Något om praxis beträffande stiftelser, fonder och föreningar

Av regeringsrättssekreteraren Karl Tufvesson

I Skattenytt 1958 och 1960 har förste tax:n E. Scholander lämnat en översikt av gällande bestämmelser. Han har där också förklarat grundläggande begrepp och behandlat praxis. Avsikten med denna artikel är att försöka belysa RegR:s praxis, särskilt med hänsyn till avgöranden under de senaste åren.

Först lämnas här en sammanställning av lagrum, förarbeten och litteratur som är av intresse.

Lagrum: Kommunalskattelagen (KL) 53 och 54 §§ med anv, 5 § 1 mom e), p 5 anv till 5 §, p 2 anv till 31 §; förordningen om statlig inkomstskatt (SI) 6 och 7 §§, 10 § 1 och 2 mom; förordningen om statlig förmögenhetsskatt (SF) 6 § och 7 § e); lagen d. 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser.

Förarbeten, betänkanden: Prop 1929: 83 — SOU 1939:47 (1936 års skattekommitté), prop 1942:134, BevU 1942:21 — BevU 1946: 34 (Nobelstiftelsen) — SOU 1946:56 (idrottssammanslutningar) — SOU 1949:20 (dissenterlagskommittén), SOU 1950:41 (dissenterskatteutredningen), prop 1951:175 s. 30—31 SärskU 1951:2 — SOU 1954:19 s. 262 ff (pensions- och personalstiftelser) — Skattelagssakkunniga d. 20 dec. 1956 s. 112 (per. understöd) — SOU 1959:29 (statliga donationsfonder).

Litteratur: Geijer m. fl. (GRS) 6:e uppl. — Lundevall, 5:e uppl. — A. Stenshamn, Beskattning av ideella föreningar, stiftelser och fonder — SvSkt 1935 s. 242 (Hedelius), 1942 s. 377 (Bodin), s. 407 (Jakobsson), 1953 s. 257 (Hartog) — SN 1956 s. 325 (Fröberg), 1958 s. 286 och s. 341, 1960 s. 93 (Scholander), 1962 s. 287 (Stange), 1964 s. 497 (Fredelius) — Förvaltningsrättslig tidskr. (FT) 1962 s. 20 och 1963 s. 32 (E. Sjöholm) — Hj. Karlgren. Ändamålsbestämmelse och stiftelse, 1951, anmäld av G. Wallin i Sv. Juristtidn. (SvJt) 1952 s. 293, bemötande av Karlgren i SvJt 1953 s. 48 — Hessler, Om stiftelser, 1952, anmäld av Karlgren i SvJt 1953 s. 339 — Hessler, Festskrift 1959 till Halvar Sundberg s. 178—182.

Jämför vidare beträffande *arvs- och gåvoskatt:* Bratt-Fogelklou, Skatt på arv och skatt på gåva, 3:e uppl. — Eberstein, Den sv. arvs- och gåvobeskattn., 2:a uppl. — SOU 1939:18, prop 1942:192 — Översikt av rättspraxis i SvJt 1958 s. 57 och 1965 s. 398.

*

Särskilt rätts- och skattesubjekt

Rekvisiten för en stiftelse (Hessler a.a.s. 165) kan sägas vara att ett stiftelseförordnande meddelats, d. v. s. att det skett en viljeförklaring, vilken går ut på att en stiftelse skall bildas och som innefattar angivande av stiftelsens ändamål, att en förmögenhetsdisposition företagits samt att det utsetts en förvaltare, vilken åtagit sig att handha stiftelsen och verka för dess ändamål på föreskrivet sätt, sålunda att stiftelsen har en styrelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

Det för stiftelser i motsats till bolag och föreningar karakteristiska är (Karlgren a.a. s. 50) — bortsett från den kvasilegislativa akt som permutationen utgör — att ändamålet är ovillkorligen förpliktande. Varken under stiftelsens bestånd eller vid dess upplösning är det ens med samtycke av alla destinatärerna tillåtet att undandraga stiftelsens tillgångar det ändamål de skall tjäna. Dessa rekvisit finner man i 1 § i 1929 års tillsynslag. Som Hessler anfört (a.a. s. 124) är stiftelselagen emellertid inte en lag av den innebörd att den kan antagas utgöra den civilrättsliga grundvalen för stiftelseinstitutet överhuvud i svensk rätt. Dess syfte är främst att ge föreskrifter om tillsyn över stiftelser beträffande vilka sådan befunnits erforderlig. Hessler talar om stiftelser *i inskränkt mening*, varmed han åsyftar stiftelser enligt 1929 års lag, d. v. s. i främsta rummet egendomsbindningar med generiskt bestämda destinatärer. Sistnämnda grupp kännetecknas av att det avgörande är tillhörighet till viss krets eller klass. Under begreppet stiftelser *i vidsträckt mening* hänför han vissa egendomsbindningar med individuellt bestämda destinatärer bl. a. perpetuella fideikommiss.

Det förtjänar understrykas att tillsynslagen omfattar endast vad som inom rättsvetenskapen betecknas som självständig stiftelse. Lagstiftarens uppfattning om vad som menas med en självständig stiftelse framgår av följande yttrande av departementschefen (prop 1929:83 s. 20):

"Om någon önskar anslå egendom för tillgodoseende av ett permanent ändamål, kan detta ske därigenom, att han överlämnar egendomen till ett redan bestående rättssubjekt av varaktig existens för att detsamma skall använda egendomen för det angivna ändamålet. Härigenom vinnes emellertid icke utan vidare säkerhet för att det avsedda syftet verkligen vinnes. Ingår den överlämnade egendomen i mottagarens förmögenhet kan den nämligen bliva tagen i anspråk för andra mottagaren åvilande förbindelser. För att syftets vinnande skall vara säkerställt fordras, att den egendom, som därtill anslås, erhåller en rättsligt skyddad ställning. Detta behov tillgodoses därigenom, att det särskilda ändamålet kommer att uppbäras av ett nytt rättssubjekt som blir ägare av egendomen och har till uppgift att fullfölja den avsedda verksamheten."

Karlgren (a.a. s. 57) citerar nämnda yttrande och framhåller bl. a. följande:

"I detta yttrande ligger uppenbarligen, att vid den osjälvständiga stiftelsen tillgodoseendet av ifrågavarande ändamål endast är *obligationsrättsligt* säkerställt. Mottagaren av egendomen (t. ex. en ideell förening eller en huvudstiftelse) blir *ägare* av densamma. Skall mottagaren betraktas som en fiduciarisk förvaltare för destinatärernas (destinatärskomplexets) räkning, är han det allenast sålunda, att en intern, obligatorisk förpliktelse åvilar honom att tillvarataga destinatärernas intressen. Det ansvar, som drabbar honom om han åsidosätter sin förpliktelse, är närmast skadeståndsskyldighet, om man bortser från att han i anledning av sitt kontraktsbrott skulle kunna tänkas bli entledigad från sin förvaltningsuppgift. Men ur *sakrättslig* synpunkt, i förhållande till tredje man — och även straffrättsligt — är egendomen icke att anse som destinatärernas."

Karlgren skiljer mellan två varianter av osjälvständiga stiftelser, stiftelser med och stiftelser utan primärt konkreta tillgångar. I det senare fallet befinner man sig längst bort från en sakrättslig utgestaltning av rättsläget. Tillgångarna har till den grad sammansmält med mottagarens egna medel att mottagaren ej ens obligationsrättsligt har någon skyldighet att använda just denna egendom för det fastställda ändamålet. Karlgren granskar även den skatterättsliga rätts-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

praxis — främst arvs- och gåvobeskattningen — som hänför sig till osjälvständiga stiftelser och anser denna utgöra ett stöd för den av honom framförda uppfattningen att inte ens då en stiftelse saknar primärt konkreta tillgångar densamma i regel bör bedömas som allenast obligationsrättslig. Han anför bl. a. (a.a. s. 93), att om man i skatterättsligt hänseende gjorde allvar av tanken att en stiftelse, vare sig med eller utan primärt konkreta tillgångar, borde behandlas som osjälvständig i den meningen att stiftelseegendomen ansåges ingå i mottagarens förmögenhet, skulle därav föranledas en mycket hårdhänt behandling av samma egendom. I alla de fall, då den osjälvständiga stiftelsens ändamål vore av sådan beskaffenhet att om hänsyn toges till detsamma skattebefrielse skulle inträda eller i allt fall beskattning äga rum efter en lindrigare skatteklass, komme denna skattepriviligiering ändock att utebli, därest det mottagande och förvaltande subjektet på grund av *sitt* ändamål icke kunde erhålla en så gynnsam skatterättslig behandling. Inför denna konsekvens av begreppet osjälvständig stiftelse skulle enligt Karlgren rättspraxis med allt fog ha ryggat tillbaka. Man hade fastmera fastslagit grundsatsen, att avgörande vid beskattningen skulle vara den osjälvständiga — som osjälvständig uppfattade — stiftelsens ändamål, i allt fall om användningen av stiftelsens medel för ändamålet kunde anses tryggad.

Beträffande inkomst- och förmögenhetsbeskattningen synes rättsläget ej mindre komplicerat. Lundevall (s. 632) anmärker i anslutning till en kommentar av rättspraxis beträffande kommunala donationsfonder, att den inom rättsvetenskapen uppställda skillnaden mellan självständiga och osjälvständiga stiftelser däremot icke befunnits lämpa sig för avgörande av frågan om skattefrihet eller skattskyldighet. I GRS (s. 554) anförs att distinktionen mellan självständig och osjälvständig stiftelse syns sakna betydelse vid den praktiska tillämpningen av beskattningsreglerna. Författarna till GRS har till stöd härför dock endast åberopat vissa äldre rättsfall (RÅ 1925 ref 19 och RÅ 1939 ref 15).

Särskilt i fall där den enskilde genom anlitande av stiftelseliknande former strävat att åt anhöriga och avkomlingar ”rädda” så mycket som möjligt av förmögenheten undan det allmännas skatteanspråk har frågan om erforderliga rekvisit för stiftelse förelegat ställts på sin spets. Beträffande familjestiftelse, varom stadgas i 10 § 1 mom SI, har därvid ett stiftelseförordnande, som innefattat endast en bindande utfästelse om gåva, ansetts uppfylla kravet på giltig förmögenhetsdisposition (se RÅ 1951 ref 30, 1953 ref 51, 1953 Fi 1742, 1959 Fi 1197). I de fall där stiftarna ägt att efter gottfinnande upplösa stiftelserna har stiftelsebildningen underkänts (se RÅ 1956 Fi 409 samt RegR:s utslag 1/12 1959 på ansökan om förhandsbesked, SvSkt rf s. 54). Följande två utslag förtjänar att omnämnas mera utförligt.

RÅ 1959 Fi 1742 (SvSkt rf s. 53) TI S. Holdo ang. revisorn D. Rosenmüllers förm.tax. 1953. R. hade 2/1 1950 till förmån för ettvart av tre omyndiga barn bildat en familjestiftelse, till vilken R. överlämnat 2.500 kr. Enligt stadgarna för resp. stiftelse skulle dennas ändamål vara att tillgodose barnets och dettas arvingars ekonomiska intressen. Enligt 5 § av de under besk.året gällande stadgarna skulle R. under sin livstid äga rätt att en-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

sam besluta om upplösning av stiftelsen och i samband därmed om fördelning av dess behållna förmögenhet liksom om ändring av stadgarna. Stiftelsens ändamål skulle dock alltid vara sådant som ovan angivits. R. och hans hustru hade pr 30/12 1948 till stiftelserna överlåtit aktier, vilka likviderats dels med i stadgarna omförmälda gåvor, dels ock med reverser å resterande belopp. Stiftelserna syntes ha tillkommit för att vinna vissa fördelar vid förm.beskattningen. Med metoden kunde även utnyttjas den särskilda spärren i sista st av 7 § SF, enligt vilken förmögenheten i de under e) och f) angivna fallen inte fick beräknas högre än till 25 gånger avkastningen. Genom att i stiftelserna placera aktier med ingen eller ringa utdelning eller genom att belasta stiftelserna med räntor, som motsvarade avkastningen på stiftelsernas tillgångar, kunde förmögenhetsskatt undvikas. RegR hade enligt RÅ 1956 Fi 366 ej ansett sig kunna underkänna liknande stiftelser, bildade av en broder till R. Målet upptogs till avgörande av RegR i dess helhet. RegR fann med 8 röster mot 7 att några giltiga stiftelser inte blivit bildade och ansåg i enlighet därmed R. skattskyldig för den förmögenhet, som stiftelserna redovisat. Skälen för majoritetens ställningstagande synes i huvudsak överensstämma med dem som senare redovisades i *RÅ 1964 Fi 1656* (SN 1965 s. 208), där omständigheterna var likartade. TI Kellgren ang. disponenten G. K. Sundblads ink. och förm.tax. 1955. PN ogillade TI:s yrkande att S. måtte taxeras för den inkomst, som härflutit från fyra av S. bildade stiftelser, enligt TI:s beräkning uppgående till sammanlagt 94.166 kr., ävensom för stiftelsernas samlade förmögenheter, 3.306.635 kr. — KR: ej ä. — Reg R, som biföll TI:s yrkande, yttrade:

Enligt § 2 av de under besk.året gällande stadgarna skall "stiftelsernas" ändamål vara att tillgodose S:s vdbe barns och deras arvingars ekonomiska intressen. Jämlikt 4 § i stadgarna skola styrelserna utses av S., så länge han lever och därefter av vdbe barn. Den, som utser styrelse, skall jämväl äga bestämma antalet styrelseledamöter. Vidare föreskrives i 6 § av stadgarna följande: S. skall under sin livstid ensam äga bestämma dels om ändring av stadgarna, dels om upplösning av stiftelsen. Stiftelsens ändamål skall dock alltid vara sådant, som angives i § 2. Sedan S. avlidit, skall motsvarande bestämmanderätt tillkomma vbde barn. — S. har sålunda ägt rätt att när som helst och efter eget skön upplösa de som stiftelser betecknade bildningarna. I följd härav ha dessa, i varje fall med hänsyn till det ändamål, de skola tillgodose, inte haft den varaktighet, som hör till en stiftelses natur. Härtill kommer att bestämmelsen i 6 § av stadgarna, att stiftelsens ändamål dock alltid skall vara sådant, som angives i § 2, efter sin ordalydelse kan tolkas såsom avseende allenast det fall, att ändring sker av stadgarna under den tid "stiftelsen" äger bestånd. Av en dylik tolkning följer, att stadgarna inte på ett bindande sätt reglera, hur det skall förfaras med "stiftelsens medel" vid upplösning av densamma. Något hinder kan vid sådant förhållande ej anses föreligga för att S. efter upplösningen i någon form tillgodogör sig själv medlen. På grund av vad sålunda anförts kunna några giltiga stiftelser inte anses ha bildats. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter är S. skattskyldig för de som stiftelser betecknade bildningarnas inkomst och förmögenhet.

Fråga när en s. k. insamlingsstiftelse bildats prövades i *RÅ 1962 Fi 1490* (SN 1963 s. 122). Stiftelsen Nyköpings Medborgarhus ang. Kommittén för Medborgarhus åsatta eftertaxeringar för åren 1953—1957. Kommittén för Medborgarhus bildades år 1941 av i Nyköping verksamma föreningar med ideell, kulturell, idrottslig och försvarsfrämjande verksamhet för att anskaffa medel till föreningslokaler. Kommittén ombildades 10/4 1957 till Stiftelsen Nyköpings Medborgarhus. Stiftelsen anförde hos RegR bl. a. att före 10/4 1957 ej förelegat

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

något rättssubjekt. RegR ansåg emellertid att redan före denna tidpunkt bildats sådan stiftelse, som avsågs i 1 § 1929 års lag om tillsyn över stiftelser och grundade detta på att kommittén för ett bestämt och fortvarande ändamål mottagit och såsom självständig förmögenhet förvaltat kommittén anförtrodda medel. Tillkomsten av stadgar 10/4 1957 syntes sålunda ha utgjort allenast en formell bekräftelse på ett sedan länge föreliggande rättsläge.

Enligt *RÅ 1963 Fi 1536* (SN 1964 s. 146) undanröjde RegR KFUM-kören åsatt ink. tax. 1952 och anförde som skäl därför i huvudsak att, enligt uppgifter som lämnats av såväl centralföreningen som kören, kören inte var ett självständigt rättssubjekt utan allenast en organisatorisk form för bedrivande av viss gren av föreningens verksamhet. Det förtjänar anmärkas, att enligt RÅ 1955 Fi 1392—1395 KFUM:s Riksförbund m. fl. hänförts till sådana juridiska personer som främjar vård och uppfostran av barn.

Som framgår av förarbetena till 1929 års tillsynslag har man när det gällt att ta ställning till huruvida självständig eller osjälvständig stiftelse förelegat vid donation av medel till ett redan bestående rättssubjekt fäst stort avseende vid donators avsikt med förordnandet. I prop 1942:134 s. 50 har dep.ch., i samband med att han yttrat sig om kommunala donationsfonder uttalat bl. a., att allenast den omständigheten att donator jämväl velat med gåva hugfästa minnet av sig själv eller annan person ej borde föranleda skattskyldighet såsom särskilt subjekt. I *RÅ 1964 Fi 258* (Sv Skt rf s. 93) undanröjde RegR den taxering, som år 1956 åsatts den av Kristinehamns stad förvaltade fonden C. J. Anderssons Minne, enär fonderingen av ifrågavarande donationsmedel inte skett på grund av donators föreskrift utan utgjort en stadens frivilliga åtgärd och fonden förty ej kunde anses utgöra ett självständigt beskattningssubjekt.

I *RÅ 1967 Fi 649,* avseende besvär av Stockholms stad ang. Kronprinsessan Lovisas brudgåvofonds ink. och förm.tax. år 1957, synes ha förelegat allenast en obligationsrättslig förpliktelse för staden att verka för fondens ändamål. Stockholms stads drätselkommission hade efter Konung Oscars I:s frånfälle på tillfrågan av Överståthållaren mottagit donationskapitalet för ifrågavarande fond à fond perdu d. v. s. utan återbetalnings- eller redovisningsskyldighet men utfäst sig att för fondens ändamål årligen utbetala 750 kr till ÖÄ. RegR undanröjde fondens tax., enär staden med hänsyn till de villkor, på vilka den mottagit ifrågavarande medel, inte kunde anse ha övertagit någon stiftelse att förvalta.

Kommunala donationsfonder

1936 års skattekommitté (SOU 1939: 47 s. 57) beskrev innebörden av RegR:s dåvarande praxis på så sätt att skattefrihet ansetts böra tillkomma kommunala donationsfonder dels om desamma främjade ändamål som det enligt lag ålåg kommuner att tillgodose och dels då vbe kommun på grund av vidsträckt formulering av donationsbestämmelserna ägde själv bestämma det ändamål, som donationsfonden skulle tillgodose. Kommittén fann denna praxis mindre väl överensstämma med grundtanken i kommitténs förslag nämligen att ändamålet, sådant det tagit sig uttryck i den faktiskt bedrivna verksamheten, skulle vara bestämmande för frågan huruvida skattefrihet borde medgivas eller ej. Som exempel nämndes en fond, som enligt stadgarna skulle främja något för kommunen nyttigt ändamål. Enligt nämnda praxis syntes fonden bli skattefri med hänsyn till kommunens fria dispositionsrätt, även om medlen till äventyrs användes till uppförande av en biblioteksbyggnad. Med ändamål, som kommun enligt lag hade att tillgodose, synes kommittén ha åsyftat genom speciallagstiftning reglerade (obligatoriska) kommunuppgifter såsom socialhjälp, barnavård, hälsovård, byggnadsväsen och undervisningsväsen. Hänvisning till dylika specialreglerade angelägenheter finnes för närvarande i 3 § andra st 1953 års kommunallag. S. k.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

oreglerade (fakultativa) kommunala angelägenheter beskrivs i 3 § första st samma lag och avser sådana befogenheter som det står en kommun fritt att utnyttja eller underlåta att utnyttja. Det förtjänar noteras att fr. o. m. 1/7 1948 skedde en betydande utvidgning av kommunens befogenheter beträffande angelägenheter, som ej tillhör det genom speciallagstiftning reglerade området. Den gamla bestämningen gemensamma ordnings- och hushållningsangelägenheter utmönstrades då ur lagtexten (se Olsson-Kaijser, Kommunallagarna, 3 uppl. s. 15).

Tvekan kan råda om inte RegR:s utslag i *RÅ 1947 ref 8* innebar en uppmjukning av praxis sådan den beskrivits av 1936 års skattekommitté. Fråga var vid tax. år 1943 om skattskyldighet för till stadsbibliotek donerad fond. Enligt gåvobrev 15/6 1917 överlämnades till Gävle stads bibliotek ett belopp av 10.000 kr. att under benämningen I. A. Bångs minnesfond förvaltas av bibliotekets styrelse, vilken ägde använda årliga räntan huvudsakligast till bokinköp. Enär fondens ändamål var att tillgodose ett förhandenvarande kommunalt behov och med avseende å den dispositionsrätt över fondens avkastning, som tillagts kommunal styrelse, ansåg RegR fonden jämlikt grunderna för 53 § 1 mom c) KL samt 7 § första st d) och 12 § 1 mom SIF vara befriad från skattskyldighet för inkomst av kapital och för förmögenhet. I anslutning till detta rättsfall må ur Lundevalls skattehandbok, s. 632, citeras följande uttalande:

"Om en donation gjorts utan andra villkor än att avkastningen av de donerade medlen skall användas för vissa till den kommunala verksamheten normalt hänförliga uppgifter med fri rådighet för kommunen att förfoga över avkastningen i sådant syfte, blott kapitalet bibehålles oförminskat, eventuellt med föreskrift om viss kapitalbildning genom avkastnings läggande till kapitalet, har skattefrihet ansetts tillkomma donationsfonden jämlikt grunderna för kommunernas skattefrihet."

När det gäller att utläsa innebörden i förenämnda RegR:s utslag och Lundevalls uttalande bör måhända särskilt framhållas den betydande vikt som synes ha tillmätts förekomsten av fri dispositionsrätt. Utgången i *RÅ 1958 ref 12* (Sv Skt rf s. 65), avseende besvär av Kristianstads läns landstings förvaltningsutskott ang. O. D. Krooks donationsfonds tax. till si och sf 1952, syns stå väl i överensstämmelse med den av 1936 års skattekommitté beskrivna praxis. Fråga var om medel, som av handlanden Krook överlämnats till landstinget i Kristianstads län att användas till inköp och skötsel av jordegendom, tjänlig till skogskultur. Här förelåg ej fri dispositionsrätt för landstinget och var ej heller ändamålet sådant som det enligt lag kunde anses åligga landstinget att tillgodose. Fonden ansågs oinskränkt skattskyldig av KR. RegR: ej ä.

Erik Sjöholm har i Förvaltningsrättslig tidskrift 1963 s. 35 granskat RegR:s dåvarande praxis mot bakgrunden av Lundevalls förenämnda uttalande och därvid anfört bl. a., att en skärpning dåmera syntes ha inträtt och att denna tagit sig uttryck främst däri att skattefrihet för kommunala donationsfonder, som av skattemyndigheterna betraktats som stiftelse, medgivits jämlikt grunderna för de för kommun gällande beskattningsreglerna endast då det ansåges ådagalagt att fonden användes för ändamål som kommunen enligt lag vore pliktig att tillgodose. Detta uttalande synes alltför kategoriskt. Om ändamålet är vagt och obestämt av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

fattat och kommunen har fri dispositionsrätt synes liksom tidigare skattebefrielse medges enligt grunderna för kommuns skattefrihet. Förutom det i annat sammanhang anmärkta RÅ 1963 ref 28 (Jacobsonska donationen) hänvisas här till *RÅ 1963 Fi 971* (SvSkt rf s. 84) avseende besvär av TI Andersson ang. Lindgrenska fondens tax. 1956. Enligt bestämmelserna för fonden, vars medel överlämnats till Klippans municipalsamhälle, skulle — sedan fonden genom räntornas läggande till kapitalet uppbringats till 50.000 kr — 9/10 av fondens avkastning vart tredje år användas till något för municipalsamhället nyttigt ändamål, som utan donationen icke skulle bli realiserat eller ock uppskjutet såsom plantering eller annan förskönings av samhället, viss gatuförbättring eller dylikt.

RÅ 1967 Fi 662. Stockholms stad ang. Stockholms Borgarskolas ny- och ombyggnadsfonds ink. och förm.tax. 1958. Fonden hade bildats dels av överskottet 4.021 kr. å ett kommunalt anslag, dels ock av ett belopp som ursprungligen tillförts fonden genom testamente. Enligt uppgift skulle fonden användas för att tillgodose behovet av ökade lokaler för borgarskolan. RegR undanröjde fondens tax. "enär med hänsyn till det ändamål som ifrågavarande fond har att tillgodose, omständigheterna då medel tillfördes fonden och den dispositionsrätt över avkastningen som tillkommer Stockholms stad fonden jämlikt grunderna för 53 § 1 mom c) KL, 7 § första st d) SI samt 6 § 1 mom första st b) SF får anses befriad från skattskyldighet för inkomst av kapital och för förmögenhet."

RÅ 1967 Fi 925. TI C H. Tham ang S. J. Robacks donationsfonds tax. till si och sf år 1958. Genom testamente 10 sept. 1870 förordnade rektor S. J. Roback, att vissa honom tillhöriga jordbruksfastigheter i Misterhults kn skulle bilda en pensionsfond för kommunens fattiga. Fonden skulle förvaltas av Misterhults kommunalstyrelse. Överskottet av fastigheternas avkastning skulle — sedan vissa legat utgått till donators släktingar — utdelas i pensioner om 50 kr till de mest förtjänta bland kommunens fattiga. Fastigheterna fick inte försäljas eller förpantas. Kungl Maj:t förklarade 30/12 1960, att testamentsbestämmelserna inte skulle utgöra hinder mot att pensioner fick utgå med belopp, som bestämdes av Misterhults kommunalnämnd, dock lägst 50 och högst 500 kr. per person och år. RegR ogillade TI:s yrkande om tax. av fonden och anförde att fonden med hänsyn till det ändamål som fonden hade att tillgodose fick anses befriad från skattskyldighet för inkomst jämlikt grunderna för 7 § första st. d) SI. Här synes ha godtagits att fråga var om ändamål som kommun enligt lag (1956 års socialhjälpslag) hade att tillgodose. Den omständigheten att kommunen ej hade fri dispositionsrätt syntes då ej ha utgjort hinder för att anse fonden skattefri enligt grunderna för kommuns skattefrihet.

Skattebefrielse har däremot ej medgivits i bl. a. följande fall, där det ej förelegat fri dispositionsrätt och där ändamålet ej heller synes ha utgjort sådant som reglerats genom specialagstiftning (ej s. k. obligatorisk kommunal uppgift). *RÅ 1967 Fi 645.* Västernorrlands läns hushållningssällskap såsom förvaltare av guldsmeden John Erikssons Minnesfond ang. ink. och förm.tax. 1960. Avkastningen å fondens medel, vilka överlämnats till hushållningssällskapet, skulle användas för utdelning av kontanta premier till brukare av såväl medelstora hemman eller motsvarande jordbruk som ända ned till de minsta trädgårdstäppor inom länets landsbygd för uppmuntran och befrämjande av deras odling av matnyttiga växter m. m. Jfr RÅ 1932 ref 26 och 1943 Fi 143. — *RÅ 1967 Fi 666.* TI T. Nilsson ang. tax. av Hilda och Axel Grönqvists stiftelse för ink. och förm. år 1962. Stiftelsen hade till ändamål att för en kostnad av minst 60.000 kr. uppföra en eller möjligen två byggnader i Halmstad att användas till fria bostäder åt obemedlade eller mindre bemedlade personer, som under minst 15 år i följd närmast före erhållandet av sådan bostad varit mantalsskrivna i Halmstad utan att ha anlitat fattigvården samt fört en i alla avseenden redbar och hedrande vandel. Eftersom här syntes vara fråga om en fakultativ kommunal uppgift ansågs skattebe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

frielse ej kunna medges enligt grunderna för kommuns skattefrihet enligt 53 § 1 mom c) KL. Jfr i detta sammanhang RÅ 1953 Fi 1999 (Lotty Bruselius bostadsfond) och RÅ 1953 Fi 2002 (B. A. Danelii donationsfond, fastighetsfonden). Skattebefrielse enligt 53 § 1 mom e) KL (hjälpverksamhet bland behövande) var utesluten redan av den anledningen att stiftelsen ännu ej bedrivit någon verksamhet i enlighet med ändamålet.

Fonder med statligt ändamål

Enligt *RÅ 1948 Fi 838* och *RÅ 1960 Fi 1154* har de av statskontoret förvaltade fonderna Johnsonska donationsfonden resp. Grevinnan Anna Bogeman-Stackelbergs fond ansetts frikallade från skattskyldighet för inkomst av kapital och för förmögenhet enligt grunderna för de skattefrihetsbestämmelser som gäller för svenska staten (nu gällande lydelse se 53 § 1 mom b) KL, 7 § c) SI och 6 § 1 mom SF). Fonderna hade till ändamål att lämna understöd åt personer som ägnade sig åt konsulatkarriären resp. den diplomatiska banan. I bägge fallen var det fråga om fonder för löneförstärkning, ägnade att befordra en bredare rekrytering till statliga tjänster. Enligt *RÅ 1963 Fi 1573* har RegR befriat stiftelsen vice häradshövding Gösta Huselius fond från skattskyldighet under åberopande av grunderna till samma lagrum. Ändamålet var likartat med de föregående fondernas. Den årliga avkastningen å stiftelsens kapital skulle under vissa förutsättningar intill ett belopp av 25.000 kr i lika delar utbetalas till innehavarna av professurerna i civilrätt, processrätt och straffrätt vid Uppsala universitet att tillfalla dem utöver de löneförmåner, som tillkomme ordinarie professor.

Den under statskontorets förvaltning stående Längmanska donationsfonden, delfond litt. A., hade av RegR befriats från skattskyldighet beträffande 1942 års tax. jämlikt grunderna för dåvarande skattefrihetsbestämmelser för staten (RÅ 1946 Fi 910—912). Skattskyldighetsfrågan bragtes av TI och Stockholms stad ånyo under RegR:s prövning beträffande fondens tax. år 1954, därvid åberopades bl. a. de fr. o. m. 1943 års tax. ändrade lagbestämmelserna. RegR kom emellertid till samma utgång, därvid en utförlig motivering lämnades, se *RÅ 1961 Fi 1140* (SvSkt rf s. 54).

RegR fann i mål ang. ink. och förm. tax. åren 1955 och 1956 av den av statskontoret förvaltade Kleenska fonden för uppresande av ett Sveamonument i Stockholm fonden oinskränkt skattskyldig med något skiftande formuleringar (RÅ 1962 Fi 936 och RÅ 1965 Fi 2017). I anledning av ändrad ändamålsbestämning bragtes frågan om fondens skattskyldighet av statskontoret ånyo under RegR:s prövning i fråga om tax. åren 1961—1963. RegR undanröjde *enligt utslag 20/8 1968* fondens tax:ar med följande motivering:

> I målet är upplyst, att fondens ändamålsbestämning på det sätt ändrats att Kungl. Maj:t enligt beslut 25/11 1960 förklarat bestämmelserna i donationsskrivelsen icke utgöra hinder mot att donationsmedlen tages i anspråk för att i värdigt skick ställa i ordning fornminnesområdet i Gamla Uppsala, att den i fornminnesområdet ingående marken i betydande omfattning äges av staten jämte vitterhetsakademien samt att större delen av donationsmedlen ställts till riksantikvarieämbetets förfogande för att tagas i anspråk för det med beslutet 25/11 1960 avsedda ändamålet. Med hänsyn till sålunda och i övrigt föreliggande förhållanden får fonden numera jämlikt grunderna för 53 § 1 mom b) KL, 7 § c) SI och 6 § 1 mom SF anses frikallad från skattskyldighet.

Enligt *RÅ 1963 Fi 979* (SvSkt rf s. 83) har den av statskontoret förvaltade fon-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

den för Carl XII:s monument befriats från skattskyldighet vid tax. år 1956. Statskontoret gjorde gällande att fonden vore statens egendom och att fonden därför inte kunde anses såsom särskilt rätts- eller skattesubjekt. Carl XII:s monument synes ha utgjort statens egendom. Sistnämnda omständighet åberopades dock ej uttryckligen i RegR:s utslag. RegR befriade fonden från skattskyldighet enligt grunderna för 53 § 1 mom b) KL m. fl. lagrum, enär det ankomme på staten att vårda ifrågavarande monument och fondens ändamål var att bestrida kostnaderna för vården.

Vård och uppfostran av barn. Understöd för beredande av undervisning och utbildning (53 § 1 mom e) KL)

Innebörden av dessa bestämningar belyses av följande uttalanden av 1936 års skattekommitté (SOU 1939:47 s. 49 och 55):

"Enligt nuvarande bestämmelser åtnjutes skattefrihet av bl. a. akademier, allmänna undervisningsverk, samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar. Med dessa benämningar avses endast privata institutioner av denna beskaffenhet. Statens och kommunernas inrättningar av detta slag är befriade från skattskyldighet redan genom bestämmelserna om skattefrihet för staten och kommunerna. Utmärkande för alla de institutioner, som här avses, är emellertid, att de åsyftar att främja viktiga samhällsfunktioner, vilka lika väl kunnat omhändertas av statliga eller kommunala organ. Institutionerna kan betecknas såsom *anstalter* för undervisning, barnuppfostran, sjukvård eller annan hjälpverksamhet. Något vinstsyfte för anstaltens ägare får icke förefinnas — — — Den verksamhet, som utövas av akademier, allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar, torde utan gensägelse få anses vara av den högt kvalificerade art, att en särställning för dem i beskattningshänseende är befogat. Enligt kommitténs förslag utgör dessa inrättningar en kärna omkring vilken skattefriheten i övrigt uppbyggts. — — — I likhet med vad som gäller enligt nuvarande lagstiftning bör skattefriheten icke vara begränsad till sådana rättssubjekt, som utövar sin verksamhet på egen anstalt. De allra flesta stiftelser torde vara att hänföra till penningstiftelser och dessa bör, därest de främjar samma ändamål som akademier, allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar, erhålla samma skatteförmåner som dessa.

I enlighet därmed föreslår kommittén, att stiftelser, vilkas verksamhet har till ändamål att främja vård och uppfostran av barn, att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att utöva hjälpverksamhet bland behövande skall tillerkännas skattefrihet."

Enligt vad som framgår av RÅ 1911 ref 97 (Lundsbergs skola) skulle till allmänt undervisningsverk hänföras sådan skola, som utan att vara statens eller kommunens egendom och utan syfte att genom rörelse förvärva vinst, arbetade på folkuppfostran och folkupplysning. Till allmänt undervisningsverk har ej hänförts följande subjekt: RÅ 1931 Fi 1736 (AB Sigrid Rudebecks skola), 1940 Fi 388 (AB Osby Samskola), 1959 Fi 406 (AB Bergslagets praktiska skolor), 1960 Fi 711 (Centralförbundet för nykterhetsundervisning), 1960 Fi 712 (AB Lyceum; bolagets skola var uppdelad i ett statsunderstött gymnasium och en privatdriven småskola). I sistnämnda mål hävdades från fiskalt håll att aktiebolag — bortsett från AB Tipstjänst och Sv. Penninglotteriet AB — alltid vore hänförliga till i 53 § 1 mom f) KL angivna skattskyldiga (hänvisningen till p d tillkom 1938). Enligt RÅ 1949 Fi 1435 har Lagmannen Tage Ludvig Sylvans Lantbruksinstitut Bollerup emellertid hänförts till allmänt undervisningsverk. Korrespondensinstitut och sådana bildningsförbund, som åtnjuter statliga eller kommunala bidrag, anses likaså utgöra allmänna undervisningsverk. Likaså

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

torde Köpmannainstitutet få anses utgöra allmänt undervisningsverk. Den yrkesutbildningsverksamhet som Sveriges Köpmannaförbund bedriver vid institutet har karaktär av statsunderstödd enskild yrkesskola.

Först må noteras några uppmärksammade utslag 2/12 1959 av RegR på besvär av TI Carlborg ang. taxering åren 1953 och 1954 och eftertaxering för åren 1949—1952 av Telefon AB L. M. Ericssons stiftelse för utdelande av resestipendier och andra bidrag för utbildning (se *RÅ 1959 Fi 2017—2019,* SvSkt rf 1954 s. 82 och 1959 s. 52). Stiftelsen hade till ändamål att främja ungdoms utbildning dels genom att till yngre svenska manliga eller kvinnliga tjänstemän eller arbetare, som var anställda hos L. M. E. eller dess svenska dotterbolag lämna ekonomiskt stöd i form av stipendier för fortsatt utbildning genom studieresor inom eller utom landet, dels ock genom att för väl meriterad svensk manlig eller kvinnlig personal hos bolaget eller dess svenska dotterbolag eller hos telegrafverket möjliggöra sådan fördjupad, speciell utbildning eller förkovran, som kunde förväntas befrämja vbes insatser för eller inom svenskt telefonväsende. På ansökan av stiftelsen hänförde RN i ett 2/6 1954 meddelat förhandsbesked stiftelsen till inskränkt skattskyldiga subjekt, som avses i 53 § 1 mom e) KL. RegR i utslag 15/9 1954: ej ä. — Två ledamöter fann stiftelsen oinskränkt skattskyldig. Enligt anm. i SvSkt torde minoriteten ha ansett, att då "stipendierna" utdelats under sådana förhållanden, att de — om de utdelats av L. M. E. direkt — varit avdragsgilla i rörelsen, ej utgjorde stipendier i KL:s mening utan avlöningsförmåner. Om utdelade belopp ej utgjorde stipendier, kunde stiftelsen ej vara "stipendiefond". RegR fann i utslag 2/12 1959 förhandsbeskedet skola lända till efterrättelse vid 1954 års tax. men fann stiftelsen oinskränkt skattskyldig vid tax. 1953 och eftertax. för åren 1949—1952 med följande motivering: Enär stiftelsen icke kan anses såsom sådan stiftelse, som avses i 53 § 1 mom e) KL och 7 § första st f) SI samt, såvitt handlingarna i målet utvisa, stiftelsen ej heller av annan grund är frikallad från skattskyldighet för inkomst av kapital och för förmögenhet — — — RegR:s utslag innebar uppenbarligen en ändrad praxis i förhållande till den som kom till uttryck i målet om förhandsbeskedet. Den omständigheten att stiftelsens verksamhet var begränsad till personal hos bolaget och hos televerket synes i och för sig ej ha hindrat skattebefrielse. Avgörande vikt synes däremot ha fästs vid att fråga ej var om utbildning i gängse mening, ej utbildning av det slag som meddelas vid allmänna undervisningsverk eller statliga och kommunala utbildningsanstalter utan om utbildning i en vidare bemärkelse såsom studiebesök vid olika företag för information om tillverkningsmetoder, administration, organisation m. m. Sistnämnda utslag bör sammanställas med två i RegR:s årsbok refererade utslag. *RÅ 1958 ref 13:I.* A. Wennbergs donationsfond ang. fondens ink. och förm.tax. 1951. Fonden, som hade till ändamål att lämna understöd, stipendier eller dylikt till AB Nordiska Kompaniets personal och under besk.året utdelat 6 resestipendier å 500 kr, beskattades. Det förtjänar understrykas, att denna fond i utpräglad grad hade karaktär av personalstiftelse. — *RÅ 1959 ref 37.* TI Carlborg ang. Bertil Ohlins donationsfonds ink.tax. 1953. Fonden, vars ändamål var att utdela stipendier i syfte att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

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, ansågs vara skattskyldig för ink. av kapital och för förm.

Samma restriktiva inställning har präglat RegR:s avgöranden de följande åren se t. ex. RÅ 1963 Fi 1031 (SLT:s stiftelse för personalens studieresor), RÅ 1964 Fi 279 (Josef Anérs Personalstiftelse), RÅ 1964 Fi 2198 (Stiftelsen Järnhandelns studiefond; här var avgörande redan det förhållandet att verksamheten ej bedrivits i tillräcklig omfattning). I några fall har dock skattebefrielse medgivits.

RÅ 1967 Fi 128—131. Stockholms stad ang. Wallinska Skolans studiefond ink. och förm. tax. åren 1958—1961. Fonden hade i enlighet med donationsbestämmelserna utdelat bidrag till lärare för studieresor i utlandet (bidrag hade bl. a. lämnats till språklärare och lärare i teckning och konsthistoria). Av TI framförd uppfattning att RÅ 1958 ref 13:1 skulle innebära att RegR frångått den praxis som kommit till uttryck RÅ 1948 Fi 242, avseende P. A. Norstedt & Söners fond, synes ej vara riktig. Sistnämnda fond, som hade till ändamål att lämna bidrag till studieresor för lärare för folk- och småskolor samt praktiska mellanskolor, hade medgivits skattebefrielse. Det må i detta sammanhang anmärkas, att staten ej står främmande för utgivande av stipendier till ifrågavarande yrkeskategorier; se t. ex. författningsbestämmelser intagna i statsliggaren för 1963/64 ang. resestipendier till lärare vid yrkesundervisningen och lärare i främmande språk.

RÅ 1967 Fi 136—137. TI Carlborg ang. ink. och förm.tax. av teaterdirektrisens Anna Lundbergs och teaterdirektören Otto Elg-Lundbergs stipendiefond åren 1957—1959. Enligt testamente av Anna Lundberg, som avled 1946, skulle — sedan viss del av avkastningen av fondens medel disponerats till livräntor — av återstoden 1/4 läggas till kapitalet och 3/4 uppsamlas å bankräkning till dess beloppet uppgick till 2.000 kr., då 1.000 kr. skulle utbetalas till vardera av Publicistklubben och Svenska Teaterförbundet att av dessa användas till stipendier. PK hade utdelat resestipendier, avsedda för teaterstudier i utlandet till journalister, som särskilt intresserade sig för dramatisk och lyrisk konst och hade till uppgift att i pressen skriva recensioner över dramatiska och lyriska teaterföreställningar, medan Svenska Teaterförbundet tilldelat stipendier till svenskfödda manliga eller kvinnliga sceniska, dramatiska eller lyriska artister, som i in- eller utlandet önskade bedriva studier för utbildning till eller vidare förkovran uti scenisk konst. I ett år 1955 meddelat utslag (RÅ 1955 ref 14) hade RegR ej haft anledning att pröva frågan om fondens skattskyldighet. Detta utslag synes endast ha inneburit att vid bedömande av fondens verksamhet hänsyn ej skulle tagas till enligt testamentet utgående livräntor. I förevarande mål gjorde RegR ej ändring i KR:s utslag, enligt vilket fonden ansågs utgöra sådan stiftelse som avses i 53 § 1 mom e) KL. TI hade bl. a. påstått att stipendierna mera hade karaktär av belöningar än av bidrag till utbildning. Riktigheten därav bestreds av fonden och RegR synes ej heller ha godtagit detta påstående. RegR:s avgörande synes böra tolkas snävt. De speciella villkor varunder ifrågavarande yrkesutövare arbetar ävensom den allmänna karaktären av fondens verksamhet — ej inriktad på anställda i visst företag — synes ha lett till att RegR ej velat frångå KR:s bedömning.

RÅ 1967 Fi 392. TI Carlborg ang. ink. och förm.tax. av Nordens Husmodersförbunds donationsfond år 1958. Fonden hade till ändamål att lämna stipendier åt medlemmar i organisationer, anslutna till Nordens Husmodersförbund för bedrivande av studier inom barnavårdens och uppfostrans område. Alltsedan 1936, då Medicinalstyrelsen övertagit ansvaret för utbildning av specialiserade barnsjuksköterskor, hade stipendierna beviljats för yrkesmässig förkovran genom fortbildningskurser eller bidrag till studier i utlandet. År 1956 hade till en norsk barnavårdssyster utdelats ett stipendium å 200 kr, vilket använts såsom bidrag till en studieresa i Sverige. Under år 1957 hade till en barnavårdssyster, anställd som reseinspektris vid Stockholms stads barnavårdsnämnd, utdelats ett stipendium å 350 kr, vil-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

ket använts som bidrag till en 6 månaders studieresa till England. Fonden ansågs inskränkt skattskyldig jämlikt 53 § 1 mom e) KL.

RÅ 1967 Fi 938. Hjalmar Larssons fond ang. ink. och förm.tax. 1959. Fonden förvaltades av Sveriges Färghandlares Riksförbund. Avkastningen av fondens medel skulle användas för att bereda tillfälle särskilt åt yngre personer med anställning hos färg- och kemikaliehandlare, som är anslutna till förbundet, att fullständiga sin utbildning och att förvärva en högre insikt inom sitt yrke än den som vanligen kommit dem till del. Förbundet har ang. sin undervisningsverksamhet upplyst att densamma dels bedrevs centralt i samarbete med det statsunderstödda Köpmannainstitutet och dels lokalt i samarbete med kommunala handels- och yrkesskolor. Därutöver bedrev förbundet en korrespondensskola och en s. k. vandringslärareverksamhet med regelbundna kurser för färghandelsmedhjälpare på olika platser över hela landet. RegR befriade fonden från skattskyldighet.

I bl. a. följande fall har RegR ansett fonderna oinskränkt skattskyldiga.

RÅ 1967 Fi 155. Winborgs stipendiefond ang. tax. 1958. Enligt stadgarna skulle stipendier användas företrädesvis för studier i utlandet inom speceri- och livsmedelsbranschen. *Reg R:s utslag 22/2 1968* ang. Valerius Hanssons Stipendiefonds tax. 1958. Fondens ändamål var att årligen utdela resestipendium åt en yngre ambitiös köpman inom Sveriges Beklädnads- och Manufakturhandlareförbund (numera Sveriges Textilhandlareförbund) för bedrivande av branschstudier i utlandet. — Den verksamhet, som understötts av nyssnämnda fonder, synes i huvudsak ej ha haft anknytning till vedertagen studie- eller utbildningsgång. I stor utsträckning har det varit fråga om praktiska studier (verksamhet såsom praktikant i utlandet). Beträffande Winborgs Stipendiefond må därjämte noteras att det var oklart om det förelåg en särskild stiftelse (Jfr RÅ 1965 Fi 754—757)

Hjälpverksamhet bland behövande (53 § 1 mom e) KL)

Från fiskaliskt håll har gjorts gällande att de i 50 § KL införda bestämmelserna om existensminimum borde beaktas vid tolkningen av uttrycket behövande. Att RegR:s praxis är väsentligt liberalare framgår redan av *RÅ 1959 Fi 1909* (Sv Skt rf s. 52) avseende besvär av TI Carlborg ang. Emil och Aurora Stylanders Donationsfonds ink. och förm.tax. 1955 och belyses ytterligare av senare meddelade utslag.

RÅ 1961 Fi 1507 (SN 1962 s. 84). Helmer Steens Minnesfond ang. ink. och förmög.tax. 1956, ingående kommenterat av Lennart Stange i SN 1962 s. 287. — *RÅ 1964 Fi 34* (SvSkt rf s. 93) TI Carlborg ang. Henrik och Anna Palmers Minnesfonds ink. och förm.tax. 1957. Fonden hade till ändamål att lämna bidrag till sådana befattningshavare i Stockholms Intecknings Garanti AB (sedermera Svenska Handelsbanken) vilka på grund av sjukdom eller av annan anledning var i behov av bidrag från fonden. Fonden hade utdelat understöd till ett flertal befattningshavare under åren 1952—1956. Mottagarnas inkomster varierade mellan cirka 5.500 kr och 20.000 kr. PN=KR= RegR fann fonden hänförlig till skattesubjekt som avses i 53 § 1 mom e) KL. — *RÅ 1964 Fi 32* (SvSkt rf s. 93). TI Carlborg ang. Bertil Bromans Minnesfonds ink. och förm.tax. 1957. Fondens ändamål var enligt dess stadgar att lämna understöd åt sjuka eller behövande manliga eller kvinnliga tjänstemän som var eller varit anställda hos Stockholms Intecknings Garanti AB. PN=KR fann fonden inskränkt skattskyldig jämlikt 53 § 1 mom e) KL. — Hos RegR framhöll TI, att de personer, som under beskattningsåret åtnjutit understöd från fonden med 600, 500 och 300 kr, under året haft inkomst av tjänst med resp. 9.457, 12.621 och 7.190 kr. Inte någon av dessa personer

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

kunde enligt TI anses som behövande i lagens mening. — RegR:ej ä.

Enligt uttalande av dep.ch i prop 1942: 134 s. 51 borde skattemyndigheten endast om särskild anledning därtill förelåg ägna uppmärksamhet åt stiftelse eller förening, som enligt stiftelseurkunden eller stadgarna inte ägde bedriva annan än i beskattningshänseende priviligierad verksamhet. Att en stiftelse av RegR förklarats skattepriviligierad innebär dock ej att stiftelsen vid sitt fortsatta handlande kan underlåta att uppfylla de föreskrivna rekvisiten för skattebefrielse. Vid tax 1962 har Bertil Bromans Minnesfond befunnits oinskränkt skattskyldig, se *RÅ 1967 Fi 389*. Utredning hade ej förebragts från stiftelsen vare sig huruvida verksamheten bedrivits i skälig omfattning eller huruvida mottagarna vore att anse som behövande.

Enligt RÅ 1950 Fi 16 hade Ellen Keys Stiftelse Strand förklarats oinskränkt skattskyldig. Enligt *RÅ 1965 Fi 1611—1614* ogillade RegR emellertid ett av TI framställt yrkande om tax. av stiftelsen för åren 1958—1961. TI ville ej godtaga en stadgeändring, enär den ej skett genom s. k. permutation. Ändamålet enligt ursprungliga stadgarna var att bereda vila och vederkvickelse åt kroppsarbetande kvinnor av alla kategorier. KR ansåg sig emellertid böra godtaga en fr. o. m. 1/1 1953 vidtagen stadgeändring, enligt vilken stiftelsen skulle ha till huvudsakligt ändamål att under någon tid av året bereda vila och vederkvickelse åt kvinnor, som saknade egna medel att förskaffa sig sådan.

RÅ 1967 Fi 259. Stiftelsen Strömsborgs vilohem ang. ink. och förm.tax. 1958. RegR (en led. skiljaktig: ej utredning) befriade stiftelsen från skattskyldighet. Enligt stadgarna hade stiftelsen till ändamål att bereda tillfälligt hemvist och meddela vård åt hjälpbehövande konvalescenter, företrädesvis missionärer och predikanter i såväl den yttre som den inre missionens tjänst. Stiftelsen drev vilohem i Frötuna kn och disponerade vidare ett antal friliggande villor. På somrarna frekventerades vilohemmet och villorna för en ringa kostnad av missionärer. TI hade invänt att någon behovsprövning ej skedde. Att RegR trots att närmare utredning inte förebragts befriade stiftelsen från skattskyldighet syntes bl. a. ha berott på att man förutsatte att vederbörande missionärer — förmodligen i huvudsak frikyrkomissionärer — levde i små omständigheter.

RÅ 1967 Fi 390—391. TI Seth Manhem ang. tax. av Konung Oscar II:s fond för fria bad och fri brunnsdrickning vid Varbergs Hafskuranstalt för ink. och förm. 1961 och 1962. Enligt fondens stadgar skulle av den ränteavkastning, fonden årligen lämnade, en eller flera militärer av underofficersgraderna erhålla fria bad och fri brunnsdrickning. PN befriade fonden från skattskyldighet. TI ansåg att fondens egentliga ändamål var att främja den verksamhet som bedrevs å Varbergs Havsbad och Kurort, och att ändamålet inte kunde sägas vara att utöva hjälpverksamhet bland behövande. KR lämnade besvären utan bifall och anförde som skäl, att Varbergs drätselkammare upplyst, att de förmåner fonden avsåg att meddela, lämnades till ”ekonomiskt svaga” och företrädesvis pensionerade underofficerare, som vore att betrakta som svårt invalidiserade på grund av reumatiska åkommor och sjukdomar i rörelseorganen samt att de, som komme i åtnjutande av förmånerna, i regel inte syntes ha möjlighet att själva bekosta sjukvården på grund av den belastning sjukdomen förorsakade. RegR ej ä.

1967 Fi 380. TI Carlborg ang. ink. och förm. tax. av Hemming Johanssons Kamrathjälpsfond år 1957. Fonden, som tillkom år 1934, hade till ändamål att lämna tillfällig hjälp åt vid Telefon AB L.M. Ericsson fast anställda tjänstemän, vilka genom sjukdom eller annan oförvållad anledning blivit nödställda, ävensom att i särskilt ömmande fall lämna hjälp jämväl till sådana tjänstemäns efterlevande. Fonden hade under år 1956 utdelat understöd till 19 personer med belopp varierande mellan 50 kr och 400 kr eller med tillhopa 4.400 kr. Av understödstagarna — i förekommande fall även makes inkomst medräknad — hade år 1956 10 st. haft tjänsteinkomster understigande 8.500 kr., en å cirka 10.000 kr., 5 st å cirka 13—14.000 kr. samt 3 st. å cirka 17—18.000 kr. Fonden

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

hade anfört bl. a.: Varje beslut om utbetalning av bidrag föregicks av en mycket ingående undersökning av vederbörandes behov. På grund av fondens begränsade ekonomiska resurser var det endast de allra mest ömmande fallen, som kunde komma ifråga för erhållande av bidrag. I de fall där vbes nominella månadsinkomst syntes hög låg extraordinära förhållanden till grund för de lämnade bidragen såsom mycket dyrbara sjukbehandlingar, sjukdomar bland övriga familjemedlemmar. KR = RegR fann fonden inskränkt skattskyldig jämlikt 53 § 1 mom. e) KL.

RegR:s utslag 28/2 1968 ang majoren Nils Georg Psilanderskjölds pensionsfonds ink. och förm.tax. 1960. Avkastningen av fonden, vilken förvaltades av Riddarhusdirektionen, skulle enligt bestämmelse i gåvobrev användas till pensioner åt behövande och ålderstigna adelsmän. För rätt att erhålla pension uppställdes ej krav på total medellöshet utan sökande som förut ägde någon liten pension eller annan mindre inkomst kunde ifrågakomma som understödstagare. Pensionerna skulle om möjligt fördelas så att en tilldelades arméns och en flottans f. d. militära ämbets- och tjänstemän och en tredje pension tilldelades en civil person. Under beskattningsåret hade utbetalats understöd med 468 kr. till envar av tre personer. Två av personerna var uppenbarligen behövande. Den tredje, född 1866, med en kapitalinkomst å 118 kr. hade år 1959 taxerats för en beskattningsbar inkomst av 13.100 kr. resp. 15.100 kr. Fonden ansågs huvudsakligen ha utövat hjälpverksamhet och befriades från skattskyldighet. Det förtjänar noteras att det i 53 § 1 mom e) KL förekommande uttrycket "huvudsakligen" synes ha en något annan innebörd än som framgår av vanligt språkbruk. För att ett ändamål skall anses huvudsakligen tillgodosett räcker det ej med att ändamålet tillgodoses i större omfattning (mer än 50 procent) än andra ändamål. För att ett ändamål skall anses såsom det huvudsakliga måste förutsättas att detta ändamål kan anses vara det egentliga föremålet för verksamheten. Om ett rättssubjekt i sin verksamhet främjar två ändamål, det enda i något större omfattning än det andra, fordras att det förstnämnda skall vara till sin omfattning så dominerande i förhållande till verksamheten i övrigt att sistnämnda del av verksamheten ter sig som en oväsentlig bisak (se lydelsen av p 8 anv till 53 § KL jfrt med dep.ch:s yttrande i prop 1942: 134 s. 50 vari hänvisas till motsvarande yttrande i prop 1941:192 s. 147—148.)

Vetenskaplig forskning (53 § 1 mom e) KL)

Före 1942 års lagstiftning gällde, att stiftelser eller föreningar, som icke själva utgjorde vetenskapliga samfund utan endast främjade vetenskaplig forskning, icke var frikallade från beskattning i vidare mån än desamma kunde anses hänförliga till stipendiefonder. De nya bestämmelserna innebar, att skattefriheten utsträcktes generellt till att avse stiftelser eller föreningar som främjade vetenskaplig forskning. Något uttalande i förarbetena om den närmare innebörden av begreppet vetenskaplig forskning synes ej ha gjorts, men till grund för skattefriheten låg att verksamheten förutsattes vara av i hög grad allmännyttig art.

Frågan om vetenskaplig forskning skall inbegripa ej blott s. k. grundforskning utan även mera målinriktad forskning har varit föremål för RegR:s bedömande i några mål rörande förhandsbesked. I Scholanders uppsats i SN 1960 s. 101 har omnämnts tre sådana utslag, därav två berör elektriska branschen och ett skogsbruket. Kostnad för målforskning torde i princip vara avdragsgill för det företag som beröres därav, jfr prop 1959: 137 s. 6.

RÅ 1965 Fi 1100 (SN 1966 s. 39). Stiftelsen Svensk Pälsdjursforskning ang. ink. och förm. tax år 1956. Stiftelsen, som bildats 1954 av Sveriges Pälsdjursuppfödares Riksförbund har till ändamål "att medelst ekonomiska bidrag stödja och främja vetenskaplig forskning på pälsdjursuppfödningens område med särskild inriktning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

på främjande av produktionens lönsamhet och kvalitet." Vbe TI hävdade att stiftelsen borde anses oinskränkt skattskyldig, enär fråga var om en på pälsdjursuppfödningen målinriktad forsknings- och försöksverksamhet och det ej heller förelåge tillfredsställande garantier för att forskningens resultat komme andra intresserade än riksförbundet och dess medlemmar till godo. Den omständigheten att forskningen verkställdes av vetenskapligt utbildade personer eller att vetenskapliga metoder användes ansåg TI sakna betydelse i sammanhanget. RegR ansåg stiftelsen oinskränkt skattskyldig, enär den av stiftelsen främjade försöksverksamheten, i enlighet med stiftelsens ändamål, särskilt inriktats på produktionens lönsamhet och kvalitet och därför ej var att hänföra till sådan forskning, som avsågs i 53 § 1 mom e) KL. En ledamot var dock skiljaktig och ville befria stiftelsen från tax.

RÅ 1966 Fi 430 (SvSkt rf s. 96) TI Carlborg ang. förhandsbesked på ansökan av Gastronomiska akademien. Fråga var här om en stiftelse, som var avsedd att bildas av Gastronomiska akademien. Enligt förslag till stadgar för stiftelsen skulle den ha till ändamål att främja vetenskaplig forskning på näringsfysiologiska och kulinariska områden samt att inom dessa områden lämna understöd för beredande av högre utbildning. RN fann ändamålet vara sådant som avses i 53 § 1 mom e) KL. — RegR:ej ä.

Enligt uttalande av dep.ch i prop 1942: 134 s. 47—48 är kulturminnesvården i regel att hänföra till vetenskaplig forskning. Uttalandet bör nog tolkas med viss försiktighet. Närmast är det väl sådan kulturminnesvård, som går ut på att bevara och säkerställa föremål för forskning och som står den museala verksamheten nära, som är att hänföra till vetenskaplig forskning såsom fallet var i t. ex. RÅ 1948 ref 33 (stiftelsen Thielska Galleriet). RegR meddelade den *16 jan. 1968* utslag i mål ang. skattskyldighet för Stiftelsen Stockholms Skärgård, där som främsta grund för inskränkt skattskyldighet enligt 53 § 1 mom e) KL åberopades att stiftelsen främjade kulturminnesvården. Stiftelsen har till ändamål att med stöd av en upprättad fond genom förvärv av fastigheter och på annat sätt verka för att bevara Stockholms skärgårds egenart, naturvärden och landskapsbild främst i den yttre skärgården samt att de stora möjligheter, skärgården erbjuder för friluftsliv och rekreation, tillvaratages på sådant sätt, att den bofasta befolkningens intressen och behovet av natur- och landskapsskydd blir beaktade. RegR ogillade stiftelsens besvär, enär stiftelsen ej kunde anses ha till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig forskning eller att i övrigt utöva verksamhet av sådan art, som kunde medföra inskränkt skattskyldighet.

Kyrkliga eller därmed jämförliga ändamål (53 § 1 mom e) KL)

1936 års skattekommitté uttalade (se SOU 1939:47 s. 63) bl. a. att i allmänhet torde de juridiska personer, som hade skattepriviligierat ändamål, inte bedriva rörelse. Det kunde emellertid ej anses uteslutet, att rörelse bedrevs åtminstone undantagsvis och i mindre omfattning. Vid utarbetande av sitt förslag hade kommittén ansett (det huvudsakliga) ändamålet med den bedrivna verksamheten vara avgörande för frågan om skattskyldigheten. Hänsyn hade däremot inte tagits till förvärvskällornas beskaffenhet. Om en stiftelse använt sin inkomst till främjande av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

sådant ändamål, som enligt förslaget skulle föranleda skattefrihet, syntes det föga tilltalande att låta stiftelsen skatta för all sin inkomst av den anledningen, att inkomsten till någon del härflutit av rörelse. Den inkomst, som ej uppkommit genom bedrivande av rörelse, borde i sådant fall enligt kommitténs mening inte läggas under beskattning. I sammanhang med att kommittén uttalade sig om de frikyrkliga sammanslutningarnas ställning i beskattningshänseende (se s. 66) invände kommittén mot beviljande av skatteförmåner för ifrågavarande sammanslutningar, att dessa ofta torde bedriva ekonomisk verksamhet. Som exempel nämndes bokförlags- eller bokhandelsrörelse ävensom pensionatsrörelse. Kommittén ansåg det lämpligt, att de sammanslutningar, som kunde ifrågakomma till skattefrihet, avskilde all ekonomisk verksamhet och läte densamma övertagas av särskilt bildade rättssubjekt.

Reg R:s utslag 22/2 1968 ang. Lutherstiftelsens ink. tax. 1960 i Göteborg. Stiftelsen, som bildades 1955, hade enligt stadgarna till ändamål att befrämja kristendomsundervisning och teologisk utbildning på grundval av Bibeln och Svenska Kyrkans bekännelseskrifter samt att i övrigt verka för en sund kyrklig utveckling i evangelisk-luthersk anda. Av stiftelsens årsberättelse för år 1959 framgick, att stiftelsen bedrivit distribution av söndagsskolbilder i avsikt att tillhandahålla församlingarna lämpligt bildmaterial för söndagsskolverksamheten samt att stiftelsen för att främja teologiska studier utdelat stipendier med 1.500 kr. TN beskattade stiftelsen för inkomst av rörelse med 5.190 kr (försäljning av söndagsskolebilder och Henrik Schartaus Skattkammare), för inkomst av kapital med 1.581 kr. och för en behållen förmögenhet av 82.702 kr. PN beskattade däremot stiftelsen endast för inkomst av rörelse och för i rörelsen nedlagd förmögenhet. KR = TN. Enligt en hos RegR åberopad tablå utgjorde stiftelsens kapitalintäkter tax.åren 1958—1964 18.080 kr. samt under samma tid utdelade stipendier 6.750 kr. RegR fastställde det slut KR:s utslag innehöll, enär stiftelsen vid sidan av rörelsen inte huvudsakligen bedrivit verksamhet av den art, som avsåges i 53 § 1 mom e) KL.

I fråga om trossamfund infördes ändrade bestämmelser fr. o. m. 1953 års taxering. (se prop 1951:175 grundad på dissenterlagskommitténs betänkande SOU 1949:20). I egenskap av s. k. erkänt trossamfund åtnjöt Metodistkyrkan inskränkning i skattskyldigheten enligt 53 § 1 mom e) KL redan enligt tidigare gällande bestämmelser. Metodistkyrkans angelägenheter handhas av Metodistkyrkans årskonferens, av Huvudstyrelsen samt av särskilda styrelser för olika verksamheter inom kyrkan. Enligt Metodistkyrkans årsbok upptages under styrelser inom årskonferensen bl. a. Stiftelsen metodistkyrkans i Sverige Årskonferens, Kommittén för Yttre Mission och Styrelsen för Inre Missionssällskapet. Enligt RÅ 1956 Fi 640—647 befanns dessa tre subjekt oinskränkt skattskyldiga tax.åren 1949—1951. RegR meddelade *22/2 1968* utslag ang. Metodistkyrkans Kvinnosällskaps ink. och förm. tax år 1958. Enligt årsboken utses styrelsen för sistnämnda sällskap inte av årskonferensen. Enligt stadgarna är sällskapets uppgift att intressera medlemmar och utomstående för världsmission och socialt arbete, utsända missionärer samt insamla medel för dessa ändamål. Såvitt handlingarna utvisade bedrev sällskapet missionverksamhet i Afrika genom utbildade sjuksköterskor, vilka arbetade på Metodistkyrkans sjukhus. Vidare bedrevs i Sverige inre mission — evangeliskt arbete. Dessutom hade sällskapet socialt arbete i form av gåvor till flyktingar. Som grund för skat-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

tebefrielse åberopade sällskapet i första hand att sällskapet icke vore ett självständigt skattesubjekt utan endast en del av trossamfundet Metodistkyrkan, i andra hand att verksamheten i vart fall vore hänförlig under 53 § 1 mom e) KL. RegR fann sällskapet oinskränkt skattskyldigt: Väl synes av utredningen framgå, att sällskapet — som får anses vara ett i skattehänseende självständigt rättssubjekt — utövar hjälpverksamhet bland behövande, men enär genom verksamheten i inte ringa omfattning främjas ändamål av annan art än som avses i 53 § 1 mom e) KL etc. Jfr i detta sammanhang RÅ 1956 Fi 573, där Slaviska Missionens understödsstiftelse, som i huvudsak synes ha lämnat understöd åt nödlidande i slaviska länder, ansågs skattefri. Därvid underkändes invändningen att understöden utgivits till understödstagare i utlandet.

RegR:s utslag 22/2 1968 avseende besvär av Kyrkliga Förbundet i Malmö i egenskap av förvaltare av Ina Herslows donation ang. ink. och förm. tax. år 1960. Enligt ett år 1935 dagtecknat testamente hade kyrkliga förbundet i Malmö, spec. dess bibliotek erhållit 100.000 kr, vilka medel förvaltats som en särskild fond. Förbundet hade enligt sina stadgar till uppgift "att tjäna vår svenska folkkyrka i dess verksamhet i Malmö". Enligt uppgift i målet hade förbundet lokal i Malmö, där hölls upplysande föredrag angående vad som skedde inom den svenska kyrkan. Grunden för förbundets yrkande om skattebefrielse för fondens inkomst av kapital och för förmögenhet kan uttryckas så, att förbundet ville att fondens medel i beskattningshänseende skulle anses likställda med Svenska Kyrkans egna medel. Till stöd åberopades bl. a. utgången i RÅ 1959 Fi 1641, där RegR syntes ha anlagt dylikt betraktelsesätt beträffande Johan Meijers fond (jfr i detta sammanhang SOU 1949:20 s. 278) RegR ogillade förbundets talan med bl. a. följande motivering: Enbart det förhållandet att förbundet på sätt stadgarna föreskriver i sin verksamhet tjänar svenska kyrkan medför ej att den av förbundet förvaltade fonden äger åtnjuta den begränsning av skattskyldigheten som gäller för kyrka.

Familjestiftelser

När det gällt att bestämma karaktären av en stiftelse har i praxis i vissa fall bortsetts från livräntor, som skolat utgå till vissa av donator angivna personer under deras livstid. Dylika livräntor har ej ansetts som ett led i stiftelsens egentliga verksamhet (se RÅ 1944 ref 43, RÅ 1955 ref 14 samt prop 1942:134 s. 29 och 51). Förutsättningen för detta betraktelsesätt synes dock ha varit att stiftelsen skolat samtidigt som livräntorna utgått tillgodose ett allmännyttigt eller eljest till nämnda personer icke knutet ändamål. I ett av *RegR 19/3 1968* avgjort mål ang. ink. och förm tax. av fonden Brita Ewerlöfs livräntemedel år 1962 hade PN i enlighet med yttrande av vbe TI anlagt detta betraktelsesätt men RegR gav uttryck för en annan mening. Genom testamente 9/2 1955 förordnade Erika Blomquist att hennes systerdotter Brita Ewerlöf skulle erhålla en årlig livränta av 8.000 kr så länge hon levde, räknat från testators död. Till säkerställande av livräntan skulle genom boutredningsmannens försorg erforderligt kapital deponeras hos bank. Sedan Brita Ewerlöf avlidit skulle äganderätten till kapitalet tillkomma den universelle testamentstagaren, Direktionen över Institutet och Förskolan för blinda på Tomteboda och skulle fondens avkastning därefter användas till underhåll av Barnhemmet för blinda barn före skolåldern. Enligt dekl. hade fonden en kapitalinkomst å 9.076 kr. Allmänt avdrag för periodisk utbetalning till Brita Ewerlöf var yrkat med 8.000 kr. TN ansåg

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

fonden vara att anse såsom familjestiftelse intill dess Brita Ewerlöf avlidit. PN taxerade ej fonden såsom familjestiftelse men fann den skattskyldig med tillämpning av p 8 anv till 53 § KL, enär fonden icke bedrivit någon verksamhet till förverkligande av sitt slutliga ändamål. KR = PN. RegR, varest fonden yrkade undanröjande av tax., lämnade besvären utan bifall: Såvitt av handlingarna i målet framgår, är fondens ändamål att säkerställa den årliga livräntan till Brita Ewerlöf och skall äganderätten till kapitalet vid hennes frånfälle tillfalla blindskolan å Tomteboda. Fonden måste därför anses utgöra en familjestiftelse, som är oinskränkt skattskyldig.

Svårigheter har ibland uppkommit när det gällt att bestämma karaktären av stiftelser, där medlemmarna av viss släkt tillerkänts företrädesrätt till avkastningen. (jfr Scholander i SN 1960 s. 104 med hänvisning till Hesslers uppsats i Festskrift tillägnad Halvar Sundberg s. 178—182). *RegR:s utslag 19/3 1968* ang. Amy Cederströms Minnesfonds ink. och förm. tax. år 1962. Fonden, som förvaltades av grevliga och friherrliga ätterna Cederströms släktförening, hade till ändamål att utdela undervisningsstipendier till manliga eller kvinnliga medlemmar av riddarskapet och adeln med företräde för dem som härstammade från eller var i skyldskap med släkten Cederström. Under särskilt ömmande omständigheter kunde bidrag till levnadskostnader utdelas åt äldre medlemmar av denna släkt. Under år 1961 utbetalade fonden — förutom 1.000 kr. såsom bidrag till levnadskostnader — 4.000 kr. såsom undervisningsstipendier. Av mottagarna var tre barn till Ebba von Seth, född Cederström. Övriga mottagare var medlemmar av ätten Cederström. TI framhöll, att fonden i verksamheten faktiskt endast tillgodosett medlemmar av den Cederströmska släkten. PN = KR = RegR taxerade fonden som familjestiftelse. I ett s. d. avgjort mål rörande fondens tax. år 1963 upplystes att släkten hade 95 medlemmar samt påstods att destinatärskretsen, inkl. från släkten "utgifta" personer uppgick till flera hundra personer. Scholander har i SN 1960 s. 103 upplyst, att i Stockholm i vbe TN utbildats den praxis, att en stiftelse med 75—80 destinatärer ansetts inte böra hänföras till familjestiftelse, även om destinatärerna skulle anses tillhöra en och samma släkt. Något belägg i RegR:s praxis för att sådan gränsdragning skulle vara riktig är dock svårt att finna. Utgången i ovannämnda mål synes ej heller kunna åberopas till stöd härför. Det förtjänar påpekas att släktmedlemmar i sådan ålder att undervisningsstipendier kunde ifrågakomma ej kunde antagas ha varit alltför många.

Fullföljanderekvisitet (p 8 anv till 53 § KL)

Av *RÅ 1958 ref 28* (SvSkt rf s 66) avseende besvär av TI F. Elfving ang. Adlerberthska Stipendiefondens ink. och förm.tax. 1954 kan utläsas att en stiftelse, som i och för sig har sådant ändamål som avses i 53 § 1 mom e) KL, ej kan erhålla skattebefrielse, om på grund av föreskrift i donationsurkunden eller av annan orsak användningen av stiftelsens avkastning uppskjutits till framtiden. RegR beskattade stiftelsen, enär stiftelsen under längre tid inte bedrivit och — med hänsyn till stiftelseurkundens föreskrifter rörande avkastningens fondering — ej heller kunde väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning, som skäligen svarade mot avkastningen av stiftel-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

sens tillgångar, samt stiftelsen följaktligen, oavsett dess ändamål, vore skattskyldig för inkomst av kapital och för förmögenhet.

När det gäller att bedöma om en stiftelse faktiskt utövat skattepriviligierad verksamhet uppkommer i första hand frågan hur stor del av avkastningen (därmed torde avses nettoavkastningen, alltså bruttointäkt — kostnader) som stiftelsen skall tillåtas fondera, i andra hand frågan i vad mån den ej fonderade avkastningen huvudsakligen använts för skattepriviligierat ändamål. Till ledning vid bedömning av den första frågan må noteras att dep.chefen i prop 1942:134 s. 51 uttalat att det vore svårt att här uppställa några bestämda regler. Ett tillfälligt reserverande av avkastningen borde ej inverka på skattefriheten liksom ej heller sedvanliga avsättningar för ökande av stiftelsens kapital. Frågan om storleken av tillåten fondering var föremål för RegR:s bedömning i ett *2/9 1958* meddelat utslag i ärende rörande förhandsbesked (se RN 1958 nr 5:5), vilket utslag ofta åberopas i skattemål. RN ville tillåta fondering av högst 20 procent av stiftelsens årliga avkastning. Hos RegR yrkade stiftelsen att bli förklarad begränsat skattskyldig, därest 30 procent av den årliga avkastningen fonderades. RegR, som fann RN:s förhandsbesked inte böra så förstås, att den omständigheten, att stiftelsen under särskilda förhållanden visst år fonderade mer än 20 procent av avkastningen, ovillkorligen skulle inverka på frågan om skattskyldigheten, lämnade besvären utan bifall. (2 led. ville bifalla stiftelsens yrk.) Vid bedömning av vad som skall anses såsom sedvanlig avsättning synes fondering ej böra tillåtas i sådan omfattning att stiftelsens realkapital därigenom ökar. Mera rimligt synes vara att tillåta fondering i så stor omfattning att stiftelsen garderar sig mot undergrävande av penningvärdet genom inflation. Många stiftelser har dock förmögenheten placerad i värdebeständiga förmögenhetsobjekt. I vad mån RegR vid sin bedömning beaktat dylika synpunkter är dock vanskligt att yttra sig om.[1]

RÅ 1963 ref 28 (SN 1963 s. 423) Jacobsonska donationen ang. tax 1957. En handlande A. Jacobson hade till Osby municipalsamhälle överlämnat 1.500 kr. under villkor i huvudsak att beloppet skulle förvaltas kostnadsfritt och att räntorna därpå årligen skulle läggas till kapitalet tills detsamma utgjorde 100.000 kr., varefter den årliga räntan finge av samhället disponeras för samhällsnyttiga ändamål. RegR undanröjde fonden åsatt tax., enär med hänsyn till omfattningen av den dispositionsrätt som Osby köping ägde till de av Jacobson donerade medlen fonden jämlikt grunderna för 53 § 1 mom c) KL samt 7 § 1 st d) SI och 6 § 1 mom SF fick anses befriad från skattskyldighet för inkomst av kapital och för förmögenhet. Av utslaget bekräftas uppfattningen att de i p 8 anv till 53 § KL meddelade bestämmelserna synes tillämpliga allenast å sådana skattesubjekt, som avses i 53 § 1 mom d) och e) KL (jfr rubriken i GRS, s. 553.)

RÅ 1967 Fi 141—148. TI ang. ink. och förm.tax. 1957—1964 av Anna Sandströms stipendiefond. Fonden, vars ändamål enligt stadgarna i princip var hänförligt under 53 § 1 mom e) KL ansågs ej kunna befrias från skattskyldighet tax.åren 1957—1963, enär avkastningen använts till utgivande av en minnes-

[1] Jfr RÅ 1967 SI 136 se sid. 484 här.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

skrift, ett ej skattepriviligierat ändamål. RegR befriade däremot fonden från tax. år 1964, enär fonden under förevarande besk.år återupptagit verksamhet av beskaffenhet att kunna medföra inskränkning av den fonden eljest åvilande skattskyldigheten och då det med hänsyn till vad i målet förekommit finge antagas, att fonden i fortsättningen skulle bedriva verksamhet i en omfattning, som skäligen svarade mot avkastningen av fondens tillgångar.

Skattefri eller skattepliktig fastighet

Enligt 5 § 1 mom e) KL undantages från skatteplikt bl. a. byggnader som tillhör sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar samt byggnader som tillhör sådana stiftelser som avses i 53 § 1 mom e) KL, därest byggnaderna är avsedda för nämnda institutioners verksamhet såsom sådana. Om ifrågavarande fastighet jämväl användes för industriellt eller därmed jämförligt ändamål eller mot vederlag upplåtes åt annan till begagnande föreligger skatteplikt för däremot svarande del av fastighetens värde (5 § 1 mom andra st; jfr även anv till 5 § p 5 KL). När det gäller att tillämpa bestämmelserna om skattefrihet för fastigheter är det naturligt och praktiskt (se Fröberg i SN 1956 s. 325) att i första hand göra klart för sig dels vem som är ägare av fastigheten och dels för vilket ändamål ägaren faktiskt använder fastigheten. Enligt *RÅ 1957 ref 19* hänfördes ett under uppförande varande studentbostadshus, tillhörigt Smålands nation i Lund, till skattepliktig fastighet. Bostadshuset synes ej ha varit avsett för nationens verksamhet såsom sådan. I *RÅ 1957 Fi 910* var det fråga om skatteplikt för ett studentskehem, vilket tillhörde en av Lunds universitet förvaltad stiftelse, vars ändamål var att bereda mindre bemedlade kvinnliga studerande vid universitet kostnadsfria eller billiga bostäder. Att fastigheten undantogs från skatteplikt förefaller naturligt med hänsyn särskilt till att bostäderna i byggnaden uthyrdes till nämnda studerande mot vederlag, som i stort sett innefattade endast ersättning för uppvärmning, belysning, städning och underhåll av inventarier.

Mer oklar förefaller utgången i *RÅ 1960 Fi 1916* ang. förm.tax. år 1954 av Stiftelsen Värmlands nations studenthem. Stiftelsen ägde en fastighet som användes för uthyrning av möblerade rum till studerande tillhörande Värmlands nation i Uppsala. Årshyrorna för rummen, inkl. städning, utgjorda 760 kr. och hyrorna för möblerade rum av motsvarande standard torde enligt stiftelsen ha varit cirka 1.250 kr. för år. RegR hänförde stiftelsen till sådana skattesubjekt, som avses i 53 § 1 mom e) KL och befriade i enlighet därmed stiftelsen från skattskyldighet för förmögenhet.

Rättsläget synes senare ha klarnat. Enligt *RÅ 1966 ref 31* (SN 1967 s. 50) har Stiftelsen Gästrike—Hälsinge Nation tillhöriga fastigheter, vari studerande vid Uppsala universitet mot låga hyror fått hyra bostäder, icke ansetts undantagna från skatteplikt. Stiftelsen hade bl. a. anfört, att den hyra som stiftelsen betingade sig för år och rum, 1.269 kr., så avsevärt understeg priset på den allmänna hyresmarknaden att stiftelsen på denna grund skulle kunna anses lämna understöd för beredande av undervisning eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

utbildning. RegR godtog emellertid ej stiftelsens argument utan yttrade: Enär ifrågavarande stiftelse icke kan anses såsom sådan i 53 § 1 mom e) KL avsedd stiftelse, som har till huvudsakligt ändamål att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning, samt de i målet avsedda fastigheterna ej heller på annan grund kan anses undantagna från skatteplikt, prövar RegR etc.

Enligt i annat sammanhang omnämnda utslag, *RÅ 1967 Fi 259—263* ang. Stiftelsen Strömsborgs Vilohems tax:ar åren 1958—1962 har RegR funnit stiftelsen hänförlig till sådana subjekt som avses i 53 § 1 mom e) KL. Med hänsyn bl. a. till anförda omständighet har stiftelsen tillhöriga fastigheter ansetts vid tax. åren 1961 och 1962 böra vara undantagna från skatteplikt. RegR har ansett stiftelsen berättigad att i extraordinär ordning föra talan rörande skatteplikt för fastigheterna och påförande av garantibelopp för fastigheterna. Därigenom har stiftelsens tax:ar åren 1961 och 1962 kunnat helt undanröjas.

Beträffande fastighet tillhörig sådant skattesubjekt som avses i 53 § 1 mom e) KL och som till viss del eller under viss tid användes för annat ändamål än som motiverar skattefrihet gäller såsom framgår av vad som anförts i inledningen till detta avsnitt principen om s. k. partiell skatteplikt, d. v. s. fastigheten kan allt efter användningen delas upp i en skattefri och en skattepliktig del. Den partiella skatteplikten för en eljest skattefri fastighet kan därvid avse en lokalt bestämd del av fastigheten t. ex. vaktmästarbostaden i ett missionshus. Men den partiella skatteplikten behöver ej vara på detta sätt lokalt bestämd, t. ex. då lokal i ett missionshus, som användes för sitt avsedda ändamål, även mera regelmässigt upplåtes till biograf- eller liknande föreställningar. Enligt 54 § d) KL gäller att ägare av sådan fastighet, varom förmäles i 5 § 1 mom, är frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i nämnda moment avsedda ändamål. Intäkter och kostnader, som kan anses hänförliga till skattefria delen av en fastighet, skall alltså avföras från fastighetsbilagan.

Speciella omständigheter förelåg i *RÅ 1965 ref 46* (SvSkt. rf s. 31) TI O. Carlborg ang. Föreningen Sofiagårdens tax. till kis år 1963 i Stockholm, och föranatt föreningen tillerkändes avdrag för samtliga fastighetsomkostnader. Föreningens ändamål kan i huvudsak beskrivas så att det gick ut på att emot billig ersättning upplåta bostäder åt behövande folkpensionärer. Föreningen var ostridigt hänförlig till sådana subjekt som avses i 53 § 1 mom e) KL. Tax.värdena för två föreningen tillhöriga fastigheter hade vid fastighetstax. uppdelats i två lika stora delar, en skattepliktig och en skattefri del. TI synes ha ansett att man i förevarande fall finge tänka sig att föreningen genom att i enlighet med sitt ändamål betinga sig lägre hyra än normalt tillgodogjort sig ett skattefritt hyresvärde, svarande mot icke skattepliktig del av fastigheternas tax.värden. TI ville i enlighet därmed, att föreningen skulle vägras avdrag för hälften av uppgivna kostnader. RegR synes ej ha godtagit denna tankegång och ogillade TI:s yrkande. I utslaget anfördes bl. a.: Såvitt handlingarna i målet utvisar har föreningen, som under besk.året åtnjutit skattepliktig intäkt genom upplåtande av ifrågavarande fastigheter åt hyresgäster mot vederlag, inte därutöver utnyttjat

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48

fastigheterna på sådant sätt att föreningeningen fördenskull kan anses ha åtnjutit icke skattepliktig intäkt. De fastighetskostnader, varom i målet är fråga, måste följaktligen i sin helhet anses hänförliga till de för föreningen skattepliktiga intäkterna.

Rätt hemortskommun

För stiftelser liksom för de flesta juridiska personer gäller enligt 66 § femte st KL såsom hemortskommun den kommun, där vbe styrelse eller förvaltning den 1 nov. näst före det år, som närmast föregått taxeringsåret, hade sitt säte eller där syssloman eller ombud vid nämnda tid var bosatt. Jämför forumreglerna i RB 10:1 för tvistemål. Som hemvist gäller den ort, där styrelsen har sitt säte eller, om säte för styrelsen ej är bestämt eller styrelse ej finnes, där förvaltningen föres. Några tvister rörande tillämpningen av detta stadgande i KL synes ej vara särskilt vanliga. RegR har dock haft att ta ställning till ett fall, där förvaltningsbefogenheterna för en stiftelse var uppdelade. *RegR:s utslag 6 juni 1968.* Borås stad ang. stiftelsen Widells Minnesfonds tax. till kis år 1961. Stiftelsen tillkom genom ett 2 maj 1943 av förre stadsfiskalen i Borås J. W. Widell upprättat testamente. Enligt testamentets föreskrifter skulle stiftelsens förmögenhet förvaltas av Skandinaviska Bankens i Borås notariatavd. Avkastningen skulle dock disponeras av kyrkoherden i Fristads förs. för vissa ändamål.Beträffande visst ändamål skulle han dock samråda med vbe överlärare. Samtliga destinatärer skulle vara hemmahörande i Fristads sn. TN = PN beskattade stiftelsen enligt dekl. i Borås. KR, varest stiftelsen genom vbe kyrkoherde i Fristads förs. yrkade att bli tax. i Fristads kn. KR grundade sitt avgörande främst på att kyrkoherden i Fristads förs. fick med hänsyn till de uppgifter, som i testamentet tillagts honom, anses utgöra stiftelsens styrelse. RegR, varest Borås stad yrkade att PN:s beslut måtte fastställas såvitt avsåg tax till kis, lämnade besvären utan bifall. Särskilt inrättad styrelse (jfr 4 § 1929 års tillsynslag) synes här ej ha funnits, varför KR:s motivering ej var invändningsfri. Liksom KR synes RegR emellertid ha lagt huvudvikten vid de förvaltningsbefogenheter som tillkommit kyrkoherden i Fristads förs., därvid bl. a. beaktats att samtliga destinatärer varit hemmahörande i Fristads sn.

RÄTTELSE

I Skattenytt nummer 11/1968 sid. 448 har i redogörelsen för regeringsrättsfallet ang. "Ökade levnadskostnader" tyvärr bortfallit en rad. Sista meningen lyder rätteligen som följer:

"Även om N. ej kunnat förutse varaktigheten av arbetet på varje plats, är han därför icke på grund av bosättningen i Ånge berättigad till avdrag *för ökade levnadskostnader utöver medgivet avdrag* för resor vid besök i hemmet."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:30:48