

<b>Målnummer:</b>	3918-93	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	1996-10-10		
<b>Rubrik:</b>	Tillämpning av det s.k. destinatärsrequisitet i 7 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt. En stiftelse, som har till ändamål att främja bl.a. vetenskaplig forskning, hade under en period koncentrerat sin anslagsgivning på ett fåtal forskningsprojekt som letts av en och samma person. Fråga om stiftelsen härigenom begränsat sin verksamhet på ett sätt som hindrar att stiftelsen behandlas som inskränkt skattskyldig. Eftertaxering för 1984-1987 och taxering 1988.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 7 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt</li><li>• 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 53 § anvisningarna punkt 8 kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 6 § 1 mom. första stycket b) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt</li><li>• Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.</li></ul>		

**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

Bestämmelser om inskränkt skattskyldighet för stiftelser m.fl. fanns tidigare i 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen (1928:370) (KL) och punkt 8 av anvisningarna till samma paragraf. Med verkan fr.o.m. 1986 års taxering har bestämmelserna förts över till 7 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). I första stycket av detta lagrum föreskrivs bl.a. att stiftelser, som har till huvudsakligt ändamål att "utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer" lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller främja vetenskaplig forskning, är frikallade från skattskyldighet för annan inkomst än sådan som härrör från fastighetsinnehav eller rörelse. Enligt tredje stycket skall frågan om skattskyldighet för en stiftelse bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten.

Naturastiftelsen, som bildades år 1976 av G.V., hade till huvudsakligt ändamål att främja utbildning och vetenskaplig forskning. Stiftelsens anslagsgivning var koncentrerad på verksamhet inom området för s.k. alternativ odling. Under perioden 1977-1988 avsåg en mycket betydande del av anslagen verksamhet som B.C. bedrev på Almarkaröds försöksgård i Hörby, dels i egen regi, dels som chef för Natura AB (de s.k. naturaförsöken) och Nakolaboratoriet.

Vid 1984-1988 års taxeringar godtog taxeringsnämnden att stiftelsen skulle betraktas som inskränkt skattskyldig och åsatte den till följd därav inte några taxeringar till inkomstskatt eller förmögenhetsskatt.

Länsskattemyndigheten i Malmöhus län ansökte om att stiftelsen skulle eftertaxeras för åren 1984-1987 och yrkade dessutom att stiftelsen skulle taxeras år 1988 till inkomstskatt och förmögenhetsskatt. De inkomstbelopp som skattemyndighetens talan gällde varierade mellan knappt 300 000 kr för taxeringsåret 1984 och mer än 600 000 kr för de två sista åren samt avsåg inkomster av kapital och för ett år en realisationsvinst. Förmögenhetsbeloppen låg mellan ca 5 milj. kr för det första året och drygt 6 milj. kr för det sista året. Myndigheten grundade sin talan på att stiftelsen var oinskränkt skattskyldig, i första hand därför att stiftelsen inte uppfyllde kravet att verksamheten inte

skulle vara begränsad till "viss familj, vissa familjer eller bestämda personer" (destinatårsrekvisitet). Vidare hävdade myndigheten att inte heller det krav som gällde det huvudsakliga ändamålet (ändamålsrekvisitet) var uppfyllt i den verksamhet som stiftelsen hade bedrivit under beskattningsåren 1985-1987.

Stiftelsen bestred bifall till skattemyndighetens talan, i första hand på den grunden att både destinatårsrekvisitet och ändamålsrekvisitet var uppfyllda. Beträffande taxeringsåren 1984-1987 invändes dessutom att formella förutsättningar för eftertaxering inte förelåg. För det fall att stiftelsen skulle komma att beskattas för inkomst av kapital yrkades att avdrag för utbetalda anslag skulle medges som för periodiska understöd.

Länsrätten i Malmöhus län (1990-12-04, ordförande Mörne) redogjorde för utformningen av ändamålsrekvisitet i 53 § 1 mom. första stycket e) KL och 7 § 6 mom. SIL och för parternas argumentation m.m. samt redovisade de uppgifter som lämnats om stiftelsens anslagsgivning i sammanställningar som i sammandrag innehöll följande:

Beskattningsår	1983	1984	1985	1986	1987
Antal mottagare	3	3	7	10	13
Totala anslag, kr	272 844 506	179 376 511	400 342 481	725	
Anslag till Almarkaröds försöksgård/Natura AB (B.C.), kr	230 844 365	979 22 000	-	-	
Driftbidrag till försöksgården, kr	-	- 272 011	71 400	71 400	

Länsrätten avslag därefter länskattemyndighetens talan med följande motivering:

Det ovan berörda ändamålsrekvisitet innebär enligt tillämpliga (tidigare) nämnda lagrum, att stiftelsens ändamål, som villkor för begränsad skattskyldighet, enligt stadgarna och i den praktiska verksamheten, skall ha en viss kvalificerad inriktning. Den avgörande frågan i förevarande fall är då vilken slags verksamhet som mottagarna av ifrågavarande understöd bedrivit. - Länskattemyndigheten har, som nämnts, vitsordat att verksamheten som åren 1983 och 1984 bedrivits genom naturaförsöken i Natura AB:s regi är att anse som vetenskaplig forskning. Beträffande de följande åren, t.o.m. 1987, har myndigheten däremot haft invändningar mot den vetenskapliga standarden hos den verksamhet som B.C. fortsättningsvis bedrivit på Almarkaröds försöksgård. Myndigheten har vidare framhållit att åren 1985-1987 utgivna understöd angivits som driftsbidrag (utom 22 000 kr 1985) - således inte forskningsbidrag. Eftersom det enligt länskattemyndigheten inte kan anses ha varit fråga om en enda verksamhet på Almarkaröd, har myndigheten hävdatt att driftsbidraget gått till den "allmänna driften". Vad gäller nyssnämnda 22 000 kr har länskattemyndigheten dock medgett att ändamålet i fråga kan anses vetenskapligt. - Beträffande 1983 och 1984, då naturaförsöken pågick i Natura AB, är det ostridigt att ändamålsrekvisitet är uppfyllt. Länsrätten kan beträffande de sistnämnda båda åren inte finna annat än att verksamheten i fråga är att anse som vetenskaplig forskning. Frågan är vidare om den verksamhet, som B.C. bedrivit åren 1985-1987 är av lägre kvalitet än verksamheten som tidigare bedrivits genom Naturaförsöken. Även om verksamheten under de senare åren bedrivits i något annorlunda former än tidigare år, kan länsrätten för sin del inte finna någon kvalitetsmässig skillnad. Denna slutsats drar länsrätten efter en samlad bedömning av innehållet i det skriftliga materialet och vad som framkommit genom den muntliga förhandlingen. I bedömningen har även ingått att Almarkaröds försöksgård och den där bedrivna verksamheten betraktats som en enhet. Härvid har länsrätten inte funnit annat än att det som driftsbidrag betecknade understödet kommit den vetenskapliga forskningen tillgodo. - Vad som sagts innebär att den verksamhet som B.C. för egen del och tidigare genom Natura AB bedrivit skall

anses vara av sådant kvalificerat slag att fråga ä om vetenskaplig forskning. - Stiftelsen, som lämnat understöd till nämnda verksamhet, har således uppfyllt ändamålsrekvisitet. - Vad gäller destinatärsrekvisitet uppställs i tillämpliga lagrum för vissa kategorier som villkor för begränsad skattskyldighet att verksamheten bedrivs utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer. Detta krav att stiftelse för att erhålla skattebefrielse inte får begränsa sin verksamhet på angivet sätt kan således benämnas destinatärsrekvisitet. - Länsrätten konstaterar först att stiftelsen under ett flertal år utgivit understöd till ett betydande antal olika mottagare och projekt. Med hänsyn till arten av den aktuella verksamheten får vidare beaktas att det måste bli fråga om en tämligen snäv krets som kan komma ifråga som bidragstagare. Även om Natura AB och B.C. mottagit understöd mer frekvent än andra kan länsrätten, med hänsyn till vad nyss sagts och övriga omständigheter, inte finna att stiftelsen i sin verksamhet främjat bestämda personer. - Stiftelsen har således uppfyllt destinatärsrekvisitet. - Till följd av vad ovan anförts och med beaktande av övriga omständigheter skall stiftelsen således anses ha uppfyllt villkoren för begränsad skattskyldighet enligt 53 § 1 mom. e) KL respektive 7 § 6 mom. SIL. Grund för yrkad beskattning för inkomst föreligger därmed inte. Eftersom stiftelsen således inte är skyldig att erlägga skatt för inkomst är stiftelsen med beaktande av bestämmelserna i 6 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt inte heller skyldig att erlägga skatt för förmögenhet. - Vid angivna förhållande skall länskattemyndighetens talan rörande eftertaxering och taxeringshöjning genom besvär inte bifallas. - Vid denna utgång lämnas stiftelsens yrkande rörande prövning av de formella förutsättningarna för eftertaxering ävensom det alternativa yrkandet om avdrag som för periodiskt understöd utan åtgärd.

Skattemyndigheten i Malmöhus län överklagade och vidhöll yrkandena om eftertaxering för 1984-1987 och taxering 1988. Grunden för denna talan var fortfarande att stiftelsen skulle anses oinskränkt skattskyldig därför att destinatärsrekvisitet inte var uppfyllt. Däremot gjordes inte längre gällande att stiftelsen inte skulle ha uppfyllt ändamålsrekvisitet.

Kammarrätten i Göteborg (1993-05-06, Kärrström, Ståhlgren, referent, Thorell) avlog skattemyndighetens överklagande genom två skilda men i sak överensstämmande domar, den ena avseende eftertaxering för 1984-1987 och den andra taxering 1988. Motiveringen till avslaget på skattemyndighetens yrkande om eftertaxering hade följande lydelse: För det första kan det konstateras att parterna numera är ense om att Naturastiftelsen har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig forskning och att stiftelsen även tillgodosett detta ändamål i sin praktiska verksamhet. När det gäller frågan om Naturastiftelsen endast tillgodosett vissa bestämda personer instämmer kammarrätten i länsrättens bedömning och anser därför att stiftelsen endast är skattskyldig för inkomst av rörelse eller fastighet. För taxeringsåren 1984 och 1985 är Naturastiftelsen endast skattskyldig för inkomst av rörelse vid den statliga inkomsttaxeringen. När det gäller förmögenhetstaxeringen får det nu sagda till följd att stiftelsen för taxeringsåren 1984-1987 endast är skattskyldig för förmögenhet som lagts ned i rörelse. Några inkomster eller någon förmögenhet som stiftelsen är skattskyldig för finns således inte. Med en sådan utgång saknar kammarrätten skäl att ta ställning till om formella förutsättningar för eftertaxering har förelegat.

Riksskatteverket fullföljde hos Regeringsrätten den talan som skattemyndigheten hade fört i kammarrätten. Verket hävdade således alltjämt att stiftelsen var oinskränkt skattskyldig därför att destinatärsrekvisitet inte var uppfyllt.

Prövningstillstånd meddelades.

Stiftelsen bestred på tidigare anförda grunder bifall till det allmännas talan.

Vidare yrkade stiftelsen ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 155 000 kr för sina kostnader

i Regeringsrätten.

Regeringsrätten (1996-10-10, Brink, Tottie, Dahlman, Berglöf, Swartling) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Huvudfrågan i målet är om stiftelsen under de aktuella beskattningsåren, 1983-1987, skall anses oinskränkt skattskyldig eller om skattskyldigheten varit inskränkt enligt bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL, eller - såvitt avser taxeringsåren 1984 och 1985 - motsvarande bestämmelser i 53 § 1 mom. första stycket e) KL och punkt 8 av anvisningarna till denna paragraf.

För att en stiftelse skall räknas som inskränkt skattskyldig fordras enligt nämnda bestämmelser att stiftelsen har till huvudsakligt ändamål att främja ett eller flera av de intressen eller verksamheter som anges där, bl.a. undervisning, utbildning och vetenskaplig forskning (ändamålsrekvisitet). Vidare fordras att stiftelsen i skälig omfattning använder avkastningen på stiftelsekapitalet för sådana ändamål (fullföljdsrekvisitet). Ett ytterligare villkor, som är aktuellt i förevarande mål, är att ändamålet inte är begränsat till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer (destinatärsrekvisitet). Frågan om skattskyldighet skall enligt uttrycklig föreskrift bedömas med hänsyn till det eller de ändamål som tillgodoses i stiftelsens verksamhet.

Naturastiftelsen bildades år 1976 genom förordnande av G.V.. Den står under länsstyrelsens tillsyn. I § 2 i stiftelsens stadgar föreskrivs följande. Stiftelsen skall ha till huvudsakligt ändamål att utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller främja vetenskaplig forskning. Till att börja med skall verksamheten inriktas på att naturkrafterna och naturlagarna utnyttjas för en mera naturenlig och hälsobefrämjande teknik. Stiftelsens ändamål skall i första hand förverkligas genom understöd till undervisning, utbildning och forskning för en ekologiskt välanpassad odlingsform utan användning av miljö- och hälsofarliga medel. Sådan verksamhet som stöds av det allmänna eller vunnit allmänt beaktande bör ej stödjas utan endast sådan verksamhet som ännu befinner sig i utveckling. - Enligt § 14 i samma stadgar har stiftaren förbehållit sig att personligen eller genom testamente lämna närmare instruktioner angående stiftelsens ändamål inom ramen för ändamålsbestämmelserna i § 2 och dessutom särskilda bestämmelser rörande anslag ur stiftelsens fonder.

I fråga om stiftelsens verksamhet kan från handlingarna antecknas följande. År 1978 beviljade stiftelsen B.C. - en förutvarande assistent och medarbetare till G.V. - ett lån på drygt 1 milj. kr för förvärv av en jordbruksfastighet i Hörby, Almarkaröds försöksgård. Till fastigheten förlades, förutom annat, ett laboratorium (Nakolaboratoriet) och en försöksverksamhet som bedrevs genom ett aktiebolag (Natura AB). Under perioden 1977-1985 beviljade stiftelsen anslag till ett betydande antal mottagare som var verksamma inom området för s.k. alternativ odling. Den beloppsmässigt helt övervägande delen av anslagen - mer än 80 procent av det sammanlagda anslagsbeloppet under perioden - utgick dock till verksamhet som B.C. bedrev antingen i egen regi eller som chef för verksamheten inom Nakolaboratoriet och Natura AB. Vidare utgick årliga anslag - sammanlagt under perioden cirka 4 procent av det totalt utgivna beloppet - till en år 1972 bildad internationell organisation (IFOAM), i vilken G.V. under åren 1982-1986 var generalsekreterare. År 1985 trädde Natura AB i likvidation i samband med att försöksverksamhet av det slag som bedrivits genom bolaget påbörjades vid Sveriges Lantbruksuniversitet. Under åren 1986-1988 ökade antalet årliga anslagsmottagare successivt samtidigt som den andel av anslagsbeloppen som hänförde sig till verksamhet bedriven av B.C. minskade väsentligt (cirka 56, 25 resp. 13 procent under de tre åren).

Det är numera ostridigt i målet att stiftelsen genom sin verksamhet under de aktuella beskattningsåren har uppfyllt både ändamålsrekvisitet och fullföljdsrekvisitet. Detta innebär bl.a. att Riksskatteverket godtar att den verksamhet som B.C. - direkt eller genom Nakolaboratoriet och Natura AB -

bedrivit på Almarkaröds försöksgård bedöms som vetenskaplig forskning. Vad som förekommit i målet ger inte Regeringsrätten anledning att inta någon annan ståndpunkt i dessa hänseenden. Tvistigt är däremot om destinatärsrekvisitet är uppfyllt eller ej.

Riksskatteverket anser att destinatärsrekvisitet inte är uppfyllt eftersom stiftelsens faktiska verksamhet under beskattningsåren i fråga har varit begränsad till bestämda personer. Verkets uppfattning är att G.V. velat ha ett visst vetenskapligt och allmännyttigt arbete utfört av B.C. samt att det i realiteten förelegat ett tyst uppdragsförhållande mellan dem och att stiftelsebildningen därvid framstår som en disposition för att kunna finansiera nämnda arbete med obeskattade medel. Vidare hävdar verket att - oavsett hur det förhåller sig med G.V:s syfte med stiftelsebildningen - antalet möjliga destinatärer under de aktuella åren varit alltför litet, vilket inneburit att stiftelsen i realiteten kunnat utanordna medel endast till ett fåtal bestämda personer, främst B.C. och hans intressesfär. Verket har också uttryckt sin ståndpunkt så att det redan vid stiftelsebildningen var förutbestämt att stöd enbart eller till helt övervägande del skulle utgå för de verksamheter som B.C. och G.V. avsåg att bedriva personligen eller genom Nakolaboratoriet och Natura AB. Till stöd för denna uppfattning har verket pekat på flera omständigheter, bl.a. G.V:s möjligheter enligt stadgarna att styra anslagsgivningen, B.C:s deltagande vid bildandet och förvaltningen av stiftelsen, lånet till B.C. för förvärv av försöksgården samt anslagsgivningens koncentration på B.C. och på bolag och organisationer som stått denne och G.V. nära.

Enligt stiftelsens uppfattning är destinatärsrekvisitet uppfyllt. Stiftelsen bestrider att destinatärerna varit förutbestämda och framhåller vidare att anslagen inte till någon del utgått för mottagarens privata levnadskostnader utan i sin helhet varit avsedda att täcka direkta kostnader för forskningsverksamhet. Anledningen till att anslagsgivningen under en inledande period varit koncentrerad på ett fåtal projekt är enligt stiftelsen att det har varit fråga om ett relativt snävt forskningsområde som först så småningom vunnit ett mer allmänt erkännande och att detta i förening med stiftelsens höga krav på anslagsmottagarnas kompetens medfört att antalet möjliga destinatärer till en början varit begränsat. Stiftelsen har vidare framhållit att det för en liten stiftelse av effektivitetsskäl är önskvärt att kunna koncentrera sin anslagsgivning. Stiftelsen har i detta sammanhang också gjort en jämförelse med vad som gäller för stiftelser som bedriver forskning i egen regi.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

De bestämmelser om inskränkt skattskyldighet för stiftelser m.fl. som numera finns i 7 § 6 mom. SIL infördes genom lagstiftning år 1942. I fråga om grunderna för destinatärsrekvisitet och den närmare utformningen av detta var förarbetena mycket kortfattade. Det konstaterades endast att det inte torde finnas anledning att medge någon förmånsställning i skattehänseende om en stiftelse eller en förening, som i sin verksamhet främjar ett kvalificerat ändamål, därvid "allenast tillgodoser personer inom en viss trängre krets" samt att den begränsning av skattefriheten som således borde äga rum kunde ske på samma sätt som i fråga om s.k. familjestiftelser (SOU 1939:47 s. 59; frågan berördes inte ytterligare i prop. 1942:134). Uttalandet antyder att begränsningen av destinatärskretsen ansågs medföra att verksamheten förlorade det inslag av allmännytta som utgjorde den egentliga grunden för skattefrihet. Det är möjligt att önskemålet att hindra skatteundandragande var ett bidragande motiv (jfr Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 319-320).

Förarbetena talar således om att "allenast" personer inom en trängre krets tillgodoses av stiftelsen. Uttalandet torde dock inte böra uppfattas så att en diskvalificerande begränsning föreligger bara i de fall då hela avkastningen disponeras för den trängre kretsen. Lagtexten ger i varje fall inte stöd för en så snäv tolkning. Det får anses att en begränsning kan vara diskvalificerande även om en viss del av avkastningen kommer personer utanför kretsen till godo (jfr

Hagstedt, a.a. s. 329, som lämnar öppet hur stor del av avkastningen som måste delas ut till inte företrädesberättigade för att skattefrihet skall beviljas).

Destinatärsrekvisitet torde i första hand ta sikte på att förhindra skattebefrielse i de fall då stiftaren i stiftelseförordnandet uttryckligen har föreskrivit att förmånerna från stiftelsen skall vara förbehållna medlemmarna i en eller flera familjer eller bestämda personer. Föreskriften i 7 § 6 mom. SIL om att frågan om skattefrihet skall bedömas med hänsyn till stiftelsens verksamhet synes dock innebära att också en begränsning som inte föreskrivits i stiftelseförordnandet men som ändå görs i stiftelsens faktiska verksamhet kan utgöra ett hinder mot skattefrihet.

Frågan är då under vilka förutsättningar en begränsning som kommer till uttryck endast i stiftelsens faktiska verksamhet skall leda till att rätten till skattefrihet går förlorad.

Om en stiftelse i sin faktiska verksamhet - utan uttryckligt stöd i stiftelseförordnandet - ger ut förmåner endast till medlemmarna av en eller flera bestämda familjer, bör destinatärernas familjetillhörighet normalt kunna uppfattas som ett tecken på att stiftelsens styrelse eller förvaltare inte gör ett förutsättningslöst urval av destinatärer utan låter familjetillhörigheten påverka möjligheterna att få bidrag eller anslag. Det finns starka skäl att låta en sådan begränsning få samma diskvalificerande effekt som ett uttryckligt förbehåll i stiftelseförordnandet.

När stiftelsens verksamhet är begränsad till en eller flera bestämda personer utan familjegemenskap kan bedömningen bli svårare. Begränsningen kan tänkas ha sin grund i ett muntligt förbehåll eller muntliga direktiv från stiftarens sida eller vara föranledd av att styrelsen eller förvaltaren av andra skäl inte gör en förutsättningslös prövning på grundval av stadgarna utan låter ovidkommande hänsyn styra beslutsfattandet. När förhållanden är sådana kan skälen att vägra skattefrihet vara lika starka som när begränsningen avser medlemmarna i en eller flera familjer. Mer osäkert är vad som gäller när förhållanden av nu antytt slag inte föreligger. Frågan är om destinatärsrekvisitet bör tolkas så att en begränsning i den faktiska verksamheten till en eller flera bestämda personer alltid - således oavsett skälen för begränsningen - är diskvalificerande. En sådan tolkning skulle innebära att det förelåg ett generellt krav på att anslagsgivande stiftelser, för att få skattefrihet, skall ha en viss bredd och variation i sin anslagsgivning.

Starka skäl talar mot en så långtgående tolkning. Särskilt de mindre stiftelserna kan tänkas ha ett välgrundat intresse av att under en längre eller kortare tid koncentrera sin verksamhet på att stödja ett eller ett fåtal långsiktiga projekt. Vidare kan en ändamålsbestämmelse, som är generellt formulerad och uppfyller kravet på allmännytta, innehålla sådana villkor att antalet möjliga destinatärer är litet. I dessa fall skulle ett generellt krav på bredd och variation i anslagsgivningen kunna antingen motverka en rationell anslagsgivning eller hindra en skattefrihet som enligt grunderna för den aktuella lagstiftningen skulle vara motiverad (jfr Hagstedt, a.a. s. 321 med not. 270).

I detta sammanhang finns det anledning att erinra om en av parterna gjord jämförelse mellan stiftelser som driver vetenskaplig forskning i egen regi och stiftelser som främjar sådan forskning genom anslagsgivning. Naturastiftelsen har framhållit att de förra kan uppnå skattefrihet utan hinder av att ändamålet tillgodoses uteslutande genom verksamhet vid den egna institutionen och att det av neutralitetsskäl bör vara möjligt för de senare att med bibehållen skattefrihet koncentrera anslagsgivningen på en begränsad krets av forskare. Riksskatteverket har invänt att de aktuella bestämmelserna faktiskt är utformade så att destinatärsrekvisitet blir tillämpligt vid anslagsgivning men däremot inte vid forskning i egen regi och att det också varit lagstiftarens mening att de båda fallen skall få olika skattemässig behandling. Regeringsrätten vill för sin del framhålla att förarbetena till 1942 års lagstiftning i hög grad präglas av strävanden att åstadkomma skattemässig

neutralitet mellan de fall då ett allmännyttigt ändamål främjas genom verksamhet i egen regi och de fall då samma ändamål främjas genom anslag till verksamhet som bedrivs av annan (se särskilt SOU 1939:47 s. 55-56). Med hänsyn härtill får det anses motiverat att så långt möjligt tolka destinatärsrekvisitet så att det inte kommer i konflikt med önskemålet om neutralitet. Det förhållandet att en anslagsgivande stiftelse under kanske lång tid koncentrerar sin verksamhet på att stödja ett eller ett fåtal bestämda projekt bör därför - under förutsättning att urvalet inte är förutbestämt av stiftaren utan grundat på en fri och förutsättningslös prövning av stiftelsens styrelse eller förvaltare - normalt inte medföra att rätten till skattebefrielse går förlorad. Frågan om Naturastiftelsens skattskyldighet bör prövas enligt nu angivna riktlinjer.

Det kan då till en början konstateras att de anslag som stiftelsen lämnade under perioden 1977-1985 till huvudsaklig del avsåg projekt ledda av en och samma person, B.C., som hade varit assistent och medarbetare till stiftaren. Som nyss framhållits behöver denna koncentration av anslagsgivningen inte innebära att stiftelsen har gjort en sådan begränsning av verksamheten som hindrar skattebefrielse. Det bör emellertid ytterligare beaktas att stiftaren genom stadgarna förbehållit sig möjligheten till ett fortsatt inflytande över anslagsgivningen och att han dessutom under bl.a. åren 1976-1981 varit ledamot av stiftelsens styrelse. Med hänsyn främst till dessa omständigheter får det allmänna anses ha haft anledning att ifrågasätta om inte stiftelsens destinatärskrets under perioden 1977-1985 varit förutbestämd på ett sådant sätt att begränsningen av verksamheten i enlighet med det föregående skall anses diskvalificerande.

Stiftelsen har emellertid anfört flera omständigheter till förklaring av att anslagsgivningen under ett inledningsskede varit koncentrerad på ett fåtal projekt. Här kan erinras om de förut återgivna uppgifterna om forskningsområdets karaktär och den begränsade tillgången på kompetenta destinatärer samt om stiftelsens önskemål att av effektivitetsskäl koncentrera anslagen. Vidare ger utredningen i målet belägg för stiftelsens påstående att verksamheten på Almarkaröds försöksgård innefattat seriösa projekt, som bedrivits i samråd med myndigheter och andra institutioner och haft betydelse för den fortsatta utvecklingen inom området för alternativ odling, samt att den ändring av anslagsgivningen som skett efter år 1985 varit motiverad av att en betydande del av den av stiftelsen understödda försöksverksamheten då kommit att ersättas av verksamhet vid Sveriges Lantbruksuniversitet.

Redan nu anförda omständigheter ger stöd för uppfattningen att urvalet av understödda projekt varit grundat på sakliga överväganden och inte varit förutbestämt i ovan avsedd mening. Det bör vidare framhållas att stiftelsens medverkan vid finansieringen av B.C:s förvärv av försöksgården i förening med stiftelsens fortsatta engagemang i den där bedrivna verksamheten företer likheter med det fallet att en stiftelse bedriver vetenskaplig forskning i egen regi. Även detta förhållande utgör ett argument för att anse destinatärsrekvisitet uppfyllt i förevarande fall.

Av nu anförda skäl finner Regeringsrätten att stiftelsen under perioden 1977-1985 inte skall anses ha begränsat sin anslagsgivning till "bestämda personer" i den mening som avses i 7 § 6 mom. SIL. Motsvarande gäller i än högre grad stiftelsens verksamhet efter år 1985, eftersom anslagsgivningen då successivt utvidgades till ett större antal destinatärer samtidigt som B.C:s andel av det årliga anslagsbeloppet kraftigt reducerades.

Regeringsrättens slutsats är att stiftelsen vid samtliga de taxeringar som är aktuella i målet skall behandlas som inskränkt skattskyldig. Riksskatteverkets talan skall därför inte bifallas.

Härefter återstår att ta ställning till stiftelsens yrkande om ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Bestämmelserna i lagen ändrades väsentligt genom lagstiftning år 1994.

Enligt övergångsbestämmelserna gäller dock äldre bestämmelser fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet den 1 juli 1994 (SFS 1994:470). I förevarande fall skedde anhängiggörandet när Riksskatteverkets överklagande kom in i juli 1993 och således inte -såsom stiftelsen har gjort gällande - först när stiftelsen fick underrättelse om Regeringsrättens beslut att meddela prövningstillstånd. Äldre bestämmelser skall således tillämpas. Enligt dessa fordras för ersättning att det vid en samlad bedömning av omständigheterna - däribland den skattskyldiges ekonomiska förhållanden - framstår som oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige. Vid en sådan samlad bedömning finner Regeringsrätten att det inte kan anses oskäligt att stiftelsen får bära sina kostnader. Ersättningsyrkandet skall följaktligen avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår Riksskatteverkets överklagande och stiftelsens yrkande om kostnadsersättning.

Föredraget 1996-08-20 och 1996-09-04, föredragande Clementz, målnummer 3918--3922-1993

---

**Sökord:** Skattskyldighet; Rättegångskostnader

**Litteratur:** prop. 1942:134, s. 46-52; SOU 1939:47, s. 55 f. och 59; Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 318-334 och 364-372.

---