# Litteratur

*Jan Anders Hagstedt,* OM BESKATTNING AV STIFTELSER. P A Norstedt & Söners förlag, Stockholm 1972, 477 sid. och häftad, med en sammanfattning på tyska. Pris ca 130 kr.

Med Hagstedts avhandling, Om beskattning av stiftelser, har den skatterättsliga doktrinen äntligen begåvats med en mera ingående analys av stiftelsernas beskattningssituation. Efter det att Henrik Hessler år 1952 framlagt sin utomordentliga avhandling angående stiftelseinstitutet ur civilrättslig synvinkel, skulle det således dröja 20 år, innan någon var beredd att ur skatterättslig synvinkel ägna stiftelseinstitutet en avhandling. Med hänsyn till den betydelse stiftelseinstitutet haft och alltjämt har i svensk rätt är detta i någon mån förvånande.

Avhandlingen kommer emellertid vid en tidpunkt, då stiftelserna blivit föremål för en allmän debatt. I denna debatt har bl a gjorts gällande, att stiftelserna i vissa fall kan bilda bas för en maktkoncentration. Man har därvid i första hand ifrågasatt det lämpliga i att en s k skattefri stiftelses innehav av förmögenhet kan undgå arvs- och förmögenhetsbeskattning, samtidigt som stiftaren och hans familj genom förordnande i stiftelsens stadgar försäkrat sig om kontrollen över stiftelsens förmögenhet. Författaren citerar på försättsbladet Filips av Makedonien bevingade ord: ”Det finns ingen mur så hög att inte en åsna lastad med guld kan ta sig över den”. Även om valet av citat möjligen skulle kunna tolkas som uttryck för en uppfattning om att stiftelseinstitutet ofta används i skatteundandragande syfte, är författaren emellertid starkt kritisk mot ett slopande av skattefriheten som ett medel att undgå maktkoncentration.

Såsom förutsättning för skattefrihet gäller att stiftelsens medel används för sådan allmännyttig verksamhet, som statsmakterna ansett böra föranleda skattefrihet. I de fall stiftelsen endast skall ses som en bas för en ekonomisk maktutövning, är det för stiftelsens styrelse i och för sig egalt, om stiftelsen erhåller skattefrihet eller ej. Författaren hävdar, som det förefaller på goda grunder, att ett upphörande av skattefriheten endast skulle komma att drabba de kvalificerade ändamål, som stiftelserna är avsedda att främja. Stiftarens intresse av att uppställa allmännyttiga ändamål för stiftelsens verksamhet respektive att fullfölja sådana ändamål kan sannolikt antagas minska, om skattefriheten skulle upphöra. I alla händelser torde, såsom författaren framhåller, ett slopande av skattefriheten icke vara ett instrument för att komma till rätta med eventuella koncentrationstendenser i vissa stiftelser. Den i december 1972 antagna lagen om offentliga styrelseledamöter i vissa aktiebolag och stiftelser (SFS 1972: 827), enligt vilken offentlig styrelseledamot må förordnas i allmännyttig stiftelse, som har tillgångar överstigande 5 miljoner kronor, får i detta sammanhang anses vara av större betydelse. Den nya lagstiftningen är, liksom lagen om styrelserepresentation för de anställda, visserligen av försökskaraktär och tills vidare begränsad till högst trettio stiftelser och aktiebolag. Det finns emellertid anledning förmoda, att man härigenom



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

tagit första steget i en utveckling mot ett ökat samhällsinflytande över de allmännyttiga stiftelserna. Genom att på detta sätt direkt deltaga i förvaltningen av de allmännyttiga stiftelserna borde betryggande garantier kunna skapas såväl för ett fullföljande av uppställda allmännyttiga ändamål som för att undvika att stiftelserna blir ett instrument för otillbörlig maktutövning. Om målet främst är att förhindra att en stiftelse användes såsom säte för en maktkoncentration och man avser att även framdeles undantaga de oinskränkt skattskyldiga stiftelserna från en offentlig kontroll, finns det emellertid anledning förmoda att, i de fall stiftelsens tillkomst endast beror på en önskan att undgå arvs- och förmögenhetsbeskattning, följden blir att stiftelser med andra ändamål än allmännyttiga bildas i stället. Bortsett från att en sådan utveckling inte kan anses önskvärd, synes stiftelser av det senare slaget, sett ur stiftarens och dennes familjs synvinkel, komma att otillbörligt gynnas med en sådan ordning. Det kan därför ifrågasättas, om icke tiden snart är mogen för att ställa alla stiftelser av någon storleksordning under tillsyn.

**Önskvärdheten av en civilrättslig lagstiftning?**

Härmed kommer man naturligen in på en fråga av central betydelse för stiftelseinstitutet. Det finns, som författaren framhåller (s 49), icke något enhetligt civilrättsligt stiftelsebegrepp. Frånvaron av en bestämd reglering av stiftelseinstitutet har skapat problem, såväl ur civilrättslig som ur skatterättslig synpunkt. Det har upprepade gånger under detta århundrade framställts krav på en lagstiftning beträffande både stiftelser och ideella föreningar. Även om avsikten med denna anmälan icke är att diskutera det civilrättsliga stiftelsebegreppet, kan det finnas anledning att upprepa och förnya detta önskemål. Med tanke på den lagstiftningsiver, som gjort sig gällande under senare år, borde ett sådant önskemål nu rimligen kunna tillgodoses. Det är i längden oformligt och otillfredsställande att överlåta utformningen av rättsinstitut av så betydande slag till doktrin och praxis. Särskilt i betraktande av den utomordentliga betydelse, som i våra dagar måste tillmätas stiftelserna och i än högre grad de ideella organisationerna, framstår av flera skäl ett krav på lagstiftning som berättigat. Även om man vid den skatterättsliga tillämpningen kanske understundom skulle nödgas frångå en civilrättslig lagstiftning av stiftelseinstitutet, skulle en sådan lagstiftning kunna vara av värde även i skattesammanhang. Med en bestämd reglering och obligatorisk tillsyn skulle möjligen kritiken mot det berättigade i att under vissa omständigheter medge stiftelser en begränsad skattskyldighet bli mindre. Vidare skulle en obligatorisk registrering av såväl stiftelser som ideella föreningar förvisso göra det möjligt för beskattningsmyndigheterna att uppnå en mera effektiv kontroll.

**Allmänna frågor angående beskattningen av stiftelser**

Efter att i inledningskapitlet ha behandlat de civilrättsliga grunddragen för stiftelser tar Hagstedt i det följande kapitlet upp vissa allmänna frågor rörande beskattningen. Han tar där bl a upp den något subtila frågan, om hur man skatterättsligt skall betrakta juridiska personer. Det finns därvid två principer. Den ena innebär



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

att man betraktar de juridiska personerna som självständiga skattesubjekt. Enligt den andra principen är beskattningen av juridiska personer endast föranledd av syftet att till sist träffa fysiska personer. Såsom inkomst hos den juridiska personen skall därvid endast beskattas sådant som skulle kunna anses utgöra skattepliktig inkomst hos delägare eller destinatärer. Medan man exempelvis i tysk rätt, där man har en särskild lag för beskattning av juridiska personer, tillämpar den förstnämnda principen, har i svensk rätt hävdats, att den senare principen skulle vara tillämplig. För juridiska personer som saknar delägare och bestämda destinatärer, såsom ideella föreningar och vissa stiftelser, skulle en konsekvent tillämpning av principen leda till att dessa icke skulle utgöra skattesubjekt. Eftersom ett sådant resultat ej kunnat accepteras, har principen icke kunnat upprätthållas. Endast beträffande handelsbolag och kommanditbolag synes principen tillämpas mera konsekvent. I fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar sker beskattning i princip både hos bolaget respektive föreningen och hos delägarna. Med hänsyn till inskränkningen att även juridiska personer utan delägare och bestämda destinatärer beskattas samt dubbelbeskattningen beträffande aktiebolag och ekonomiska föreningar kan det ifrågasättas, om icke (med vissa undantag) den i Tyskland tillämpade principen gäller även i Sverige, nämligen att de juridiska personerna beskattas som självständiga subjekt. Visserligen är i Sverige de juridiska personerna inrangerade i samma inkomstskattesystem som de fysiska personerna, men detta synes dock icke böra tillmätas avgörande betydelse.

I sin redogörelse över utländsk rätt behandlar Hagstedt huvudsakligen tysk, engelsk och nordisk rätt. Däremot saknas en motsvarande rapport över hur beskattningen i USA är utformad. Med hänsyn till den betydelse stiftelseinstitutet har i USA, hade det sannolikt varit värdefullt med en komparativ studie även beträffande amerikansk rätt. Måhända hade även fransk rätt kunnat erbjuda synpunkter av intresse. Av litteraturförteckningen framgår emellertid, att författaren även torde ha studerat amerikansk och fransk rätt, varför en jämförande studie kanske kan förväntas i något annat sammanhang.

**Det skatterättsliga stiftelsebegreppet**

I det fjärde kapitlet behandlar Hagstedt det skatterättsliga stiftelsebegreppet. Med hänsyn till att stiftelsebegreppet inledningsvis blivit föremål för en relativt ingående behandling skall detta i och för sig intressanta och väsentliga avsnitt endast i korthet beröras. Ett av huvudproblemen vid beskattning av stiftelser har varit att, i avsaknad av en civilrättslig reglering av rättssubjektets omfattning, bestämma det skatterättsliga stiftelsebegreppets omfång. Härvid har man i skatterättslig praxis i vissa fall (s. 10) utsträckt stiftelsebegreppet så långt, att även fondbildningar som civilrättsligt icke kan betraktas som självständiga subjekt behandlats såsom självständiga skattesubjekt. Även om detta i den praktiska tillämpningen kanske icke inneburit några problem, torde kunna ifrågasättas det lämpliga i att taxera subjekt som saknar rättssubjektivitet, bl a med avseende på ansvaret på debiterade skatter.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

Hagstedt diskuterar med utgångspunkt från rättsfallen RÅ 1956:Fi 366 och 1959: Fi 1742 verkan av återkallelse respektive upplösningsrätt (s 131 ff) och drar därvid den slutsatsen, att RR numera icke är beredd att skatterättsligt godkänna stiftelser, där stiftaren förbehållit sig oinskränkt upplösningsrätt. Frågan om upplösningsrätt är givetvis ett problem. Endera kan man, som i 1956 års fall, underkänna förbehållet eller också, som i 1959 års fall, själva stiftelsebildningen. RR:s avgörande 1959 skedde in pleno, vilket torde få anses markera en ändrad praxis. Hagstedt kritiserar 1959 års avgörande, bl a under hänvisning till att utgången strider mot Hesslers rekommendationer att endast förbehållet bör drabbas av ogiltighet, då verksamheten påbörjats, samt att det kan ifrågasättas huruvida RR:s tolkning av stadgarna lett till ett materiellt riktigt resultat. Hagstedt anför vidare, att RR:s motivering om att stiftaren vid upplösning icke var bunden vid de för stiftelsen upprättade stadgarna icke kan vara ett avgörande argument, eftersom samma risk föreligger vid familjestiftelser, där stiftaren utan något förbehåll likväl upplöser stiftelsen. Även om Hagstedt, bl a även med hänsyn till den av RR använda lokutionen i RÅ 1964: Fi 1656, där RR trots utgången i 1959 års mål inlåter sig på en diskussion om att stadgarna icke på ett bindande sätt uppställer hinder mot att "stiftelsens" medel återgår till stiftaren, anser att det finns skäl att ifrågasätta rättstillämpningen i samband med återkallelse- eller upplösningsförbehåll, föreligger det uppenbarligen vissa svårigheter att komma tillrätta med problemet. Antingen man väljer att generellt frånkänna förbehållen giltighet eller i stället väljer att underkänna stiftelsebildningen, torde man få konstatera, att en tillfredsställande lösning av frågan icke synes kunna uppnås utan en lagstiftning med registreringsplikt och tillsyn. Det torde därvid ligga närmast till hands att underkänna alla stiftelsebildningar, där upplösningsförbehåll förekommer samt att föreskriva att stadgarna skall innehålla bestämmelser om hur tillgångarna skall användas vid stiftelsens eventuella upphörande. En avhållande faktor vid upplösning eller återgång av stiftelse borde emellertid vara, att stiftelsens tillgångar principiellt torde bli föremål för gåvobeskattning. Eftersom "släktskap" med en stiftelse icke kan föreligga för någon, blir det fråga om en relativt hög skatt, varför riskerna för missbruk av stiftelseinstitutet i detta hänseende dock möjligen får bedömas som ringa.

**Begränsat skattskyldiga stiftelser samt familjestiftelser**

De båda mest omfattande avsnitten av sin avhandling har Hagstedt betitlat "Begränsat skattskyldiga stiftelser" respektive "Familjestiftelser". Vid behandlingen av de begränsat skattskyldiga stiftelserna har Hagstedt i huvudsak begagnat samma systematik som Scholander i sin uppsats i SN 1960 s. 93—106. Efter en redogörelse för beskattningens utformning och genomgång av de kvalificerade ändamålen behandlas de tre ytterligare rekvisit för begränsad skattskyldighet som med Scholanders terminologi benämns ändamåls-, fullföljande- och destinatärrekvisiten.

*Indirekta bidrag*

I avsnittet om indirekta bidrag (s. 149 ff) behandlar Hagstedt bl a frågan om beskattning av avstående av arvode till stiftelser och ideella föreningar. Författaren



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

uppställer mot bakgrund av praxis den hypotesen, att avstående godkänns om mottagaren icke haft möjlighet att själv erhålla ersättningen, medan motsatsen blir fallet om ersättningen kunnat komma inkomsttagaren tillgodo. Vidare sägs att det knappast kan bli fråga om inkomstbeskattning, då en person avstår från att lyfta ersättning men i stället lämnar fritt åt uppdragsgivaren att skänka medel till visst subjekt om denne så vill. I detta sammanhang kan det kanske ha sitt intresse att även beakta frågan om avdragsrätt respektive gåvobeskattning. Om uppdragsgivaren icke är skyldig att utge ersättning t ex till en föredragshållare men frivilligt överlämnar ett belopp till en stiftelse, synes avdragsrätt principiellt ej böra medges, eftersom det egentligen blir fråga om en gåva, låt vara att den är motiverad av en arbetsinsats utförd av en person. I detta fall skulle det således bli fråga om en gåvosituation, där den mottagande stiftelsen, om den ej åtnjuter befrielse från gåvoskatt, i princip blir gåvoskatteskyldig. Om det föreligger ett verkligt uppdragsförhållande, på så sätt att föredragshållaren kan betraktas såsom anställd hos stiftelsen och denna mot viss ersättning ställer föredragshållaren till uppdragsgivarens förfogande, bör dock ersättningen till stiftelsen bli avdragsgill hos uppdragsgivaren och i princip skattepliktig intäkt hos stiftelsen.

Utifrån tesen om att beskattning icke torde bli aktuell vid räntefria lån från fysisk person till juridisk person berörs (s. 156) möjligheten att lämna indirekta bidrag av obeskattade medel till stiftelser och ideella föreningar. Genom att lämna ett kontant, räntefritt lån kan givaren uppnå samma effekt, som om en årlig avdragsrätt motsvarande avkastningen på det utlånade kapitalet medgavs. Fråga om räntegåva kan dock beroende av avkastningens storlek och stiftelsens skattskyldighet uppkomma. Denna metod skulle i och för sig också kunna användas för att uppnå avdragsrätt för medlemsavgifter. Även om förfarandet innebär, att avkastningen på det utlånade kapitalet hos föreningen blir beskattad såsom inkomst av kapital, skulle skattebesparingar kunna erhållas i alla de fall, då marginalskatten för medlemmarna är högre än skatten för den ideella föreningen (15 % + kommunalskatt). Metoden har veterligen icke kommit till användning i någon större omfattning. Skulle så bli fallet, torde det väl finnas anledning att räkna med korrigerande åtgärder från det allmännas sida. (På s. 156 står "RR har emellertid i ett förhandsbesked indirekt godkänt lån av detta slag." — bör vara RN.)

*Vetenskaplig forskning*

Möjligheterna att erhålla skattebefrielse för vetenskaplig forskning har efter hand ökat, dels genom att även stiftelser som endast *främjar* forskning kan erhålla skattebefrielse och dels genom utökad avdragsrätt för forskningskostnader. Tolkningen av begreppet vetenskaplig forskning har emellertid helt lämnats åt rättstillämpningen. Det har rent allmänt förutsatts, att denna skall vara av i hög grad allmännyttig art. När det gäller att avgöra huruvida en forskningsverksamhet skall anses förtjänt av skattefrihet, torde man i huvudsak vara hänvisad till att göra en bedömning med ledning av det uppgivna ämnesområdet. Det måste emellertid vara svårt att avgöra, om forskningen även de facto bedrives på en sådan nivå, att den



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

bör gynnas. I detta sammanhang må erinras om departementschefens uttalande i samband med en ifrågasatt skattebefrielse även för institutioner, som främjar konst och litteratur (Kprop 1942:142 s. 48), i vilket hävdades att teaterkonsten, musiken och de bildande konsterna icke alltid utövades på ett sådant sätt att de förtjänar uppmuntran från det allmänna genom skattebefrielse. Liknande avvägningsproblem torde emellertid i vissa fall kunna uppkomma även vid en bedömning av huruvida skattebefrielse skall medges för vetenskaplig forskning, om man icke uppställer krav på att forskningen skall bedrivas under betryggande former, såsom exempelvis av eller i samarbete med akademi eller motsvarande institution. Beträffande skattebefrielse för grundforskning respektive målforskning, där RR i praxis i vissa fall vägrat stiftelse skattebefrielse för mera specialiserad målforskning, synes Hagstedt anse att frågan i och för sig är utan betydelse, enär kostnaden för målforskning är avdragsgill i vederbörande företags verksamhet. Det bör emellertid framhållas, att för att negativa skattekonsekvenser skall undgås fordras, att stiftelsen icke blir skattskyldig för uppburna bidrag eller i vart fall tillerkännes avdragsrätt för kostnader i samband med det utförda forskningsarbetet.

Att det kan vara svårt att på förhand förutse huruvida en s k forskningsstiftelse blir begränsat skattskyldig framgår bl a vid en jämförelse mellan RÅ 1955:Fi 1396, där stiftelsen Geddas fond, som hade till ändamål att främja vetenskaplig forskning med avseende på den mänskliga födans sammansättning och vegetarisk livsföring, vägrades skattebefrielse, och RÅ 1966:Fi 430, där till Gastronomiska akademien knuten stiftelse med ändamål att främja vetenskaplig forskning på näringsfysiologiska och kulinariska områden medgavs skattebefrielse. Möjligen berodde dock utgången i det första målet på att bidrag lämnats till en förening vars huvudsakliga verksamhet synes ha bestått i anordnande av kurser.

*Stadgarnas ändamålsbestämning*

I fråga om stadgarnas betydelse för erhållande av skattefrihet har författaren (s. 269) observerat det förhållandet, att två stiftelser, som i praktiken bedriver exakt samma verksamhet, kan komma att behandlas skatterättsligt olika på grund av att endast den ena stiftelsens stadgar upptar ett kvalificerat ändamål. Med hänsyn till KL 53 § anv. p. 8, som föreskriver att begränsad skattskyldighet endast skall medges om stiftelsen kan förväntas bedriva verksamhet i skälig omfattning, synes man för närvarande icke kunna göra något däråt. Genom införande av registreringsplikt och tillsyn borde dock möjligen den faktiskt bedrivna verksamheten kunna tillmätas avgörande betydelse.

*Registreringsplikt*

Frågan om registreringsplikt berör Hagstedt på skilda ställen, bl a på s. 333, där obligatorisk registreringsplikt anges som medel för att komma tillrätta med de kvalificerade subjektens underlåtenhet i vissa fall att fullfölja sin uppgiftsskyldighet. Däremot är författaren skeptisk inför tanken att obligatorisk tillsyn skulle kunna före-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

bygga missbruk, eftersom en tillsyn måste bli mycket formell. Med hänsyn till att en obligatorisk registrering och tillsyn skulle kunna förbindas med en utökad uppgiftsskyldighet i taxeringssammanhang och i betraktande att det skärpta ansvar, som efter den nya skattebrottslagen och ändringarna i TF åvilar uppgiftslämnare, kan det väl ifrågasättas om man behöver vara fullt så pessimistisk i detta hänseende. Även om fysiska personer i vissa fall kan förmodas ta vissa risker, när det gäller uppgiftslämnandet för egen del, torde risken för att styrelsen för en stiftelse inför hotet om straffansvar lämnar felaktiga eller ofullständiga uppgifter få bedömas såsom relativt ringa.

*Fullföljanderekvisitet*

I sin behandling av fullföljanderekvisitet hävdar Hagstedt (s. 316), att Scholander uppställt en femårsregel, som innebär att en stiftelse, som under en följd av år fonderat mer än den passiva sektorn medger, skulle återvinna sin begränsade skattskyldighet först då så många år med lägre fonderingsgrad förflutit, att de senaste fem årens genomsnitt ligger inom den tillåtna ramen. Det kan ifrågasättas, om detta påstående utgör en riktig tolkning av vad Scholander avsett. Troligen har Scholander med sitt uttalande "Till grund för bedömande har i regel icke lagts ett visst års verksamhet utan medeltalet av vad som under exempelvis en femårsperiod disponerats för ändamål, som privilegierar till skattefrihet." (SN 1960 s. 105) endast avsett bedömningen under sådana år, då fondering verkställts utöver den tillåtna ramen (20%). Härför talar bl a fortsättningen "Viss försiktighet har dock iakttagits, då det varit fråga om nybildade rättssubjekt." samt den efterföljande redogörelsen för RR:s förhandsbesked av den 2 september 1958 i mål angående tillåten fonderingsgrad, 20 eller 30 %, som Scholander åberopat som stöd för TN:s praxis. Det bör vara alldeles klart att en stiftelse eller en förening, vars fondering ett år ligger inom den tillåtna gränsen och som i övrigt uppfyller rekvisiten för skattebefrielse, bör för det året taxeras såsom begränsat skattskyldig. En sådan tolkning strider icke mot ordalydelsen i KL 53 § anv. p. 8 tredje stycket "Om stiftelse under längre tid icke bedrivit eller icke kan väntas komma 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)." Stadgandet torde främst avse de fall, där man har att ta ställning till frågan om skattskyldighet ett visst år, då verksamheten icke bedrivits i erforderlig omfattning. Vid bedömningen av de särskilda skäl, som kan ha åberopats av den skattskyldige för att stiftelsen icke uppfyllt fullföljanderekvisitet, är man skyldig att beakta verksamheten under tidigare år, ävensom huruvida priviligierad verksamhet under följande år kan väntas komma att bedrivas i tillräcklig omfattning. För en sådan tolkning talar RR:s utslag i 1958 års förhandsbesked. RN hade där förklarat att om 30% av den årliga avkastningen fonderades, stiftelsen skulle anses oinskränkt skattskyldig. RR modifierade detta genom lokutionen "Kungl. Majt. som finner överklagade förhandsbeskedet icke böra så förstås, att den omständigheten, att stiftelsen under särskilda förhållanden under visst år fonderar mer än 20% av avkastningen, ovillkorligen skall inverka på frågan om skattskyldigheten, lämnar besvären utan bifall."



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

*Familjestiftelser*

I det avslutande kapitlet om familjestiftelser har författaren bl a observerat den egendomligheten, att familjeföreningar hittills undgått den särreglering, som meddelats för familjestiftelserna (s. 340). Familjeföreningarna behandlas alltjämt såsom ideella föreningar och erbjuder således i beskattningshänseende ett långt bättre alternativ än familjestiftelserna. Hittills har väl familjeföreningarna huvudsakligen kommit till användning såsom rena släktföreningar utan ekonomiska ändamål. Anledningen härtill är, såsom författaren påpekat, sannolikt att skillnaden i rättsverkningar mellan föreningar och stiftelser icke uppmärksammats i högre grad. Om familjeföreningarna framdeles skulle komma att begagnas för samma ändamål som familjestiftelserna i dag, är man benägen att hålla med författaren om att parallellitet med all sannolikhet skulle komma att genomföras vid behandlingen av familjeföreningar och familjestiftelser.

**Sammanfattning**

Inom ramen för en anmälan kan självfallet endast några få ur den mångfald av intressanta frågeställningar, som förekommer i Hagstedts avhandling upptas till diskussion. Behandlingen av de frågor som berörs blir dessutom med nödvändighet väl lapidarisk. Sammanfattningsvis kan emellertid sägas att Hagstedts verk utgör ett mycket betydelsefullt tillskott till den skatterättsliga litteraturen på ett område, som hittills varit tämligen styvmoderligt behandlat. Avhandlingen innefattar en värdefull systematisk kartläggning av stiftelseinstitutets behandling de lege lata. Därutöver framför Hagstedt en hel del kritik av olika förhållanden, vilken kritik i de flesta fall förefaller väl underbyggd. Med hänsyn till den betydelse stiftelseinstitutet alltjämt har i svensk rätt, kan det ifrågasättas om icke tiden snart är mogen för en ny utredning rörande stiftelsernas beskattningssituation, även om en utredning angående stiftelsernas civilrättsliga status lämpligen borde föregå. I hägnet av stiftelser åstadkommes otvivelaktigt synnerligen värdefulla insatser av allmännyttig karaktär på skilda områden. Det kan därför icke anses tillfredsställande, att frånvaron av en väl utformad lagstiftning i förening med vaga misstankar om att stiftelseinstitutet eventuellt missbrukas i vissa fall skall få medföra att stiftelseinstitutet sätts i fråga bl a såsom subjekt för förmånen av begränsad skattskyldighet. Förhoppningsvis kan Hagstedts avhandling även utgöra ett memento om önskvärdheten av åtgärder på stiftelsernas område.

För alla dem som i sin praktiska gärning på ett eller annat sätt har att syssla med stiftelser, bör Hagstedts avhandling också kunna komma till utmärkt användning som handbok. Eftersom det icke är fråga om en skattehandbok, torde avhandlingens användning som handbok dock kräva viss förtrogenhet med kommunalskattelagen. I detta sammanhang bör kanske påpekas att sakregister saknas, vilket emellertid i viss mån kompenseras av en relativt fyllig innehållsförteckning.

*Allan Stenshamn*



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

*Hans Thornstedt och Erik Eklund,* SKATTEBROTT OCH SKATTETILLÄGG. Industriförbundets förlag 1972, 208 sidor och häftad (Cirkapris 28 kr.)

Den 1 januari 1972 trädde ett nytt påföljdssystem i kraft inom skatte- och avgiftsförfattningarnas områden. Det nya systemet är avsett att få till följd att åklagarmyndigheterna och de allmänna domstolarna i huvudsak skall befatta sig med allvarligare fall av överträdelser mot skattelagstiftningen. En av huvudtankarna är således att avkriminalisera en stor del av de gärningar, som tidigare kunde medföra lagföring och straff och att i stället möta dessa förseelser med administrativa sanktioner.

I stora delar har den nya lagstiftningen kommit att utformas efter helt nya principer. Det är därför ytterst värdefullt att detta arbete, Skattebrott och skattetillägg, kommit till. Författarna — professor Hans Thornstedt och direktör Erik Eklund — är alltför välkända av straffrätts- och skattefolk för att behöva någon närmare presentation.

Enligt förordet har författarna sökt lämna en fullständig redogörelse för de nya bestämmelserna och vad skattskyldiga, andra uppgiftsskyldiga och taxeringsmyndigheterna har att iaktta. Dessutom sägs det att boken också vänder sig till dem som har att på olika sätt biträda de skattskyldiga med upprättandet av deklarationer och räkenskaper. Genom den pedagogiskt klara dispositionen i kombination med en driven stil uppnås syftet väl. Dock saknar man en redogörelse för praxis' inställning till hithörande problem. Med tanke på att lagstiftningen inte har mycket mer än ett år på nacken är denna brist emellertid helt naturlig.

Vid riksdagsbehandlingen av förslaget till skattebrottslag framhöll skatteutskottet, att skattebrotten i viss mån intar en särställning inom det allmänna rättssystemet med hänsyn till brottens samhällsskadliga karaktär och brottslighetens omfattning. Enligt utskottet bör därför ovillkorligt frihetsstraff utdömas vid grövre uppsåtliga skattebrott. Villkorlig dom skulle dock kunna komma till användning då ett frihetsstraff framstår som mindre väl grundat "enligt nuvarande kriminalpolitiska uppfattning". Denna hänvisning till modern kriminalpolitisk uppfattning har författarna med rätta funnit något dunkel. Hänvisningen blir inte mindre oklar av departementschefens kategoriska uttalande att vid uppsåtliga skattebrott och uppbördsbrott frihetsstraff bör utdömas i större utsträckning än som förekommer vid förmögenhetsbrott. Här finns det uppenbarligen en risk för en icke önskvärd ojämnhet vid utdömandet av straffpåföljd.

Enligt 2 § skattebrottslagen skall den, som till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt eller avgift uppsåtligen avger handling med oriktig uppgift, under vissa närmare angivna omständigheter dömas till skattebedrägeri. Begreppet oriktig uppgift är således av central betydelse vid avgörande av om skattebedrägeri föreligger eller inte. Enligt författarna utgörs en oriktig uppgift av varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för ett riktigt fastställande av skatte- eller avgiftsskyldigheten. Ett yrkande om en viss bedömning av en beskattningsfråga, som inte kan bifallas med hänsyn till innehållet i vederbörande



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

skatteförfattning, innebär dock i och för sig ingen oriktig uppgift. Om en skattskyldig yrkar avdrag för utgifter som han haft men som inte är avdragsgilla, lämnar han sålunda ingen oriktig uppgift. Däremot föreligger en oriktig uppgift om han yrkar avdrag för en utgift som han inte haft eller med större belopp än han lagt ut. På samma sätt förhåller det sig, enligt författarna, med värdeuppskattningar som görs i en deklaration eller liknande handling. Är de omständigheter, på vilka värderingen eller uppskattningen grundas, korrekt angivna i deklarationen, måste uppgiften betraktas som riktig. Författarna tar sedan upp frågan hur felräkningar och felaktiga överföringar på deklarationsblanketten och dylika handlingar skall bedömas. Därvid konstateras att skattemyndigheterna i regel torde anse att deklarationen i dessa fall innehåller oriktig uppgift. Denna uppfattning har också framförts av skattestrafflagutredningen och departementschefen. Thornstedt och Eklund konstaterar emellertid oreserverat på s. 15 att överföring av siffror på ett felaktigt sätt från en blankett till en annan eller från en sida till en annan på samma blankett eller felräkning på en blankett inte är att lämna oriktig uppgift. På s. 82 i samband med behandlingen av frågan om skattetillägg lämnar dock författarna den reservationen, att felräkning eller felöverföring knappast kan betraktas såsom oriktig uppgift ”om det framgår helt klart av deklarationen”. Fall av uppenbart vilseledande ”felöverföringar” är naturligtvis tänkbara.

Begreppet oriktig uppgift är inte bara av intresse när det gäller skattebrottslagens tillämpning. En av förutsättningarna för skattetillägg är att det skriftliga meddelandet till ledning vid taxeringen innehåller oriktig uppgift. Här har författarna lagt ned ett betydande arbete på att försöka reda ut innebörden av begreppet. Då oriktig uppgift objektivt sett rimligtvis borde ha samma innebörd i skattebrottslagen som taxeringsförordningen, hade en samlad bedömning av denna frågeställning varit motiverad. Frågan om felräkningens betydelse hade då fått ett naturligt svar i 116 b § TF där det klart sägs att skattetillägg inte utgår i de fall avvikelsen innebär rättelse av uppenbar felräkning och misskrivning. Någon oriktig uppgift synes i dessa fall inte föreligga.

Från och med 1973 års taxering utgår höjd förseningsavgift för aktiebolag oavsett dessa åsatts någon taxering eller inte. Anledningen till detta är att ett antal skrivbordsbolag, vilka alltid är deklarationsskyldiga, underlåter att avlämna någon självdeklaration. Enligt författarna anmanas bolagen givetvis att deklarera, men försändelsen blir ofta inte utlöst, varför inte heller förseningsavgift kunnat påföras. På sina håll har man emellertid löst problemet med att, oavsett resultatet av skriftväxlingen med bolaget, åsätta skrivbordsbolaget en taxering med 10 000 kronor för att med denna som underlag kunna påföra en förseningsavgift på 100 kronor. Bolaget blir härigenom tvunget att besvära sig hos länsskatterätten för att bli fri från taxering och förseningsavgift. Detta något tvivelaktiga förfarande blir nu obehövligt.

Skattetillägg och förseningsavgift kan efterges helt för de i 116 d § TF angivna befrielsefallen. Åtskilliga skattskyldiga har uppfattat dessa bestämmelser som ett substitut för en besvärsrätt. Så är naturligtvis inte fallet. Såsom särskilt påpekas av författarna är reglerna om taxering i princip tillämpliga på frågor som rör hand-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56

läggning av de särskilda avgifterna. Härav följer bl a att bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt i 100 och 101 §§ TF i viss utsträckning gäller även avgiftsprocessen.

Det bör slutligen sägas att "Skattebrott och skattetillägg" utgör ett mycket välkommet tillskott till den skatterättsliga litteraturen.

*Stephan Tolstoy.*

# Nyutkommen litteratur

*Sven-Olof Lodin,* KONCERNBESKATTNING I USA. Norstedts, 395 sidor och häftad. Pris 128 kr. Boken är en doktorsavhandling.

En utförligare anmälan kommer i Skattenytt.

*H. B.*



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:56