

Målnummer:	5399-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-06-27		
Rubrik:	En av Uppsala universitet förvaltd stiftelse som främjar vetenskaplig forskning har ansetts helt befriad från inkomstskatt. Inkomsttaxering 1997 och 1998.		
Lagrum:	7 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1948 Fi 838• RÅ 1961 Fi 1140• RÅ 1963 Fi 979• RÅ 1963 Fi 1573		

REFERAT

Skattemyndigheten i Uppsala län beslutade den 18 december 1998 att genom omprövning skönsmässigt fastställa E. och K.G. Lennanders stipendiestiftelses inkomst av näringsverksamhet vid 1997 års taxering till 643 000 kr. Beslutet motiverades enligt följande. Skattemyndigheten hade förelagt stiftelsen att inkomma med självdeklaration och upplysningar till ledning för nämnda taxering. Stiftelsen hade därefter inkommit med redovisning av underlag för fastighetskatt och uppgett att den inte var skattskyldig med stöd av 7 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), eftersom den förvaltades av Uppsala universitet och hade ett ändamål som överensstämde med förvaltarens. Skattemyndigheten fann det dock inte visat att stiftelsen omfattades av nämnda bestämmelse om frikallelse från skattskyldighet. Stiftelsen hade inte inkommit med underlag som möjliggjorde en tillförlitlig beräkning av inkomsten, varför underlaget för att ta ut skatt fick uppskattas till skäligt belopp. Skattemyndigheten bedömde att stiftelsens verksamhet omfattades av bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL och att stiftelsen bedrev verksamhet i en omfattning som skäligen svarade mot avkastningen. Därigenom förelåg skattskyldighet för inkomst som hänförde sig till innehav av fastighet och till rörelse. Med ledning av tillgängliga uppgifter i årsredovisningen för Uppsala Akademiförvaltning uppskattade skattemyndigheten den skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet (fastighetsförvaltning) för stiftelserna inom Uppsala Akademiförvaltning till 52 525 000 kr. Av stiftelsernas totala skattepliktiga inkomst hänförde sig 1,226 procent, dvs. 643 000 kr, till E. och K.G.Lennanders stipendiestiftelse.

Skattemyndigheten i Västerås beslutade den 16 december 1999 att genom omprövning skönsmässigt fastställa stiftelsens inkomst av näringsverksamhet vid 1998 års taxering till 690 000 kr. Beslutet motiverades enligt samma grunder som anförts för beslutet rörande 1997 års taxering.

E. och K.G. Lennanders stipendiestiftelse överklagade besluten och yrkade att stiftelsen skulle anses skattebefriad enligt 7 § 3 mom. SIL. Stiftelsen anförde i huvudsak följande. Uppsala universitet har sedan år 1624 förvaltat donationer. Dessa donationer som år 1996 hade blivit cirka 620 stycken har hela tiden behandlats som en del av universitetet i dess räkenskaper. Donationerna har förvaltats i en gemensam förmögenhetsmassa och varje donation har redovisat sitt egna kapital löpande över tiden. Universitetets ledning har fastställt vilken avkastning som donationerna skall tillgodoräknas av det totala resultatet. I samband med den nya stiftelselagens (1994:1220) tillkomst beslutade rektor att donationerna i stor utsträckning var att anse som stiftelser. Stiftelserna fördes under år 1996 över till egen förvaltning skild från universitetets redovisning, så att stiftelseförvaltningen per den 1 januari 1997 kunde svara

upp mot de krav som förändringen inneburit. En beskattning före år 1997 skulle medföra väsentliga insatser för att kunna fastställa skattestatus för varje stiftelse, varför det vore skäligt att stiftelsen bedöms som skattesubjekt först med början taxeringsåret 1998. Stiftelsens ändamål stämmer väl överens med Uppsala universitets ändamål. Universitetet är förvaltare av stiftelsen samt beslutar hur medlen skall användas utifrån donators övergripande önskemål och har således dispositionsrätt över avkastningen.

Länsrätten i Uppsala län (2001-09-26, ordförande Eriksson) yttrade: Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. E. och K.G. Lennander förordnade år 1896 genom testamente med vissa senare (1899-1908) gjorda tillägg och ändringar bl.a. att deras kvarlåtenskap, efter det att visst legat utgått, skulle tillfalla universitetet i Uppsala för att bilda en fond, "Elisabeth och K.G. Lennanders fond för främjande av naturvetenskaplig och medicinsk forskning". Reglementet för fonden stadgar att avkastningen till 80 procent skall utdelas som stipendier och att stipendiernas ändamål är att göra det ekonomiskt möjligt särskilt för yngre dugande svenska forskare att ägna sig åt självständiga naturvetenskapliga eller medicinska undersökningar och arbeten, som lova i vetenskapligt eller praktiskt hänseende betydelsefulla resultat. Stipendierna utdelas av större akademiska konsistoriet i Uppsala. - Av 1 kap. 2 § stiftelselagen framgår att en stiftelse bildas genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. - Enligt 7 § 3 mom. SIL frikallas staten från skattskyldighet för all inkomst. - Av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324) framgår att om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett sådan, eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering). - Länsrättens bedömning - Fråga i målet är om E. och K.G. Lennanders stipendiestiftelse skall anses vara skattebefriad jämlikt grunderna för dess förvaltare, Uppsala universitet, skattebefrielse. I målet är otvivelaktigt att E. och K.G. Lennanders stipendiestiftelse fr.o.m. den 1 januari 1997 är en stiftelse i stiftelselagens mening. Vad gäller tiden före den 1 januari 1997 har stiftelsen anfört att den inte skall betraktas som skattesubjekt eftersom den först under år 1996 fördes över till egen förvaltning skild från universitetets redovisning. Dessförinnan hade universitetet ansett att donationen tillhörde universitetet. Skattemyndigheten har invänt att stiftelsen varit att betrakta som en stiftelse redan innan stiftelselagen trädde i kraft. Länsrätten gör härvid följande bedömning. Vid en samlad bedömning av förordnandets innehåll och vad som i övrigt framkommit i målet finner länsrätten att donationen får anses uppfylla kraven i stiftelselagen för att den skall utgöra en stiftelsebildning. Donationen, som tillkom före stiftelselagens ikraftträdande, är då att se som en stiftelse såväl före som efter stiftelselagens ikraftträdande. Uppsala universitet var år 1996 av den uppfattningen att donationen utgjorde en stiftelse. Universitetet kan därmed inte med fog hävda att donationen dessförinnan inte ansetts vara en stiftelse och således ett särskilt skattesubjekt. Stiftelsen skall sålunda betraktas som ett särskilt skattesubjekt såväl före som efter den 1 januari 1997. - Avgörande för huruvida stiftelsen skall skattebefrias är dess ändamål. I praxis har fonder som förvaltas av staten medgivits begränsad skattskyldighet endast för ändamål som verkligen kunnat anses ligga inom ramen för det förvaltande subjektets verksamhet. Skattefrihet har medgivits antingen om ändamålet varit så "brett" angivet att förvaltaren själv fått närmare bestämma användningen eller om det varit närmare specificerat men då under förutsättning att det varit fråga om en verksamhet som typiskt bedrivs i statlig regi (Jan Anders Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, P.A. Norstedt & Söners förlag, Stockholm, 1972, s. 245 f. samt SOU 1995:63 s. 151 f.). E. och K.G. Lennanders stipendiestiftelse har enligt urkunden till ändamål att främja naturvetenskaplig och medicinsk forskning genom att utdela stipendier som skall göra det ekonomiskt möjligt särskilt för yngre dugande svenska forskare att ägna sig åt självständiga undersökningar och arbeten. Ändamålet är därmed

specificerat, varför skattefrihet skulle kunna medges om den verksamhet som skall bedrivas eller främjas genom avkastningen är sådan som Uppsala universitet typiskt bedriver. Enligt högskolelagen (1992:1434) skall ett universitet bl.a. bedriva forskning. Utdelandet av stipendier till forskare är förvisso en verksamhet som främjar forskning, men det åligger inte universitetet enligt lag att dela ut stipendier och inte heller har det framkommit att utdelandet av stipendier är någon verksamhet som universitetet med egna medel typiskt bedriver. Vid en samlad bedömning finner länsrätten därmed att det inte föreligger tillräckliga skäl för att stiftelsen skall skattebefrias på samma grunder som de som gäller för Uppsala universitet. - Stiftelsen har inte lämnat upplysningar som behövs för tillförlitlig beräkning av skatt, varför grund för skönstaxering föreligger. Skattemyndigheten har uppskattat stiftelsens skattepliktiga inkomst med ledning av Uppsala Akademiförvaltnings årsredovisningar för år 1996 och 1997. Därvid gjordes bedömningen att bokförda värden på byggnader sannolikt skiljde sig från vad som var korrekta skattemässiga värdeminskingsunderlag och det uppskattades att 7 mkr av bokförda värdeminskingsavdrag på byggnader inte kunde accepteras skattemässigt under såväl taxeringsår 1997 som 1998. Stiftelsen har invänt att de bokförda avskrivningarna motsvarade de skattemässiga. Länsrätten finner av vad som framkommit i målet inte att skattemyndigheten har redovisat tillräckliga skäl för att frångå de uppgifter som lämnats i årsredovisningen. Stiftelsens skattepliktiga inkomst för taxeringsår 1997 skall därmed fastställas till 558 000 kr och för taxeringsår 1998 till 604 000 kr. - Mot bakgrund av det anförda finner länsrätten att överklagandet skall avslås i den del som avser skattebefrielse för stiftelsen. Länsrätten bifaller överklagandet på så sätt att stiftelsens skönsmässigt fastställda skattepliktiga inkomst sätts ned till 558 000 kr taxeringsåret 1997 och till 604 000 kr taxeringsåret 1998.

Stiftelsen överklagade och yrkade att kammarrätten med undanröjande av länsrättens dom skulle fastställa att stiftelsen är frikallad från skattskyldighet till inkomstskatt enligt 7 § 3 mom. SIL.

Skatteverket yrkade i eget överklagande att kammarrätten med ändring av länsrättens dom skulle fastställa det skönsmässigt beräknade resultatet av inkomst av näringsverksamhet avseende fastighetsförvaltning i enlighet med skattemyndigheternas omprövningsbeslut.

Kammarrätten i Stockholm (2004-07-01, Nylund, ordförande, Wahling Bexhed, referent, Hedlund) yttrade: Som framgår av länsrättens domskäl skall, enligt förordnande av donatorerna, 80 procent av avkastningen på donerade medel utdelas som stipendier till yngre dugande svenska forskare. Stipendierna skulle utdelas av större akademiska konsistoriet i Uppsala. Efter ansökan har E. och K.G. Lennanders stipendiestiftelse registrerats som stiftelse enligt stiftelselagen. Denna lags definition av vad som utgör en stiftelse är i huvudsak hämtad från tillsynslagens motsvarighet (jfr prop. 1993/94:9 s. 46). Kammarrätten finner, i likhet med länsrätten, att stiftelsen såväl före som efter stiftelselagens ikraftträdande utgör en självständig juridisk person. Skattebefrielse med direkt tillämpning av 7 § 3 mom. SIL kan därför inte komma ifråga. - Fråga uppkommer då om stiftelsen skall befrias från skattskyldighet enligt grunderna för 7 § 3 mom. SIL. Det saknas uttryckligt lagstöd för sådan skattebefrielse. I praxis har dock stiftelser förvaltade av staten medgivits skattefrihet enligt grunderna för reglerna om statens skattefrihet, dels i fall då ändamålet varit sådant att förvaltaren själv kunnat bestämma över användningen av medlen, dels då ändamålet närmare specificerats men då under förutsättning att det är fråga om en verksamhet som typiskt bedrivs i statlig regi. (Jfr Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 246). - Stiftelsen förvaltas av Uppsala universitet, alltså av staten. Vidare är i målet upplyst att universitetet under lång tid delat ut stipendier till enskilda, dels av medel från förvaltade stiftelser, dels av andra medel. Dock finns numera ett förbud mot att dela ut stipendier av statliga anslag. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Skattefrihet enligt grunderna för 7 § 3 mom. SIL förutsätter enligt praxis att stiftelsen främjar en verksamhet som bedrivs av

den statliga förvaltaren eller annars avser förvaltning, skötsel eller användning av statens egendom (jfr SOU 1995:63 s. 152). Ur praxis kan inte utläsas vare sig några krav på utformningen av främjandet eller att den verksamhet som främjas skall utgöra en lagstadgad skyldighet för förvaltaren. Universitetet bedriver forskning och utbildning och skall enligt högskolelagen samverka med det omgivande samhället. Av tradition har denna verksamhet främjats bl.a. genom utdelning av stipendier till forskare och studenter. Att statligt stöd till studenter numera utgår genom det av CSN administrerade studiemedelssystemet och att systemet med doktorandstipendier ersatts av ett system med doktorandtjänster och utbildningsbidrag för doktorander innebär inte att utdelande av stipendier till enskilda numera inte främjar den av universitetet bedrivna verksamheten. Kammarrätten finner att stiftelsens ändamål uppfyller kraven på förenlighet med förvaltarens verksamhet. Den omständigheten att stiftelsen även ägt främja verksamhet vid andra lärosäten kan inte läggas till grund för annan bedömning eftersom även detta kan anses främja Uppsala universitets verksamhet i en vidare bemärkelse. Inte heller i övrigt har framkommit något som medför annan bedömning. Stiftelsens överklagande skall således bifallas. - Kammarrätten förklarar med bifall till stiftelsens överklagande och med ändring av länsrättens dom att stiftelsen skall befrias från skattskyldighet enligt grunderna för 7 § 3 mom. SIL. - Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle upphäva kammarrättens dom och fastställa länsrättens dom. Verket anförde bl.a. följande. Kammarrätten synes mena att alla statliga enheter skall ses som en enhet. Kraven på förvaltarsmitta uppfylls därmed redan om stiftelseändamålet ryms inom ramen för någon statlig myndighets verksamhet. Det förhållandet att staten genom en annan myndighet, Centrala studiestödsnämnden, numera hanterar studiefinansieringen kan inte påverka bedömningen av stiftelsens skattskyldighet. Rätt till studiemedel föreligger för alla som uppfyller kraven på studier och studieresultat. Denna verksamhet kan inte anses jämförlig med sådant utgivande av stipendier som grundar sig på en urkund fastställd av en donator. Enligt urkunden kan och skall destinatärer utses även från andra lärosäten än Uppsala universitet. Med hänsyn till att förvaltaren är Uppsala universitet brister det i anknytningen till förvaltarens verksamhet på sådant sätt att förvaltarsmitta inte kan anses uppkomma.

E. och K.G. Lennanders stipendiestiftelse bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den tvistiga frågan gäller om stiftelsens ändamål och verksamhet är förenlig med den verksamhet som universitetet bedriver. Vad som utgör universitetets verksamhet är av avgörande betydelse för bedömningen av sakfrågan. Enligt högskolelagen skall universitetet bedriva forskning och utbildning och samverka med det omgivande samhället. I lagen görs ingen distinktion mellan olika former för finansiering av universitetets verksamhet. Forskningsverksamheten bedrivs, förutom av personer med ordinarie tjänst vid universitetet, av doktorander som innehar doktorandtjänster eller genomgår doktorandutbildning samt av forskare som deltar i forskningsprojekt vid en institution eller på annat sätt är knutna till en institution och bedriver forskning för institutionens räkning. Därutöver bedrivs forskningsverksamhet även genom samarbete med andra universitet och högskolor. Forskningsverksamheten vid universitetet finansieras med direkta statsanslag, bidrag från forskningsråd och andra statliga och privata organ samt med bidrag från EU och från förvaltrade och andra stiftelser. Forskarutbildningen finansierades i huvudsak med stipendier ända fram till år 1977. Då infördes utbildningsbidrag för doktorander. På 1980-talet infördes doktorandtjänster som kan innehas i fyra år. Med syfte att främja de nya formerna av doktorandfinansiering förbjöds universitetet i slutet av 1990-talet att utge doktorandstipendier av statliga anslag. Universitetet utger emellertid fortfarande stipendier till forskare av andra medel. Ändamålet med verksamheten är att stödja forskning, men metoden för att uppfylla ändamålet är att utge bidrag eller stipendier för forskningsprojekt.

Regeringsrätten (2006-06-27, Sandström, Dexe, Stävberg, Kindlund, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Elisabeth och Karl Gustaf Lennander förordnade år 1896 i testamente att deras kvarlåtenskap skulle tillfalla Uppsala universitet för att bilda en fond, "Elisabeth och Karl G. Lennanders fond för främjande av naturvetenskaplig och medicinsk forskning". Avkastningen av fondens kapital skulle till 80 procent delas ut som understöd till svenska forskare, män eller kvinnor, som är sysselsatta med naturvetenskapliga eller medicinska undersökningar, om vilka man kunde hoppas att de skulle leda antingen till i vetenskapligt hänseende nya uppslag eller till praktiskt viktiga resultat. De närmare bestämmelserna för användandet av medlen skulle enligt testamentet föreslås av en av det Större konsistoriet i Uppsala för ändamålet tillsatt kommitté. - Länsstyrelsen i Uppsala län registrerade den 6 juni 1997 fonden under namnet "E och KG Lennanders stipendiestiftelse".

Vid de aktuella taxeringarna skall SIL tillämpas. Enligt 7 § 3 mom. SIL är staten frikallad från skattskyldighet för all inkomst. Inkomst som tillfaller Uppsala universitet beskattas således inte. Motsvarande bestämmelse finns numera i 7 kap. 2 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229).

Frågan i målet är om stiftelsen skall befrias från skattskyldighet för inkomst enligt de grunder som gäller för statens skattebefrielse.

Enligt en av Regeringsrätten utbildad praxis kan förmögenhetsbildningar som förvaltas av staten under vissa förutsättningar befrias från skattskyldighet enligt grunderna för statens skattebefrielse. Stiftelse- och föreningsskattekommittén har i sitt slutbetänkande uttryckt saken så att en förutsättning för skattebefrielse i dessa fall varit att stiftelsens ändamål legat inom ramen för det ändamål som förvaltaren själv har främjat. Kommittén tillade att de rättsfall som finns på området tyder på att det krävs att stiftelsen främjar en verksamhet som redan bedrivs i statlig regi eller en verksamhet som avser förvaltning, skötsel eller användning av statlig egendom (SOU 1995:63 s. 152). Som exempel på sådana rättsfall kan nämnas RÅ 1948 Fi 838, RÅ 1961 Fi 1140, RÅ 1963 Fi 979 och RÅ 1963 Fi 1573.

Den praxis enligt vilken skattebefrielse medgetts i enlighet med grunderna för statens skattebefrielse synes under de senaste fyrtio åren inte ha kommit under Regeringsrättens prövning. Den skatterättsliga lagstiftning som har beslutats under denna tidsperiod har enligt Regeringsrättens mening inte ändrat förutsättningarna för rättstillämpningen på området i något grundläggande avseende. På det civilrättsliga området kan däremot införandet av stiftelselagen ha medfört den förändringen att förmögenhetsbildningar som står under förvaltning av ett visst subjekt men tidigare vid inkomsttaxeringen inte klassificerats som stiftelser numera skall anses utgöra stiftelser.

Av de ovan nämnda rättsfallen framgår emellertid att det förhållandet att en förmögenhetsbildning ansetts utgöra en stiftelse inte hindrar skattebefrielse enligt grunderna för statens skattebefrielse. Inte heller tillkomsten av stiftelselagen synes därför ha rubbat förutsättningarna för tidigare skattepraxis på något grundläggande sätt. Stiftelsens skattestatus vid de två nu aktuella taxeringarna bör därför prövas mot bakgrund av tidigare praxis.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I 1 kap. högskolelagen föreskrivs bl.a. följande. Staten skall som huvudman anordna universitet och högskolor för dels utbildning som vilar på vetenskaplig eller konstnärlig grund samt på beprövad erfarenhet, dels forskning och konstnärligt utvecklingsarbete samt annat utvecklingsarbete. Verksamheten skall bedrivs så att det finns ett nära samband mellan forskning och utbildning. Verksamheten skall avpassas så att en hög kvalitet nås såväl i utbildningen som i forskningen. Universitet och högskolor skall också samverka med det omgivande samhället.

Stiftelsens ändamål är att främja naturvetenskaplig och medicinsk forskning genom att lämna understöd i form av stipendier till svenska forskare. Sådan forskning ligger väl inom det område som staten på olika sätt främjar, bl.a. genom universitet och högskolor. Numera använder staten normalt inte stipendieformen för att stödja forskning. Vid tiden för stiftelsens tillblivelse och under lång tid därefter har dock staten främjat forskning även genom att utge stipendier och så torde fortfarande kunna ske i viss utsträckning. Det står också klart att formerna för statens stöd till vetenskaplig forskning förändras över tiden och att detta i hög grad skett sedan stiftelsen bildades. Till detta kan läggas att den vetenskapliga utvecklingen inom olika områden leder till ökat samarbete och utbyte universitet och högskolor emellan.

Det nu anförda leder enligt Regeringsrättens uppfattning till slutsatsen att det väsentliga för besvarandet av frågan om stiftelsens skattskyldighet är om den - liksom universitetet - främjar vetenskaplig forskning. Den form i vilket detta görs, liksom destinatärernas mer eller mindre starka anknytning till ett visst lärosäte, får anses utgöra faktorer av underordnad betydelse. Med hänsyn till att stiftelsens ändamål är att främja vetenskaplig forskning och att den främjat en verksamhet som bedrivs av staten skall skattefrihet medges stiftelsen för dess inkomster.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2006-05-17, föredragande Kållberg, målnummer 5397-04 och 5399-04

Sökord: Skattskyldighet för stiftelser; Inkomstskatt skattskyldighet för stiftelse; Stiftelser

Litteratur: Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 244-248; SOU 1995:63 s. 148-154
