

Målnummer:	7780-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-06-27		
Rubrik:	En stiftelse som förvaltas av en ideell förening som främjar religiös verksamhet har ansetts oinskränkt skattskyldig. Inkomst- och förmögenhetstaxering 1998.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 6 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt		
Rättsfall:	RÅ 1975 ref. 74		

REFERAT

Skattemyndigheten i Gävle beslutade vid 1998 års taxering att beskatta Systrarna Bodins stiftelse för inkomst av ränta och för förmögenhet. Skattemyndigheten anförde bl.a. att stiftelsen hade som sitt huvudsakliga mål att dela ut 80 procent av avkastningen till missionsförsamlingarna i Lima, Transtrand och Malung och att den inte uppfyllde kraven för att erhålla skattebefrielse eftersom missionsförsamlingarna bedrev religiös verksamhet. Stiftelsen begärde omprövning och yrkade att skattebefrielse skulle erhållas med hänvisning till att skattefrihet medgivits i praxis i vissa fall när stiftelsen har varit nära knuten till ett skattebefriat subjekt och lämnat stöd till detta subjekts verksamhet. Skattemyndigheten beslutade vid omprövning att inte ändra det överklagade beslutet.

Stiftelsen överklagade skattemyndighetens beslut hos länsrätten.

Länsrätten i Dalarnas län (2001-08-29, ordförande Andersson) yttrade: I 6 § första och tredje styckena lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL, anges bl.a. följande. Förmögenhetsskatt för skattepliktig förmögenhet skall betalas av svensk stiftelse. Juridisk person som avses i 7 § 3-6 eller 10 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, är inte skattskyldig. - Av 7 § 6 mom. SIL framgår bl.a. följande. Stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete samt hushållningssällskap med stadgar som har fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Frågan om skattskyldigheten för stiftelse skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. - Av 7 § 5 mom. SIL framgår att en ideell förening är skattebefriad för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse om föreningen har till huvudsakligt syfte att - utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen - främja allmännyttiga ändamål såsom bl.a. religiösa ändamål. - Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Systrarna Bodins stiftelse bildades år 1988 genom gåvobrev från Judith Bodins dödsbo, Anna och Hilda Bodin. I gåvobrevet stadgas att av nettoavkastningen på stiftelsens kapital skall 20 procent föras till stiftelsens kapital. Resterande 80 procent skall delas ut till Missionsförsamlingen, pastoratskretsen för Malung-Lima-Transtrands socknar, för att användas för församlingens egen verksamhet. Av punkt 1 i stiftelsens stadgar framgår att stiftelsen skall vara knuten till Missionsförsamlingen, pastoratskretsen för Malung-Lima-Transtrands socknar, och i punkt 3 sägs att vid missionsförsamlingens årsmöte röstberättigade

personer även har rösträtt vid stiftelsens årsmöte. - Stiftelsen har i yttrande anfört i huvudsak följande. I praxis har skattefrihet medgivits stiftelser som inte faller under 7 § 6 mom. SIL under förutsättning att ändamålet och verksamheten i stiftelsen sammanfaller med verksamheten i det skattebefriade subjektet. I Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande (SOU 1995:63) anförs att det mot bakgrund av den praxis som utvecklats beträffande de kommunala donationsfonderna och de av akademierna förvaltade stiftelserna, finns principiella skäl för att låta en stiftelse befrias från skattskyldighet när stiftelsen förvaltas av ett skattebefriat subjekt och har till syfte att med sin avkastning stödja förvaltarens verksamhet. Kommittén synes ha motiverat sitt ställningstagande utifrån principerna att stiftelsens ändamål skall vara att främja det skattebefriade subjektets verksamhet och att det skattebefriade subjektet skall ha s.k. anknuten förvaltning. Med detta avses inte begreppet så som det kommer till uttryck i stiftelselagen (1994:1220), utan istället avses att stiftelsens förmögenhet skall förvaltas under sådana förhållanden och på sådana villkor att det är motiverat att skattemässigt jämställa avkastningen på stiftelseförmögenheten med avkastningen på det skattebefriade subjektets egna tillgångar. För den aktuella stiftelsens del får detta resonemang följande konsekvenser. Såväl församlings- som stiftelsearbetet utförs av i princip samma ledningsgrupp. Samma grupp människor, församlingsmedlemmarna, tillsätter de verkställande organen i båda verksamheterna. Detta innebär att medlemmarna i församlingarna har samma inflytande över förvaltningen av stiftelsens kapital som de skulle ha haft om församlingarna erhållit kapitalet med äganderätt genom en villkorad gåva. Kravet på s.k. anknuten förvaltning är därigenom uppfyllt. Av gåvobrevet genom vilket stiftelsen erhöll sitt kapital framgår att 80 procent av nettoavkastningen skall delas ut "till Missionsförsamlingen, pastoratskretsen för Malung-Lima-Transtrands socknar att användas för församlingens egen verksamhet". Stiftelsens enda ändamål är således att stödja församlingens verksamhet och några förutsättningar att använda avkastningen till andra ändamål finns inte. Kravet på stiftelsens ändamål är därmed också uppfyllt. Vidare bör inte enbart det förhållandet att kapitalet kom att förvaltas i en stiftelse innebära att skattskyldighet uppkommer, vilket vinner stöd i att upplägget av stiftelsens stadgar uppvisar stora likheter med hur en ideell förening är organiserad. Det är rimligt att jämställa avkastningen i stiftelsen och församlingen skattemässigt. Vad som är relevant är hur förvaltningen av stiftelsens medel i praktiken är organiserad - inte det förhållandet att förvaltningen formellt sett kan rubriceras som "egen" enligt stiftelselagens mening. Av rättsfallen RÅ 1975 ref. 74 och RÅ 1990 not. 436 framgår att en stiftelse kan medges skattefrihet om avkastningen överlämnas för att disponeras av det skattebefriade objektet, oavsett hur förvaltningsformen bör rubriceras. - Länsrätten gör följande bedömning. - Sådan verksamhet som stiftelsen skall stödja torde huvudsakligen vara av religiös karaktär. Skattemyndighetens uppgifter i denna del har inte heller ifrågasatts av stiftelsen. Stiftelsens ändamål uppfyller således inte kravet på s.k. kvalificerat allmännyttiga ändamål som räknas upp i 7 § 6 mom. SIL. Skattebefrielse kan därmed inte medges på denna grund. - Stiftelsen har emellertid gjort gällande att praxis öppnar möjligheter för stiftelsen att medges skattefrihet eftersom avkastningen i stiftelsen, i likhet med förhållandena i rättsfallen RÅ 1975 ref. 74 och RÅ 1990 not. 436, överlämnas att disponeras av det skattebefriade subjektet - Missionsförsamlingen i pastoratskretsen för Malung-Lima-Transtrands socknar. - Stiftelsen utgör formellt en självständig juridisk person. Enligt gåvobrevet som ligger till grund för stiftelsens bildande skall emellertid avkastningen av stiftelsens tillgångar årligen, sedan en viss del tillförts kapitalet, delas ut till Missionsförsamlingen i Malung-Lima-Transtrands socknar för att användas för församlingens egen verksamhet. Med hänsyn till de ändamål stiftelsen således har att tillgodose, missionsförsamlingens dispositionsrätt över avkastningen samt vad stadgarna innehåller i fråga om förvaltning och revision får rätt till yrkad skattebefrielse anses föreligga. - Länsrätten bifaller överklagandet och medger stiftelsen yrkad skattebefrielse.

Skattemyndigheten överklagade domen och anförde bl.a. följande. Det finns

inte något stöd vare sig i litteraturen eller i praxis från högsta instans för att skattebefria en stiftelse förvaltd av en ideell förening som enligt 7 § 5 mom. SIL har frikallats från skattskyldighet när stiftelsen själv inte har ett sådant ändamål att den kan befrias från skattskyldighet enligt 7 § 6 mom. SIL. Rättsfallet RÅ 82 1:12 ger stöd för att föreningsförvaltade stiftelser inte "smittas" av det förvaltande subjektets skattestatus.

Stiftelsen ansåg att länsrättens dom skulle stå fast.

Kammarrätten i Sundsvall (2003-09-15, Diurson, Forkman, referent, Eriksson) yttrade: Vid 1998 års taxering var 7 § SIL tillämplig. Motsvarande regler finns såvitt nu är av intresse i dag i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). - Stiftelsen är enligt vad som framgått i målet en självständig juridisk person med huvudsakligt ändamål att främja religiös verksamhet. Det finns inget direkt stöd i lag för att frikalla en sådan stiftelse från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet (jfr 7 § 6 mom. SIL). Detsamma gäller beträffande förmögenhetsskatt (se 6 § SFL). - I målet har vidare framgått att 80 procent av avkastningen från stiftelsens kapital fritt disponeras av en ideell förening - Missionsförsamlingen, pastoratskretsen för Malung-Lima-Transtrands socknar (numera möjligen betecknad som en organisatorisk del av ett registrerat trossamfund) - samt att stiftelsen också har den anknytningen till föreningen att dess styrelse väljs av föreningens årsmöte. Föreningen har till huvudsakligt syfte att främja religiösa ändamål och är därför enligt 7 § 5 mom. SIL skattebefriad från inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse under förutsättning att föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det religiösa ändamålet, att föreningen inte vägrar någon inträde som medlem om inte särskilda skäl motiverar detta samt att föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar (det s.k. fullföljdskravet). Motsvarande befrielse gäller beträffande förmögenhetsskatt. Att församlingen faktiskt är skattebefriad vid 1998 års taxering har inte satts i fråga i målet. - Frågan i målet är om rättspraxis eller andra rättskällor ger stöd för att under nämnda omständigheter besluta om samma skattebefrielse för stiftelsen som för föreningen. - Bestämmelser om inskränkt skattskyldighet för stiftelser m.fl. juridiska personer har funnits i den svenska lagstiftningen sedan början av 1800-talet. Det övergripande syftet kan sägas ha varit att gynna verksamheter som varit till allmän nytta. Bestämmelserna om skattebefrielse har vad gäller stiftelser i allmänhet varit så utformade att det krävts att avkastningen använts för visst närmare angivet ändamål; krav har således ställts på visst ändamål och viss fullföljd. Den juridiska person som idag benämns stiftelse kallades förr ofta fond. Begreppet fond kunde dock även användas för att beteckna en avgränsad förmögenhetsmassa som inte utgjorde en självständig juridisk person. Civilrättslig lagstiftning om stiftelser saknades fram till dess att stiftelselagen trädde i kraft den 1 januari 1996. - Även för kommuner finns och har funnits bestämmelser om skattebefrielse. Här har inget ändamålskrav angivits och inget fullföljdskrav ställts. Befrielsen har avsett all slags inkomst. - Beträffande s.k. kommunala donationsfonder, dvs. fonder som förvaltas av kommuner, landsting eller - vad gäller tid före år 2000 - Svenska kyrkans församlingar, utvecklades tidigt en rättspraxis av innebörd att skattebefrielse under vissa förutsättningar medgavs på samma sätt som för den förvaltande kommunen, dvs. även om fonden i sig inte uppfyllde de krav som stadgades för en stiftelses skattebefrielse. Som rättsligt stöd anförde Regeringsrätten grunderna för lagrummen om skattefrihet för kommuner. De avgörande förutsättningarna för skattebefrielse för de aktuella kommunala donationsfonderna ansågs vara att de främjade ändamål som det enligt lag ankom på kommuner att tillgodose samt att den förvaltande kommunen på grund av en vidsträckt formulering av donationsbestämmelserna hade rätt att själv bestämma vilket ändamål fonden skulle tillgodose (se betänkandet av 1936 års skattekommitté, SOU 1939:47, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar m.fl. juridiska personer m.m. s. 57). - Redan 1936 års skattekommitté övervägde om den praxis som bildats beträffande beskattningen av kommunala donationsfonder borde lagfästas. Kommittén,

som förutsåg gränsdragningsfrågor och tolkningsproblem, stannade dock för att inte lägga något sådant förslag (a.a. s. 57-58). I propositionen anslöt sig departementschefen till uppfattningen att frågan inte borde lagregleras. Som skäl anfördes främst att frågan knappast kunde lösas genom författningsbestämmelser på ett sätt som gav klar ledning, vilket i sin tur berodde på att den civilrättsliga lagstiftningen inte gav klar ledning för gränsdragningen mellan sådana kommunalt förvaltade donationsfonder som i beskattningshänseende var att anse som självständiga rättssubjekt och sådana som inte var det (prop. 1942:134 s. 49-50). - Vetenskapliga samfund såsom akademier har sedan lång tid varit skattebefriade avseende all annan inkomst än sådan inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet. Liksom när det gäller kommuner har inga ändamålskrav uttalats och inga fullföljdskrav ställts. - I rättsfallet RÅ 1944 ref. 45 II skattebefriades en fond som förvaltades och disponerades av Svenska numismatiska föreningen. Denna förening var såsom vetenskapligt samfund själv skattebefriad enligt då gällande 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen och 7 § e) K.F. om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt; bestämmelser som alltså inte innefattade något särskilt fullföljdskrav (se samma rättsfallsreferat del I). Fondens ändamål var att vårda och hålla tillgänglig en myntsamling samt i övrigt realisera föreningens ändamål. Regeringsrätten fann att fondens ändamål samt föreningens dispositionsrätt och skattebefriade status utgjorde skäl att med tillämpning av grunderna för nyss nämnda bestämmelser besluta om motsvarande skattebefrielse för fonden som för föreningen. Ytterligare rättsfall befäste sedan denna rättstillämpning (se RÅ 1946 Fi 415-424 och Fi 499-550). - I Dissenterlagskommitténs betänkande med förslag till religionsfrihetslag m.m., SOU 1949:20, diskuterades möjligheten att skattebefria självständigt taxerade donationsfonder som blivit anförtrodda ett trossamfund eller en trossammanslutning. De trossamfund och trossammanslutningar som avsågs var de s.k. frikyrkliga. Svenska kyrkans församlingar omfattades vid denna tid av den kommunala skattebefrielsen. Kommittén föreslog viss skattebefrielse för sådana trossamfund och trossammanslutningar som utövade kyrklig verksamhet. Denna skattebefrielse skulle inte vara villkorad av fullföljdskrav. Förslaget i denna del ledde till lagstiftning. Vad gällde donationsfonder som överlämnats till trossamfund och trossammanslutningar utgick kommittén från att de principer som låg till grund för rådande praxis om donationsfonder skulle komma att tillämpas. Det var kommitténs uppfattning att en sådan rättstillämpning skulle medföra att flertalet fonder av detta slag skulle bli skattebefriade. Därför ansåg kommittén att det inte var nödvändigt att införa särskilda bestämmelser om just dessa donationsfonder. Om donationsfonders skatterättsliga behandling skulle regleras särskilt, vilket i och för sig kunde anses önskvärt, så borde detta enligt kommitténs mening inte ske på ett isolerat område utan gälla alla de områden där frågan kunde bli aktuell (a.a. s. 278). I lagstiftningsärendet anslöt sig departementschefen till kommitténs uppfattning och uttalade att de principer som låg till grund för rådande praxis borde tillämpas även beträffande stiftelser på förevarande område (prop. 1951:175 s. 47). - I rättsfallet RÅ 1975 ref. 74 klagjordes att principen om skattebefrielse i vissa fall för kommunala donationsfonder kunde tillämpas även när det var fråga om en stiftelse som formellt utgjorde en självständig juridisk person. Enligt stadgarna skulle den aktuella stiftelsens avkastning, sedan viss del förts till kapitalet, fördelas lika mellan den kyrkliga och den borgerliga kommunen att efter respektive kommunal styrelses fria bedömning användas; i den kyrkliga kommunen för kyrkans förskönande och i den borgerliga kommunen för angeläget kommunalt ändamål. Med hänsyn till de ändamål stiftelsen hade att tillgodose, de kommunala myndigheternas dispositionsrätt över avkastningen samt vad stadgarna innehöll ifråga om förvaltning och revision fick, enligt Regeringsrättens bedömning, skattebefrielse anses föreligga. Regeringsrätten hänvisade här, i likhet med vad som gjorts i 1944 års rättsfall, till grunderna för de bestämmelser enligt vilka kommunerna var skattebefriade. - Skattebefrielse förekommer och har förekommit även för ideella föreningar av andra slag än de redan nämnda. Bestämmelserna härom fick i huvudsak sitt nuvarande innehåll inför 1979 års taxering och innebar bl.a. att fler föreningar kom att omfattas av skattebefrielse eftersom ett vidare

perspektiv än vad som tidigare gällt - och vad som alltså gäller för stiftelser - anlades på vilka allmännyttiga ändamål som skulle kunna kvalificera för skattebefrielse. Det övergripande syftet med att skattebefria ideella föreningar formulerades som följer i propositionen (prop. 1976/77:135 s. 71).

Ideella föreningar kännetecknas av att enskilda personer samverkar för att främja sådana ändamål som i regel utan vidare brukar anses allmännyttiga. Just denna på det enskilda initiativet grundade form av samverkan har enligt min mening ett mycket betydande värde för vårt samhällsliv. Jag vill här särskilt betona att värdet inte bara ligger i att de ideella föreningarna förbättrar livsvillkoren för stora persongrupper och därigenom utgör ett värdefullt komplement till det allmännas insatser. Ett minst lika stort värde har enligt min mening själva föreningsarbetet, dvs. det förhållandet att enskilda personer frivilligt och oftast utan ersättning samverkar för att lösa olika ideella uppgifter. Lagstiftningen måste därför utformas så att goda förutsättningar skapas för föreningsverksamhet av detta slag.

Samtidigt som skattefriheten för ideella föreningar utvidgades upphävdes de särskilda bestämmelserna om skattefrihet för trossamfunden, som i regel var organiserade som ideella föreningar och alltså kom att omfattas av de nya bestämmelserna. Detta medförde att trossamfundens skattebefrielse förenades med fullföljdskrav. - I lagstiftningsärendet om skattebefrielse för ideella föreningar ställde några remissinstanser frågan hur stiftelser som förvaltas av och har samma ändamål som en skattebefriad ideell förening skall beskattas. Departementschefen anförde följande med anledning av frågeställningen (a. prop. s. 74).

Beträffande frågan om stiftelser, som förvaltas av ideella föreningar, vill jag till en början anföra att det kan bero på tillfälligheter om skänkta eller testamenterade medel uppgått i en förenings egen förmögenhet eller om föreningen behandlat de mottagna medlen som en från förenings förmögenhet fristående stiftelse. Jag delar också den under remissbehandlingen framförda uppfattningen att det kan framstå som stötande att avkastningen av den mottagna egendomen skall träffas av beskattning i stiftelsefallet men inte om egendomen tillgodoförts föreningens egen förmögenhet. Det har emellertid visat sig svårt att finna en lösning som leder till skattemässig likabehandling av de båda fallen. Problemet är bl.a. att ange en klar gräns mellan stiftelser, som skall beskattas som ideella föreningar, och andra stiftelser. Denna gränsdragningsfråga kan knappast lösas så länge det råder osäkerhet om innebörden av vissa fundamentala begrepp inom stiftelserätten. Jag har därför kommit till den slutsatsen att det f.n. inte är möjligt att utvidga tillämpningsområdet för skattereglerna för ideella föreningar till en viss krets av stiftelser. Mitt i det följande presenterade förslag avser med hänsyn till detta enbart ideella förenings beskattning. Jag avser emellertid att återkomma till stiftelsebeskattningen när pågående utredningsarbete avslutats.

Liknande resonemang fördes av skatteutskottet (bet. 1976/77:SkU45 s. 26). - Det utredningsarbete som åsyftas i ovan återgivna propositionsuttalande är det som företogs av Stiftelseutredningen (Ju 1975:01) och av Företagsskatteberedningen (Fi 1970:77). När Företagsskatteberedningen lämnade sitt slutbetänkande, SOU 1977:86, Beskattning av företag, förklarade beredningen att frågan om stiftelsernas skatterättsliga reglering borde anstå till dess resultatet av Stiftelseutredningens arbete förelåg (a.a. s. 148). Stiftelseutredningen upphörde med sitt arbete 1983 utan att ha lämnat några förslag. Dess arbete fortsattes i Justitiedepartementet och redovisades i departementspromemorian Ds Ju 1987:14, Stiftelser. När promemorian presenterades hade riksdagens skatteutskott dessförinnan uttalat att skattefrågorna för föreningar och stiftelser utan dröjsmål borde tas upp till en gemensam bedömning. Utskottet utgick från att regeringen skulle komma att ta upp denna fråga i samband med övervägandena rörande en allmän skattereform (bet. 1986/87:SkU 39 s. 5). Med hänsyn härtill lades i promemorian inte något förslag till förändringar av beskattningsreglerna (Ds Ju

1987:14 s. 157). - Våren 1988 tillkallades en kommitté för att se över reglerna om inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av stiftelser och ideella föreningar. I direktiven till kommittén uppmärksammades de skattemässiga avgränsningsproblem som kunde uppkomma när en person skänkte pengar till en ideell förening med föreskrift att de skulle användas på visst sätt liksom de gränsdragningsproblem som inte sällan var förknippade med s.k. kommunala donationsfonder (dir. 1988:6). Kommittén lämnade sitt slutbetänkande, SOU 1995:63, Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, i juni 1995 och anförde därvid följande (s. 152 och s. 155 ff.).

Det bör framhållas att . . . skattebefrielse . . . synes ha medgetts endast i de fall då förvaltaren tillhört en kategori vars skattefrihet inte varit beroende av något slags fullföljdsrekvisit. Principen att ge stiftelsen del av den skattefrihet som tillkommer förvaltaren tycks således inte ha utsträckts till de fall då förvaltaren är en ideell förening som faller under 1977 års lagstiftning. För en sådan förening gäller ju att skattefriheten är beroende av att föreningen uppfyller bl.a. det särskilda kravet på fullföljd genom inkomstanvändning. I detta sammanhang bör uppmärksammas att trossamfunden numera omfattas av 1977 års lagstiftning. Detta gäller också de trossamfund med kyrklig verksamhet som tidigare - på förslag av just dissenterlagskommittén - hade gjorts ovillkorligt skattefria. / . . / - Skälen för skattebefrielse framstår som särskilt starka när stiftelsen förvaltas av en kommun eller av staten, eftersom dessa förvaltare är offentligrättsliga subjekt som är ovillkorligt befriade från all inkomstbeskattning och dessutom har en egen beskattningsrätt. /.../ - Även när stiftelsen förvaltas av ett enskilt skattebefriat subjekt kan det i vissa fall ligga nära till hands att låta stiftelsen få möjlighet till i princip samma skattelättnader som förvaltaren. Vi syftar på de fall där förvaltarens skattebefrielse är ovillkorlig, dvs. inte beroende av att de särskilda villkoren om fullföljd och verksamhetsinriktning är uppfyllda. . . .Verksamheten hos dessa subjekt har ofta ett offentligrättsligt inslag eller bedrivs i varje fall under så betryggande former att skattebefrielsen inte har behövt göras beroende av särskilda villkor. / . . / - De i det föregående anförda argumenten för att medge skattebefrielse kan ha relevans också när stiftelsen förvaltas av ett subjekt vars skattebefrielse är beroende av att kraven på verksamhetsinriktning och fullföljd är uppfyllda. Det fall som är av störst praktiskt intresse är att förvaltaren är en ideell förening med allmännyttigt ändamål. / . . / - I praxis har dock, såvitt vi kunnat finna, inte förekommit att skattebefrielse medgetts när stiftelsen förvaltas av en ideell förening som faller under 1977 års lagstiftning. Det finns också flera skäl som talar mot att låta de av föreningarna förvaltade stiftelserna få del av samma skatteförmåner som föreningen själv. Från materiell synpunkt kan hävdas att de särskilda överväganden som motiverat den långtgående skattebefrielsen för ideella föreningar, främst önskemålet att stimulera enskilda personers aktiva samverkan i ideell verksamhet, inte har samma relevans i fråga om stiftelsemedel som när det är fråga om medel som är föreningens egna och därmed typiskt sett kan antas härröra från medlemmarnas verksamhet. Vidare skulle en ordning motsvarande den som gäller för kommunala donationsfonder m.fl. medföra särskilda problem på föreningssidan, vilket sammanhänger just med att föreningens skattefrihet inte är ovillkorlig utan beroende av att fullföljdskravet och andra villkor är uppfyllda. Stiftelsens skattefrihet skulle få göras beroende av att föreningen i det enskilda fallet har uppfyllt villkoren för skattebefrielse. Samtidigt skulle det... enligt vår mening vara nödvändigt att ställa ett fullföljdskrav också på stiftelsen. Detta betyder att en fullföljdsbedömning skulle behöva göras i två olika led, vilket med all sannolikhet skulle komplicera tillämpningen. Den kanske avgörande synpunkten är dock att en skattebefrielse för föreningsförvaltade stiftelser skulle medföra en inte obetydlig risk för missbruk och att den, även bortsett från missbruksrisken, skulle innebära en så betydande utvidgning av det skattefria området att den ganska klart skulle komma i konflikt med de allmänna uttalanden om restriktivitet som görs i direktiven. Av nu redovisade skäl har vi stannat för att föreslå att de stiftelser som förvaltas av de ideella föreningarna inte skall kunna omfattas av de här diskuterade reglerna om skattebefrielse.

Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag har inte lett till någon lagstiftning. - Här bör tilläggas att 1990 års allmänna skattereform inte innebar några ändringar i fråga om skattskyldighetens omfattning för stiftelser och ideella föreningar. Vidare kan nämnas att frågan om skattebefrielse för s.k. donationsfonder inte berördes av lagstiftaren i samband med relationsändringen mellan staten och Svenska kyrkan vid årsskiftet 1999/2000 (prop. 1998/99:38 s. 205 ff.). - Kammarrätten gör följande bedömning. - Som framgått finns inget direkt stöd i lagtext för att medge en stiftelse som inte kan skattebefrias med stöd av 7 § 6 mom. SIL befrielse från skattskyldighet på någon annan grund. - Genom Regeringsrättens praxis har lagreglerna om skattebefrielse sträckts ut på så sätt att stiftelser, vars för användning tillgängliga förmögenhetsavkastning disponeras av ett skattebefriat subjekt för samma ändamål som detta subjekt har att tillgodose, har erhållit samma skattebefrielse som det avkastningsdisponerande subjektet under förutsättning att detta subjekt också har visst inflytande över stiftelsens förvaltning. Regeringsrätten har härvid tillämpat grunderna för de lagrum enligt vilka de avkastningsdisponerande subjekten har varit skattebefriade. - Frågan är nu om denna utsträckta regel skall anses omfatta även det fallet att det avkastningsdisponerande subjektet är en ideell förening som skattebefriats med stöd av 7 § 5 mom. SIL. - Trots att frågeställningen om skattebefrielse för s.k. donationsfonder har varit aktuell i flera lagstiftningsärenden alltsedan 1930-talet har lagreglering aldrig kommit till stånd. Detta förhållande kan vid en första anblick uppfattas som ett skäl att vara restriktiv när sådan skattebefrielse övervägs. Vid närmare studium av de skäl som angivits för att inte lagstifta i frågan blir bilden emellertid en annan. Inledningsvis hänvisades till lagtekniska svårigheter på grund av brister i den civilrättsliga lagstiftningen om stiftelser. I samband med att de fria trossamfundens skattebefriades uttalades dels att rådande praxis borde tillämpas även avseende stiftelser på detta område, dels att lagstiftning i och för sig var önskvärd men lämpligen inte borde ske på ett isolerat område utan omfatta alla de områden där frågan kunde bli aktuell. När frågan aktualiserades på nytt på 1970-talet hänvisades åter till svårigheter på grund av osäkerhet om innebörden av vissa fundamentala begrepp inom stiftelserätten. Ställningstagandet till hur lagstiftning rörande den aktuella frågan bör avgränsas och utformas har härefter skjutits upp med hänvisning till pågående utredningsarbeten av olika slag. Att frågan vid flera tillfällen har varit aktuell för lagstiftning utan att sådan genomförts kan därför inte anföras som ett skäl för en restriktiv tillämpning av den utsträckta regel som skapats genom Regeringsrättens praxis. - Stiftelse- och föreningsskattekommittén drog för sin del slutsatsen att principen att ge stiftelsen del av den skattefrihet som tillkommer förvaltaren inte tycks ha utsträckts till de fall då förvaltaren är en ideell förening som faller under 1977 års lagstiftning. Som kammarrätten ser saken kan istället följande slutsats formuleras. Regeringsrätten har sedan nuvarande generella skattebefrielse regler för ideella föreningar infördes inte uttalat sig om principens tillämplighet i något fall då det avkastningsdisponerande rättssubjektet varit en ideell förening. Att detta inte har skett ger enligt kammarrättens mening inte i sig någon ledning för rättstillämpningen. Rättsfallet RÅ 82 1:12, som åberopats av skattemyndigheten, ger såvitt kammarrätten kan bedöma inte någon vägledning i denna fråga. - I Stiftelse- och föreningsskattekommitténs betänkande föreslås en lagstiftning av innebörd att stiftelser som förvaltas av ideella föreningar inte skall kunna omfattas av dessa föreningars skattebefrielse medan stiftelser som förvaltas av andra rättssubjekt som skattebefriats utan krav på fullföljd skall kunna omfattas av dessa subjekts skattebefrielse. Kommittén anför olika materiella skäl för och emot en sådan begränsning. Dessa argument har inte värderats av lagstiftaren och bör inte tillmätas någon självständig betydelse vid den tolkning av rättsläget som kammarrätten nu har att göra. Kammarrätten noterar i detta sammanhang att de rättsfall rörande donationsfonder och liknande som har omnämnts i det föregående inte ger någon antydning om att Regeringsrätten vid sin bedömning har fäst vikt vid att de avkastningsdisponerande subjekten har varit skattebefriade enligt lagregler som inte innefattat fullföljdskrav. - Enligt

kammarrättens mening måste den nu aktuella frågan lösas med ledning främst av de allmänna grunderna för bestämmelsen i 7 § 5 mom. SIL, nämligen syftet att gynna samverkan på enskilt initiativ mellan enskilda personer för att främja allmännyttiga ändamål. Detta syfte tillgodoses enligt kammarrättens uppfattning lika väl genom skattebefrielse av en stiftelse vars avkastning i praktiken fritt disponeras av föreningen för att främja dess ändamål som genom skattebefrielse avseende medel som upparbetats inom föreningen och används för samma ändamål. Det avgörande bör med andra ord inte vara varifrån medlen kommer utan vad de används till. Med beaktande främst härav finner kammarrätten - som ansluter sig till de skäl länsrätten anfört - att stiftelsen skall medges rätt till yrkad skattebefrielse. Skattemyndighetens överklagande skall således avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket fullföljde sin talan och anförde bl.a. följande. Systrarna Bodins stiftelse är en självständig juridisk person med ett ändamål som inte kan medföra inskränkt skattskyldighet. Enligt gällande bestämmelser och rådande praxis kan det förhållandet att stiftelsen förvaltas av eller är knuten till ett registrerat trossamfund som uppfyller kraven på ändamål, verksamhet och fullföljd inte medföra inskränkt skattskyldighet för stiftelsen. Gemensamt för de stiftelser som i rättspraxis har befriats med hänsyn till förvaltarens skatterättsliga status har varit att förvaltaren har tillhört en kategori vars skattefrihet inte varit beroende av något fullföljdsrequisit. Den inskränkta skattskyldigheten för ideella föreningar och registrerade trossamfund är beroende av att fullföljdsrequisitet är uppfyllt.

Systrarna Bodins stiftelse bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Stiftelsen ansluter sig till kammarrättens bedömning att det är förenligt med nu gällande lagstiftning att medge skattebefrielse för en i praktiken helt osjälvständig fond enligt de grunder som gäller för förvaltaren även om förvaltaren omfattas av fullföljdskrav. Av reglerna i 7 § 5 mom. SIL framgår att religiös verksamhet som bedrivs inom ramen för en ideell förening är att betrakta som allmännyttig verksamhet. Den aktuella stiftelsen har som enda ändamål att stödja denna verksamhet. Tillgångarna i stiftelsen är i praktiken en del av föreningens förmögenhet eftersom avkastningen fritt får disponeras av föreningen. Föreningen uppfyller själv samtliga krav för skattebefrielse. Det förhållandet att stiftelsen på grund av gåvobrevets utformning utgör en självständig juridisk person behöver inte innebära att tillgångarna skall beskattas på annat sätt än om tillgångarna formellt ingått i föreningens förmögenhet.

Regeringsrätten (2006-06-27, Sandström, Dexe, Stävberg, Kindlund, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Systrarna Bodins stiftelse bildades år 1988 genom gåvobrev. Av nettoavkastningen av stiftelsens kapital skall 20 procent föras till kapitalet medan 80 procent skall delas ut till Missionsförsamlingen, pastoratskretsen för Malung-Lima-Transtrands socknar, och användas för församlingens egen verksamhet. Stiftelsen skall vara knuten till församlingen och stiftelsens styrelse skall utses av vid församlingens årsmöte röstberättigade personer.

Målet avser 1998 års inkomst- och förmögenhetstaxering. Under de förutsättningar som anges i 7 § 5 mom. SIL begränsas skattskyldigheten för ideella föreningar som har till huvudsakligt syfte att främja bl.a. religiösa ändamål. En av dessa förutsättningar är att föreningen uppfyller ett fullföljdskrav, som innebär att föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. Under motsvarande förutsättningar begränsas skattskyldigheten enligt 7 § 6 mom. SIL för stiftelser som främjar något av de där angivna ändamålen. Till dessa ändamål hör inte religiös verksamhet. Enligt 6 § SFL är en juridisk person som avses i bl.a. 7 § 5 och 6 mom. SIL inte skattskyldig.

Bestämmelserna i 7 § 5 och 6 mom. SIL motsvaras numera av regler i 7 kap. IL.

Det är ostridigt att Systrarna Bodins stiftelse inte har ett sådant ändamål som krävs för att stiftelsen skall vara inskränkt skattskyldig med stöd av 7 § 6 mom. SIL. Det står också klart att missionsförsamlingen, i egenskap av ideell förening med religiöst ändamål, uppfyller ändamålskravet i 7 § 5 mom. SIL. Frågan i målet är om Systrarna Bodins stiftelse har rätt till en begränsning i skattskyldigheten enligt de grunder som gäller för missionsförsamlingen.

I Regeringsrättens praxis har stiftelser som förvaltats av ett skattebefriat subjekt i vissa fall undantagits från skattskyldighet enligt grunderna för den bestämmelse som undantagit förvaltaren från skattskyldighet. Denna tillämpning avseende s.k. donationsfonder har förutsatt att stiftelsens ändamål legat inom ramen för förvaltarens verksamhet (jfr bl.a. RÅ 1975 ref. 74). Gemensamt för de förvaltande subjekt som omfattats av denna praxis - bl.a. staten, kommuner, vetenskapliga samfund och akademier - är att de har varit undantagna från skattskyldighet enligt bestämmelser som inte innehållit något fullföljdskrav.

Det finns, som kammarrätten påpekat, uttalanden i äldre förarbeten som ger uttryck för att de principer som legat till grund för Regeringsrättens praxis rörande kommunala donationsfonder borde tillämpas även avseende donationsfonder som överlämnats till frikyrkliga trossamfund (SOU 1949:20 s. 278 och prop. 1951:175 s. 47). Dessa uttalanden gjordes i samband med det lagstiftningsarbete som ledde till att en ovillkorlig begränsning i skattskyldigheten infördes för frikyrkliga trossamfund som utövade kyrklig verksamhet. Denna begränsade skattskyldighet var således inte beroende av att något fullföljdskrav uppfylldes.

Genom lagstiftning år 1977 kom dessa frikyrkliga trossamfund i stället att omfattas av de då beslutade reglerna om undantag från skattskyldighet för vissa ideella föreningar. I samband därmed diskuterades frågan om beskattningen av stiftelser som förvaltas av och har samma ändamål som en ideell förening (prop. 1976/77:135 s. 74). På grund av pågående utredningsarbete ansågs det inte möjligt att utvidga tillämpningsområdet för skattereglerna för ideella föreningar till denna krets av stiftelser. Frågan har därefter behandlats av Stiftelse- och föreningskatteskommittén. Kommittén framhöll bl.a. att en sådan utvidgning skulle ställa krav på en fullföljdsbedömning i två led, dvs. beträffande både förening och stiftelse (SOU 1995:63 s. 156).

Regeringsrätten konstaterar att lagtexten innebär att Systrarna Bodins stiftelse inte omfattas av någon begränsning i skattskyldigheten och att det inte heller finns stöd för en sådan begränsning i praxis rörande donationsfonder. Skatteverkets överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och fastställer, med upphävande av kammarrättens och länsrättens domar, skattemyndighetens beslut.

Föredraget 2006-05-17, föredragande Lundström, målnummer 7780-03

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

Litteratur: SOU 1949:20 s. 276 ff.; prop. 1951:175 s. 47; prop. 1976/77:135 s. 74; SOU 1995:63 s. 156
