificerade ändamålet, bör vid bedömande av frågan om i vilken utsträckning det kvalificerade ändamålet tillgodosetts bortses från de medel, som sålunda tagits i anspråk.

Exempel: En stiftelse med ändamål att lämna understöd åt behövande redovisar ett år följande inkomster:

Avkastning å kapitalet efter avdrag för förvaltningskostnad + skatt	10.000 kr
Gåva med villkor att medlen skall utdelas till behövande .	3.000 »
Under beskattningsåret har utdelats till behövande	
dels av gåvan	2.000 »
dels av avkastningen	7.000 »

Vid bedömande av frågan om stiftelsen bedrivit verksamhet i en omfattning, som skäligen svarar mot avkastningen å tillgångarna, bör i detta fall bortses från de 2.000 kronorna.

Har gåvan däremot erhållits utan något som helst villkor eller med föreskrift, att densamma skall läggas till kapitalet, bör man vid ett sådant bedömande utgå från hela det utdelade beloppet, eller 9.000 kronor.

Bland de rättsfall, som beröra p. 8 anvisningarna till 53 § KL skall endast nämnas följande. I samtliga fall ansågs oinskränkt skattskyldighet föreligga:

Skolfondskassa. 50 % av avkastningen utdelades. 1946: 1133; Forsmans fond. Fonden hade icke utdelat något under beskattningsåret eller de närmast dessförinnan förflutna åren. 1948: 248; Malmbergs fond. Ingen annan utbetalning än livränta till anhörig till testator. 1951: 511; Dalheimers donationsfond. Ingen utdelning sedan fondens tillkomst 1922. 1953: 1855; Stiftelsen Mathildahemmet. Endast 1.500 kronor av 8.000 hade utdelats. 1954: 687; V. Schützercrantz stipendiefond. Endast 35 % hade utdelats. 1955: 971.

Avslutningsvis skall framhållas, att det, då det gäller fråga om rätt till inskränkning i skattskyldigheten, icke har någon som helst betydelse, om stiftelse jämlikt lag 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser ställts under tillsyn eller icke. Ett undantag härvidlag utgöra pensionsstiftelserna, men beträffande dessa föreligger alldeles speciella omständigheter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:30