

Vissa av delägarna får även ett sänkt löneuttagskrav med upp till 0,4 IBB (ca 22 600 kr år 2014). Detta möjliggör att en större del av inkomsten kan tas ut som utdelning i stället för lön, med en lägre total beskattning som följd. Höjningen av det lönebaserade utrymmet ger störst effekt för ägarna till de mindre företagen, medan sänkningen av det högsta löneuttagskravet främst gynnar delägare i företag med en lönesumma överstigande 80 IBB (ca 4,5 miljoner kronor).

Sammantaget beräknas förslagen i detta avsnitt leda till en varaktig försvagning av de offentliga finanserna med tio miljoner kronor. Det innebär att förslagen varaktigt medför en minskad skattebelastning för kollektivet delägare i fåmansföretag, enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag som berörs av regelförändringarna med detta belopp. Tabell 6.16 visar den varaktiga offentlig-finansiella effekten av förslagen.

**Tabell 6.16 Varaktig effekt av förslagen inom 3:12-reglerna och reglerna om räntefördelning**

Miljarder kronor	Varaktig effekt
Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme	0,65
Sänkt löneuttagskrav	-0,35
Höjt lönebaserat utrymme	-0,20
Höjd räntefördelningsränta	-0,11
<b>Summa</b>	<b>-0,01</b>

Källa: Egna beräkningar.

## Skatt på kapitalanvändning – företagsskatter

I avsnitten 6.14–6.16 redovisas regeringens förslag och bedömningar om skatt på kapitalanvändning i form av företagsskatter

I fråga om skatt på företag inom sjöfartsnäringen har regeringen den 24 januari 2013 beslutat om direktiv till en utredning om tonnageskatt och andra stöd för sjöfartsnäringen (dir. 2013:6). Utredaren, som bl.a. ska analysera möjligheten att införa ett system med tonnageskatt i Sverige, ska redovisa uppdraget senast den 15 november 2014. Riksdagen har i ett tillkännagivande från våren 2007 (bet. 2006/07:SkU11) uttalat att arbetet med en lagstiftning om tonnageskatt måste påskyndas.

När det gäller beskattningen av enskilda näringsidkare har regeringen den 15 november 2012 beslutat om direktiv till en utredning om förenklad beskattning för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag (dir. 2012:116). Utredningen har antagit namnet Skatteförenklingsutredningen. Utredaren, som bl.a. ska utvärdera och försöka förenkla skattereglerna för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag ska redovisa uppdraget senast den 1 oktober 2014.

### 6.14 Reformerade inkomstskatteregler för ideell sektor

#### 6.14.1 Ärendet och dess beredning

Riksdagen riktade den 24 september 2004 ett tillkännagivande till den dåvarande regeringen om att se över reglerna om inskränkt skattskyldighet för vissa allmännyttiga stiftelser och andra juridiska personer som bedriver allmännyttig verksamhet (bet. 2004/05:SkU11). Skatteutskottet uttalade även därefter i sitt betänkande att man förutsatte att den nuvarande regeringen skulle inleda en översyn av beskattningen av stiftelser som bedriver allmännyttig verksamhet (bet. 2006/07:SkU11). Den 20 juni 2007 beslutade regeringen att låta en särskild utredare se över bestämmelserna om inkomstbeskattning av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer.

I juni 2009 överlämnade Stiftelse- och föreningsskatteutredningen betänkandet *Moderiserade skatteregler för ideell sektor* (SOU 2009:65). I betänkandet lämnades bl.a. flera förslag om förutsättningarna för skattegynnande för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. I denna proposition behandlas i enlighet med vad som aviserades i budgetpropositionen för 2013 (prop. 2012/13:1, Förslag till statsbudget för 2013, finansplan och skattefrågor, avsnitt 1 och 6, s. 70 och s. 204) vissa av förslagen i betänkandet. De förslagen avser i huvudsak ändamåls-, verksamhets-, fullföljds- och öppenhetskravet.

En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 7, avsnitt 1* och betänkandets lagförslag finns i *bilaga 7, avsnitt 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 7, avsnitt 3*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2009/4937).

Regeringens förslag motsvarar i allt väsentligt de förslag som Stiftelse- och föreningsskatteutredningen lämnat men har i vissa delar beretts vidare i Regeringskansliet. Synpunkter har under hand inhämtats från Skatteverket. Regeringens förslag innebär även en förändring av förutsättningarna för att bli godkänd som gåvomottagare vid skattereduktion för gåva. Förslaget är en konsekvens av det förändrade ändamålskravet. Förändringen har även efterfrågats av ett flertal remissinstanser i ett annat lagstiftningsärende; se budgetpropositionen för 2012 (prop. 2011/12:1, Förslag till statsbudget för 2012, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6, s. 456) angående införandet av skattereduktion för gåva. I det lagstiftningsärendet anförde regeringen att frågan skulle övervägas i samband med beredningen av Stiftelse- och föreningsskatteutredningens förslag.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 4 april 2013 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 7, avsnitt 4*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 7, avsnitt 5*. Regeringen har i huvudsak följt Lagrådets synpunkter, vilka behandlas i författningskommentaren.

Efter lagrådsbehandlingen har förslaget bearbetats ytterligare vilket bl.a. har föranlett att andra stycket i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen

(1999:1229) har utgått eftersom det ansetts obehövligt.

### **6.14.2 Behovet av moderna regler**

Bestämmelserna om beskattning av allmännyttiga stiftelser är såväl till sitt materiella innehåll som till den lagtekniska utformningen i stort sett oförändrade sedan de infördes år 1942 (prop. 1942:134, bet. 1942:BevU21, SFS 1942:274). Dessa bestämmelser bygger dessutom delvis på äldre lagstiftning. Förutsättningarna för att en stiftelse ska omfattas av dessa regler om undantag från beskattning uppfattas i dag många gånger som otidsenliga och de är, trots en relativt omfattande praxis, svåra att tillämpa. När det gäller de generella reglerna om de kvalificerade ändamål som kan leda till att en stiftelse gynnas vid inkomstbeskattningen har kritiken framförallt tagit sikte på de kvalificerade ändamålets aktualitet och vad som rymms inom de olika ändamålsbegreppen. Framförallt har ändamålen att främja vård och uppfostran av barn och att bedriva hjälpverksamhet bland behövande kritiserats för att de tillämpas på ett otidsenligt och alltför snävt sätt. Önskemål har också framförts om att främjande av kulturell verksamhet och miljö ska räknas till de kvalificerade ändamålen.

Fram till år 1977, då nu gällande bestämmelser om allmännyttiga ideella föreningar infördes (prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572), gällde samma förutsättningar för de ideella föreningarna som för stiftelserna. De bestämmelser som då infördes för föreningarna är mer gynnande än de som gäller för stiftelserna. Sedan relationsändringen mellan staten och Svenska kyrkan samt tillkomsten av associationsformen registrerat trossamfund år 2000 gäller för dessa samfund samma förutsättningar för skattegynnande som för de ideella föreningarna.

### **6.14.3 Mervärdesskatt och den ideella sektorn**

Vad gäller den mervärdesskatterättsliga behandlingen av ideella sektorn pågår det sedan 2008 ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige. Europeiska kommissionen menar att den svenska lagstiftningen strider mot EU:s

mervärdesskattedirektiv eftersom den svenska lagen anses innehålla alltför generösa undantag från mervärdesskatt för allmännyttig verksamhet som bedrivs av ideella föreningar och registrerade trossamfund (Fi2008/4219). Regeringen ifrågasätter kommissionens tolkning.

Regeringen är angelägen om att säkerställa goda förutsättningar för en stark ideell sektor och är i den pågående dialogen med kommissionen tydlig med att den ideella sektorns värdefulla verksamhet måste främjas. Regeringens utgångspunkt är att villkoren för de svenska ideella föreningarna inte ska försämrats.

#### 6.14.4 Gällande rätt

##### *Inledning*

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är, i likhet med andra svenska juridiska personer, i princip skattskyldiga för alla sina inkomster. Inkomstskatten är statlig och tas ut med 22 procent av den beskattningsbara inkomsten.

Det finns emellertid särskilda beskattningsregler på inkomstbeskattningens område som tar sikte på stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. De innebär att det under vissa förutsättningar görs undantag från vad som annars skulle gälla skattemässigt. Undantagsreglerna finns i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Dessa subjekt kan enligt undantagsreglerna vara antingen helt eller delvis skattebefriade. Pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. är helt befriade från skatt enligt inkomstskattelagen, och stiftelser som förvaltas av stat och kommun kan enligt praxis också vara helt skattebefriade. Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund med vissa allmännyttiga ändamål kan om de uppfyller särskilda krav befrias från att betala skatt på vissa inkomster.

De subjekt som är delvis skattebefriade är endast skattskyldiga för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, dock med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster. Med näringsverksamhet enligt denna paragraf avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Innehav av näringsfastighet räknas alltid till näringsverksamhet.

Vid sidan av de mer generellt utformade reglerna i 7 kap. IL om inskränkt skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund finns även i lagen en uppräknings subjekt som ges en relativt långtgående skattefrihet. Vissa kategorier av subjekt kan enligt 7 kap. 15 och 16 §§ IL vara skattskyldiga antingen endast för inkomst på grund av innehav av fastighet eller endast för inkomst av sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Sistnämnda kategorier är dock inte skattskyldiga för kapitalvinster och kapitalförluster. Exempel på kategorier är sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte och hushållningssällskap respektive akademier, allmänna undervisningsverk och arbetslöshetskassor.

I katalogen av namngivna subjekt i 7 kap. 17 § IL är det övervägande stiftelser men även vissa andra juridiska personer som finns uppräknade. Dessa subjekt är endast skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastighet. Katalogstiftelserna uppfyller ofta inte de generella kriterierna för skattebefrielse. De har däremot ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att de ändå ska vara inskränkt skattskyldiga.

Reglerna i 7 kap. 15–17 §§ IL kommer inte att beröras i detta lagstiftningsärende.

##### *Beskattning av stiftelser*

En stiftelse kan vara inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3–6 §§ IL, om den främjar ett kvalificerat allmännyttigt ändamål (ändamålskravet), tillgodoser ändamålet i sin verksamhet (verksamhetskravet) och använder sin avkastning för ändamålet (fullföljdskravet). Uppfyller en stiftelse dessa krav är den skattskyldig endast för sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. En stiftelse som uppfyller kraven är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

Ändamålskravet i 7 kap. 4 § IL innebär att stiftelsen ska ha till huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn, lämna bidrag för undervisning eller utbildning, bedriva hjälpverksamhet bland behövande, främja vetenskaplig forskning, främja nordiskt samarbete, eller stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet. Uppräkningen av ändamål är uttömmande. Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer. Innebörden av

de olika ändamålen förklaras inte närmare i förarbetena till lagstiftningen som i huvudsak tillkom redan 1942. Det har i stor utsträckning överlämnats åt praxis att bestämma vad som ska avses med de kvalificerade ändamålen.

Verksamhetskravet i 7 kap. 5 § IL innebär att stiftelsen, för att uppnå inskränkt skattskyldighet, uteslutande eller så gott som uteslutande måste tillgodose något av ovan nämnda ändamål i den verksamhet som bedrivs. Enligt förarbetena ska det bara finnas ett obetydligt utrymme för verksamhet som främjar okvalificerade ändamål. Med uttrycket ”uteslutande eller så gott som uteslutande” har man velat uttrycka från cirka 90–95 procent upp till 100 procent.

En ytterligare förutsättning för att en stiftelse ska bedömas som inskränkt skattskyldig är enligt 7 kap. 6 § IL att den använder sin avkastning till att främja ändamålet (fullföljdskravet). I praxis har denna regel tolkats så att bedömningen görs under en period på cirka fem år och att cirka 80 procent av avkastningen ska tas i anspråk för de kvalificerade ändamålen.

I 7 kap. 21 § tredje stycket IL behandlas andra ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) än ideella föreningar och registrerade trossamfund. Kravet i fastighetstaxeringslagen för skattefrihet är att fastigheten ägs av någon av vissa uppräknade institutioner och att fastigheten till övervägande del används i deras verksamhet som sådan. De ägare som avses är bland annat allmännyttiga stiftelser. Skattefriheten avser egendom som utgör annan typ av taxeringsenhet än lantbruksenhet. Ägare av sådana fastigheter är inte skattskyldiga för inkomst från fastigheten i den mån den används i deras verksamhet som sådan. Detta innebär att fastighetsinkomsterna beskattas hos ägaren i den mån de härrör från annan användning än den egna allmännyttiga verksamheten. Fördelning av fastighetsinkomsten på en beskattad och en obeskattad del kan därför bli aktuell för dessa fastigheter. Regleringen i 7 kap. 21 § tredje stycket IL kommer dock inte att beröras i detta lagstiftningsärende.

#### *Beskattning av ideella föreningar och registrerade trossamfund*

För inskränkt skattskyldighet krävs att den ideella föreningen uppfyller ett antal i lagen angivna villkor (7 kap. 7–14 §§ IL). Som ett

första villkor gäller enligt 7 kap. 8 § IL att föreningen har till huvudsakligt syfte att, utan begränsning till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen, främja vissa allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål (ändamålskravet). Vidare ska föreningen enligt 7 kap. 9 § IL bedriva en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser sådana ändamål (verksamhetskravet). Som ytterligare förutsättning gäller enligt 7 kap. 10 § IL att föreningen ska bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på föreningens tillgångar (fullföljdskravet). Slutligen får enligt 7 kap. 13 § IL föreningen inte utan särskilda skäl vägra någon inträde som medlem (öppenhetskravet).

Om den ideella föreningen uppfyller de ovan angivna kraven är den inte skattskyldig för kapitalinkomster. Föreningen kan även enligt 7 kap. 7 § andra stycket IL befrias från skattskyldighet för viss egentlig näringsverksamhet. Befrielsen gäller för inkomster som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Befrielsen gäller också för inkomst från innehav av fastighet som tillhör föreningen och som till övervägande del används i föreningens ideella verksamhet. Regleringen i 7 kap. 7 § andra stycket IL kommer dock inte att beröras i detta lagstiftningsärende.

Bestämmelserna om allmännyttiga ideella föreningar tillämpas också i fråga om registrerade trossamfund (7 kap. 14 § IL).

#### *Beskattning av periodiska understöd*

Periodiskt understöd eller därmed jämförlig intäkt är enligt 10 kap. 2 § IL, i regel intäkt av tjänst. I 11 kap. 47 § andra stycket IL finns dock ett undantag från denna regel som innebär att periodiska understöd som skattskyldig uppbär från stiftelse eller ideell förening inte räknas som skattepliktig intäkt om stiftelsen eller föreningen är inskränkt skattskyldig och utbetalningen av bidraget sker för att fullfölja ett allmännyttigt ändamål enligt 7 kap. 4 § IL.

Har utgivare av stipendium ett direkt intresse av att en forskningsinsats blir utförd sker dock

beskattning. Skattefriheten för mottagaren upphör om stiftaren (grundaren) har ett omedelbart intresse av forskningsresultatet. Sammanfattningsvis ska åtminstone följande två förutsättningar vara uppfyllda för att ett stipendium, som utdelas periodiskt, ska vara skattefritt. Stipendiegivaren ska vara undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3–13 §§ IL. Stipendiet ska utges för att fullfölja något av de sex allmännyttiga ändamålen i 7 kap. 4 § IL och får inte vara ersättning för utfört arbete som stiftelsen/föreningen eller någon denna närstående kan ha nytta av.

### 6.14.5 Krav på allmännyttigt ändamål

#### 6.14.5.1 Lika regler

---

**Regeringens förslag:** Enhetliga bestämmelser ska införas om allmännyttiga ändamål för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Alla remissinstanser tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Bygdegårdarnas riksförbund* anser dock att utredningen missat att samlingslokalsverksamhet dels bedrivs enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar (övergångsbestämmelserna, så kallade upa-föreningar) som i formell mening är att betrakta som ekonomiska föreningar, dels kan vara aktiebolag (förekommer framför allt inom Folkets Hus-rörelsen). Om målet att det är ändamålet med verksamheten och ingenting annat som ska avgöra skattestatusen måste dessa organisationsformer också omfattas.

**Skälen för regeringens förslag:** När det gäller kraven för skattegynnad verksamhet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund har Stiftelse- och föreningsskatteutredningen funnit att ändamålet med verksamheten sammantaget bör vara den avgörande faktorn för skattegynnande och inte den organisationsform verksamheten bedrivs i. De juridiska skillnaderna mellan de olika slagen av subjekt utgör enligt utredningens uppfattning ingen egentlig svårighet i detta sammanhang. Inte heller utgör skillnaderna i den faktiska verksamhet som bedrivs i en ideell förening eller

i ett registrerat trossamfund jämfört med verksamheten i en stiftelse något avgörande hinder mot gemensamma regler.

Det faktum att organisationsformerna har olika grundkonstruktioner och skilda förutsättningar för att bedriva sin verksamhet, påverkar inte den verksamhet som faktiskt bedrivs. Såväl en förening som en stiftelse kan verka för samma ändamål på i stort sett samma sätt. På grund av nuvarande lagstiftning har dock stiftelsernas möjligheter att bedriva skattegynnad verksamhet varit begränsade jämfört med ideella föreningar eftersom bestämmelserna om skattegynnande för dessa två organisationsformer i hög grad skiljer sig åt.

Utredningen har särskilt pekat på en aspekt som talar för gemensamma ändamålsbestämmelser. Det finns problem för de stiftelser som har till ändamål att gynna allmännyttig verksamhet som bedrivs i en förening eller ett trossamfund. Detta är bara möjligt att göra för en stiftelse med bibehållen skatteförmån om föreningen har ett kvalificerat allmännyttigt ändamål som överensstämmer med ett ändamål som kan medföra skattebefrielse för stiftelsen. Det finns t.ex. fall där en stiftelse ska gynna allmännyttig verksamhet i form av idrott, kultur eller religionsutövning. Eftersom dessa ändamål inte ingår bland de för stiftelser skattegynnade ändamålen kan stiftelsen inte uppfylla sina ändamål och samtidigt vara skattegynnad. Om ändamålsbestämmelserna var gemensamma för stiftelser och ideella föreningar skulle nämnda problem inte förekomma.

Utredningen har funnit att de juridiska skillnaderna mellan de olika slagen av subjekt inte utgör någon egentlig svårighet. Skillnaderna i den faktiska verksamheten utgör inte heller något betydande hinder mot gemensamma regler. Till detta kommer enligt utredningen att gemensamma regler ger förutsättningar för neutrala skattekonsekvenser mellan stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Regeringen delar utredningens slutsats att det inte finns några avgörande hinder mot gemensamma regler för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Enhetliga ändamålsbestämmelser bör därför införas.

*Bygdegårdarnas riksförbund* anser att även s.k. upa-föreningar och aktiebolag som bedriver samlingslokalsverksamhet måste omfattas av de föreslagna reglerna eftersom ändamålet med verksamheten är densamma. Regeringen anser



att aktiebolag skiljer sig väsentligt i förhållande till ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser som uppfyller förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Beskattningen av andra subjekt än ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser omfattas inte heller av detta lagstiftningsärende. Det är därför inte aktuellt att låta vissa aktiebolag omfattas av det aktuella regelverket. Vad gäller äldre ekonomiska föreningar, s.k. upa-föreningar, framgår dock enligt 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) att det förhållandet att en ekonomisk förening med stöd av 14 § lagen (1987:668) om införande av lagen (1987:669) om ekonomiska föreningar fått bestå som registrerad förening inte hindrar att föreningen vid tillämpning av inkomstskattelagen behandlas som en ideell förening. Denna övergångsregel föreslås inte ändras.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

#### 6.14.5.2 Vad är ett allmännyttigt ändamål?

**Regeringens bedömning:** Någon legaldefinition av begreppet allmännytta bör inte införas. I stället behålls den nuvarande systematiken med en exemplifierande uppräkningslista av olika allmännyttiga ändamål.

**Regeringens förslag:** Med allmännyttigt ändamål ska avses ett ändamål som främjar

- idrott,
- kultur,
- miljövärd,
- omsorg om barn och ungdom,
- politisk verksamhet,
- religiös verksamhet,
- sjukvård,
- social hjälpverksamhet,
- Sveriges försvar och krisberedskap i samverkan med myndighet,
- utbildning,
- vetenskaplig forskning, eller
- en annan likvärdig verksamhet.

Termen främja ska användas enhetligt för att ange att de allmännyttiga ändamålen ska kunna tillgodose antingen genom egen verksamhet

eller genom bidrag till en annan allmännyttig organisation.

**Utredningens bedömning och förslag** överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningens förslag innebär att försvarsändamålet utmönstras och ersätts med fredsbefrämjande verksamhet.

**Remissinstanserna:** *Svenskt Friluftsliv, Stockholms Borgerskap, Sigtunastiftelsen* och *Svenska Brukshundsklubben* anför att det i första hand bör eftersträvas att en definition av begreppet allmännyttigt ändamål tas in i lagtexten, men inser dock svårigheterna med att utforma en norm innefattande en sådan definition. Om lagstiftaren väljer exemplifiering framför en definition i lagtexten, måste det klart framgå att exemplifieringen inte är uttömmande. *Svenskt Friluftsliv, Stockholms Borgerskap, Sigtunastiftelsen, Svenska Brukshundsklubben, Stiftelser i Samverkan, Handelshögskolan i Stockholm* och *Nobelstiftelsen* anför att uttrycket "andra därmed likvärdiga ändamål" bör ersättas med "andra allmännyttiga ändamål" eller motsvarande uttryck. *Forum för frivilligt socialt arbete, Rädda Barnen, Sten A Olssons stiftelse för forskning och kultur* och *Stiftelsen Kungafonden* stödjer förslaget att inte införa en legaldefinition av begreppet allmännyttig verksamhet. *Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA)* anser att exemplifieringen av begreppet allmännyttiga ändamål inte uppnår den modernisering som eftersträvas och föredrar en definition av begreppet "allmännyttigt ändamål". *Sophiahemmet, ideell förening SHIF* och *Svenska Läkaresällskapet SLS* vill understryka vikten av att söka åstadkomma en exemplifiering som håller för de förändringar samhället undergår och som således kan tillämpas över tiden. SHIF:s uppfattning är att utredningens exemplifiering, som innebär att gällande lagtext setts över och kompletterats, i dagsläget torde uppfylla detta önskemål. *Länsrätten i Göteborg, Synskadades Riksförbund, Svenska FN-förbundet, Stiftelsen Frimurare Barnhuset i Stockholm, Frälsningsarmén, Judiska församlingen, Röda Korset, Stiftelsen Kungafonden* och *Svenska Fotbollsförbundet* tillstyrker förslaget att genomgående använda begreppet främja och anför att det kommer att underlätta den praktiska tillämpningen. *Föreningen Stiftelser i Samverkan, Nobelstiftelsen* och *Sigtunastiftelsen* anför att

uttrycket ”andra därmed likvärdiga ändamål” bör ersättas med ”andra allmännyttiga ändamål” eller motsvarande uttryck. Skatteverket instämmer i utredningens slutsats att det är gynnandet i sig som är avgörande och inte på vilket sätt detta sker samt att begreppet ”främja” fångar detta på ett godtagbart sätt. *Skatteverket* anser att det principiellt alltid är allmännyttiga ändamål som ska främjas, inte en verksamhet. Det finns enligt Skatteverket ett behov av att förtydliga när bidrag lämnas till en annan ideell organisation. Det bör enligt Skatteverket vara ett krav att den mottagande organisationen faktiskt använder mottagna medel för det angivna ändamålet under bedömningsperioden ifråga. Det kan även enligt verket ifrågasättas om det inte ska ställas ett krav på att den mottagande organisationen själv ska vara inskränkt skattskyldig. I de fall ändamål främjas genom egen bedriven verksamhet behöver innebörden av begreppet ”främja” klargöras. Det är vanligt att ideella föreningar bedriver ideell verksamhet utan att verksamheten klassificeras som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229). Sådan ideell verksamhet kan enligt Skatteverkets uppfattning normalt anses främja allmännyttiga ändamål. När det gäller juridiska personers verksamhet framgår emellertid av praxis att avsaknaden av ett vinstsyfte inte behöver hindra att verksamheten ändå betraktas som näringsverksamhet, förutsatt att verksamheten inte har en alltför begränsad omfattning. Skatteverket anser att lagförslaget ska ange vilka kriterier en näringsverksamhet ska uppfylla för att anses främja ett allmännyttigt ändamål. Skatteverket anser att en verksamhet som bedrivs på marknadsmässigt jämförbara villkor aldrig kan anses främja ett allmännyttigt ändamål.

### Skälen för regeringens bedömning och förslag

#### *Begreppet allmännyttigt ändamål*

Begreppet allmännyttigt ändamål är inte definierat i lagtexten och är svävande till sin innebörd. Avsikten när det infördes var att det skulle tolkas med ledning av praxis på arvs- och gåvobeskattningens område. Skatteutskottet uttalade följande angående begreppet allmännyttigt ändamål vid införandet (bet. 1976/77:SkU45 s. 27 f.):

Detta torde innebära att verksamhet som från allmän synpunkt är värd att stödja kan omfattas av

befrielsen. Ett allmännyttigt ändamål skall således normalt kunna anses föreligga när ändamålet ligger inom ramen för den nyss återgivna exemplifieringen, men givetvis kan också andra fall förekomma där syftet är allmännyttigt i den angivna bemärkelsen och där föreningen även i övrigt uppfyller de fastställda kraven. Har ändamålet däremot en alltför säregen karaktär, torde en förmånsbehandling i allmänhet inte kunna komma i fråga, och detsamma gäller givetvis ändamål som direkt strider mot vad som är acceptabelt från allmän synpunkt.

Det finns en omfattande rättspraxis till stöd för tolkningen av vad som kan utgöra ett allmännyttigt ändamål och begreppet har tolkats relativt extensivt, se t.ex. Högsta förvaltningsrättens dom den 28 augusti 2012 i mål nr 3391-10 där uthyrning av samlingslokal ansågs kunna utgöra ett allmännyttigt ändamål. Begreppet allmännytta i lagstiftningen innebär dock inte nödvändigtvis detsamma i allmänt språkbruk, vilket bl.a. framgår av RÅ 2005 ref. 8 där Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att en föreningsverksamhet i form av förskole- och fritidsverksamhet med vanligt språkbruk kunde hänföras till vård och uppfostran av barn men att verksamheten inte uppfyllde det övergripande kravet på att fråga ska vara om ett främjande av ett allmännyttigt ändamål.

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har övervägt att föreslå en legaldefinition av begreppet allmännytta. Utredningen kunde dock inte finna någon definition som var tillräckligt konkret för att ge en egentlig vägledning för tolkningen av begreppet allmännytta. Bl.a. *Svenskt Friluftsliv*, *Stockholms Borgerskap*, *Sigtunastiftelsen* och *Svenska Brukshundsklubben* har framfört att en legaldefinition i första hand bör eftersträvas. Även om det är eftersträvansvärt med en legaldefinition instämmer dock regeringen i utredningens bedömning vad gäller svårigheten att finna en tillräckligt konkret definition. I likhet med utredningen föreslår därför regeringen att det inte ska införas någon legaldefinition av begreppet allmännyttigt ändamål i lagtexten. Systematiken med en exemplifierande uppräkningslista i lagtexten bör således behållas. Metoden med en exemplifierande uppräkningslista har funnits under en lång tid avseende ideella föreningar och begreppet allmännytta har tolkats relativt extensivt i praxis.

Några tröskeffekter har inte förekommit i någon nämnvärd omfattning.

Regeringen konstaterar dock, i likhet med utredningen, att för att ett ändamål ska kunna betraktas som allmännyttigt i lagens mening torde vissa krav behöva ställas på ändamålets karaktär. Ändamålet bör avse ett direkt eller indirekt främjande av verksamhet som är av sådan karaktär att det är av samhällelig natur och bidrar till att upprätthålla och stärka de grundläggande värderingar som samhället vilar på. Exempelvis utgör sådan verksamhet som erhåller stöd av stat eller kommun normalt allmännyttig verksamhet. Vidare finns, såsom utredningen påpekar, en rikhaltig praxis och uttalanden i förarbetena som ger stöd för en relativt vid tolkning av begreppet. Givetvis kan inte ändamål som direkt strider mot det som är acceptabelt från allmän synpunkt innefattas i begreppet allmännyttig. Och även om allmännyttighetsbegreppet är vittomfattande får ändamålet inte heller vara av säregen karaktär (se ovan Skatteutskottets uttalande i samband med 1977 års lagstiftning).

Som nämnts ovan bedömer regeringen att systematiken med en exemplifierande uppräknings i lagtexten bör behållas. Det bör dock övervägas om den nuvarande exemplifieringen kan moderniseras och eventuellt utökas med ytterligare exempel på vad som ska anses utgöra ett allmännyttigt ändamål. Regeringen finner att exemplifieringen bör omfatta främjandet av idrott, kultur, miljövard, omsorg om barn och ungdom, politisk verksamhet, religiös verksamhet, sjukvård, social hjälpverksamhet, Sveriges försvar och krisberedskap i samverkan med myndighet, utbildning, vetenskaplig forskning eller en annan likvärdig verksamhet (se vidare avsnitt 6.14.5.3). Bl.a. Föreningen Stiftelser i Samverkan och Nobelstiftelsen anför att uttrycket ”andra därmed likvärdiga ändamål” bör ersättas med ”andra allmännyttiga ändamål” eller motsvarande uttryck. Regeringen anser att det är lämpligt att tolkningen av begreppet allmännytta tar sin utgångspunkt i den uppräknings som görs i lagrummet, dvs. genom den hänvisning som görs till främjandet av ”en annan likvärdig verksamhet”.

#### *Att främja ett allmännyttigt ändamål*

I nu gällande lagstiftning görs för de olika kvalificerade ändamålen en språklig åtskillnad när det gäller det sätt på vilket de får fullgöras.

Detta uttrycks som att främja, lämna bidrag, bedriva och stärka. Detta ger olika förutsättningar för hur de olika ändamålen kan fullgöras – i form av egen verksamhet eller i form av ekonomiskt stöd till annan för utförandet av verksamheten.

Av förarbetena till gällande lagstiftning framgår inte någon uttalad tanke bakom valet av begrepp för fullgörande av de olika ändamålen. Frånsett ändamålet vetenskaplig forskning, där det redan vid reglernas införande angavs att man både får bedriva och gynna sådan forskning, framgår av lagtexten i dag ingen valfrihet i hur ändamålet ska fullgöras. Att så är fallet har också konstaterats av Högsta förvaltningsdomstolen i ett av Stiftelsen Fryx överklagat förhandsbesked (RÅ 1997 ref. 64):

Enligt lagrummet gäller, såvitt nu är av intresse, att en stiftelse kan bli begränsat skattskyldig om dess huvudsakliga ändamål är att "lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning". Det citerade uttrycket tar sikte på stiftelser som – till skillnad mot Stiftelsen Fryx – inte bedriver egen skolverksamhet utan främjar undervisning och utbildning genom bidragsgivning (jfr SOU 1939:47 s. 55).

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har inte funnit några bärande skäl som talar för att det bör göras åtskillnad på om ändamålet fullgörs i form av egen verksamhet eller i form av bidrag till allmännyttig men av annan bedriven verksamhet. Egen verksamhet kan t.ex. bestå i att en stiftelse själv utövar vetenskaplig forskning eller att den lämnar bidrag till sådan forskning. Regeringen delar utredningens bedömning att det viktiga är gynnandet av den allmännyttiga verksamheten som sådan. Ändamålskravet bör därför anses uppfyllt oavsett om det är fråga om egen verksamhet eller om bidrag lämnas till av annan ideell organisation bedriven verksamhet. Om t.ex. en stiftelse har till ändamål att lämna bidrag till vetenskaplig forskning men inte har resurserna att hitta lämpliga destinatarer kan denna i stället ge bidrag till en annan stiftelse som har samma ändamål. *Skatteverket* anser dock att det finns ett behov av ett förtydligande när ett bidrag lämnas till en annan ideell organisation. Det bör då enligt *Skatteverket* vara ett krav att den mottagande organisationen faktiskt använder mottagna medel för det angivna ändamålet under



bedömningsperioden ifråga. Det kan även enligt verket ifrågasättas om det inte ska ställas ett krav på att den mottagande organisationen själv ska vara inskränkt skattskyldig. Regeringen anser att det skulle vara onödigt betungande att kräva att bidragsgivaren ska kontrollera att den mottagande organisationen faktiskt använder mottagna medel på rätt sätt och att samtliga förutsättningar för inskränkt skattskyldighet för mottagaren är uppfyllda. Ett sådant krav skulle dessutom kräva att mottagaren håller mottagna bidrag avskilda från övriga medel. Regeringen anser dock att det måste vara fråga om ett bidrag som ska vara avsett att användas i den mottagande organisationens verksamhet. Det bör även accepteras att en mottagande organisation slussar vidare bidraget i sin helhet till andra organisationer. Det kan t.ex. vara fråga om ett bidrag som ges till Internationella Röda korset för vidarebefordran till en lokal biståndsorganisation. Det bör vidare krävas att bidragsgivaren i fall av indirekt främjande gör en ordentlig prövning av mottagaren av bidraget innan bidraget lämnas. Prövningen bör omfatta kontroll av vilken verksamhet som den mottagande organisationen faktiskt bedriver samt kontroll av ändamålet med mottagarens verksamhet, dvs. att mottagaren uppfyller ändamålskravet.

Skatteverket anser även att det bör anges vilka kriterier en näringsverksamhet ska uppfylla för att anses främja ett allmännyttigt ändamål. Skattefriheten för ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser omfattar i dag inte inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, med vissa undantag för föreningar och trossamfund. Vad gäller 13 kap. 1 § IL finns det praxis om hur bestämmelsen ska tolkas. Någon förändring av denna praxis är inte avsedd. Regeringen kan inte se något behov av att särskilt reglera hur 13 kap. 1 § IL ska tillämpas när det är ideella föreningar, registrerade trossamfund eller stiftelser som bedriver näringsverksamhet. Det får snarare anses lämpligt att samma bedömning görs oavsett vilken typ av subjekt som bedriver en näringsverksamhet, med beaktande av den praxis som föreligger.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17. Förslaget föranleder även

ändring i 67 kap. 24 § IL och 6 § lagen (2011:1269) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, se avsnitt 3.17. och 3.26.

#### **6.14.5.3 Närmare om de uppräknade ändamålen**

I propositionen föreslås att exemplifieringen utökas med nya exempel på allmännyttiga ändamål. För att tillämpningen av ändamålskravet ska få en mer modern tillämpning bör utöver de nya ändamålen även vissa av de i dag uppräknade ändamålen övervägas särskilt. Nedan redogörs närmare för dessa ändamål.

Ändamålen att främja idrott, politisk verksamhet och religiös verksamhet redogörs inte för särskilt. Någon förändring av innebörden av dessa begrepp är inte avsedd.

#### **6.14.5.3.1 Omsorg om barn och ungdom**

---

**Regeringens förslag:** Ändamålet vård och uppfostran av barn ska ha en något vidgad omfattning och i stället benämnas omsorg om barn och ungdom.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Göteborg* anför att såvitt avser ändamålet omsorg om barn och ungdom är begreppet ungdom inte optimalt då det kan föra med sig oklarheter om vad som innefattas och det kan ifrågasättas om det är en god ordning att låta begreppet preciseras i rättspraxis, då dylika uttalanden i förarbeten i vart fall initialt skapar en rättsosäkerhet. *Länsrätten i Skåne* anför att det tidigare allmännyttiga ändamålet omsorg om barn i praxis har varit klart och enkelt att tillämpa. Utredningens förslag att föra in begreppet "ungdom" i syfte att även personer över 18 år i vissa situationer ska kunna omfattas av bestämmelsen leder till en ökad oklarhet. Dessutom är det mycket som talar för att de ungdomar och situationer som åsyftas kan falla in under ändamålet social hjälpverksamhet. *Länsrätten i Västmanlands län* anför att när det gäller begreppet "omsorg" innebär det en utvidgning av de tidigare kriterierna "vård och

uppfostran”. Det är ofrånkomligt att samtliga dessa tre rekvisit medför tillämpningsproblem i någon form. Att ersätta de två befintliga rekvisiten med ett nytt medför naturligtvis nya gränsdragningsproblem och behov av ny praxis. Mot bakgrund av de skäl utredningen anför har länsrätten dock inget att erinra mot förslaget i denna del. Trots de skäl utredningen anför till stöd för att omsorg även i vissa fall kan avse den som fyllt 18 år, anser länsrätten att det är mindre lämpligt att införa ett så pass odefinierat begrepp som ungdom, vilket kan leda till onödiga gränsdragningsproblem. Med ”barn” avses i olika lagar den som ännu inte fyllt 18 år. Begreppet ”ungdom” är dock juridiskt och även i övrigt odefinierat. När det gäller de s.k. ungdomsmålen som hanteras i de allmänna domstolarna (jfr t.ex. 32 kap. brottsbalken) eller när lagen (1990:52) om vård av unga kan bli tillämplig, finns en övre gräns på 21 år. Ungdom är i dessa sammanhang den som är mellan 18 och 21 år. Riksidrottsförbundet definierar ungdomsidrott som idrott som utövas av den som är i åldern 13–20 år. När det gäller att söka statsbidrag till olika ungdoms-satsningar definieras ungdom enligt Ungdomsstyrelsen som den som är mellan 7–25 år. Det finns olika definitioner i olika sammanhang där den högsta åldern för att anses vara ungdom varierar mellan 20 och 25 år. *Forum för frivilligt socialt arbete* och *Rädda Barnen* stödjer viljan att vidga ändamålet, men menar att det i sin föreslagna form fortfarande är för snävt definierat. Omsorg av barn och ungdom exkluderar en mängd allmännyttiga verksamheter som inte innebär omsorg men som verkar uppfostrande. Betydande verksamhet som är av förebyggande natur men som inte heller går att sortera in under andra kriterier riskerar att fortsätta falla utanför definitionen. Forumet föreslår att ändamålet rubriceras som barn- och ungdomsverksamhet. *Stiftelsen Jerringfonden* anför att särskilt förslaget om ändamålet omsorg om barn och ungdom är ytterst betydelsefullt att genomföra. *Stiftelsen Frimurare Barnhuset i Stockholm* anför att den föreslagna utvidgningen att genom ordet ”omsorg” inte bara kunna täcka barn och ungdomars basala behov är synnerligen angeläget. Att även ungdomar, över 18 år, inryms i det vidgade begreppet är välbetänkt utifrån den erfarenhet som stiftelsen har. Även om den övre åldersgränsen inte exakt anges, ger det ett utrymme för en individuellt anpassad insats i ett skede av livet som kan vara helt

avgörande och lägga grunden för en ung persons framtida utveckling i samhället. *Frälsningsarmén* instämmer i utredningens förslag. *Stockholms Borgerskap* förordar att det förtydligas att även vård och omsorg om äldre utgör ett allmännyttigt ändamål. *Synskadades Riksförbund* och *Synskadades Stiftelse* instämmer i utredningens förslag. Förslaget ger förutsättningar att stödja inte bara det synskadade barnet eller ungdomen utan hela familjen, vilket enligt deras uppfattning och sätt att verka är synnerligen angeläget. Likaså vill förbundet understryka vikten i utredningens förslag om tillägget ”ungdom”, eftersom behovet av stöd till funktionshindrade ungdomar ofta förekommer under viss tid efter uppnådda 18 år. *Ungdomsstyrelsen* anser att formuleringen omsorg om barn och ungdom är för snäv och att relevanta verksamheter därmed riskerar att fortsätta falla utanför definitionen. I stället bör ändamålet rubriceras som barn- och ungdomsverksamhet. Ungdomsstyrelsen anser att de åldersregler som gäller för att kvalificera sig för att erhålla statsbidrag för ungdomsorganisationer även bör gälla här.

**Skälen för regeringens förslag:** Ändamålet vård och uppfostran av barn har gamla anor och har varit skattegynnade under en lång tid. Förutsättningen för inskränkt skattskyldighet är att verksamheten riktar sig till barn och avser vård och uppfostran. Dessa begrepp har inte närmare förklarats i förarbetena. När det gäller begreppet barn har det enligt Stiftelse- och föreningsskatteutredningen inte uppstått några tillämpningssvårigheter utan det har tillämpats på någon som inte har fyllt 18 år (jfr bl.a. 6 kap. 2 § och 7 kap. 1 § föräldrabalken). I doktrinen har med vård avsetts tillhandahållande av husrum, föda och rekreation i normal omfattning samt utövande av tillsyn och kontroll över barnets person (Hagstedt J A, Om beskattning av stiftelser, Uppsala 1972, s. 261). Utredningen konstaterar att ett begrepp som vållat osäkerhet är uppfostran. Som uppfostran förstås i första hand sådan utveckling av barnet som normalt handhas av föräldrarna då barnet under sina uppväxtår får grundläggande kunskaper och färdigheter (Hagstedt s. 261). Såväl andlig som fysisk fostran är inbegripen, men alla slags fostrande verksamheter omfattas inte. Praxis har lagt in ett allsidighetskrav och inte godtagit verksamhet med övervägande religiös, politisk eller idrottslig inriktning. Inte heller har all verksamhet inriktad på daglig

omvårdnad godtagits i praxis (se t.ex. rättsfallen RÅ 1975 Aa 407–409, RÅ 1979 1:75 och RÅ 1982 1:12).

Något krav på att ett ekonomiskt behov ska vara för handen brukar inte ställas och anledningen till detta torde vara att barn som regel kan betraktas som behövande ur ekonomisk synpunkt (Hagstedt s. 259).

Stiftelse- och föreningskatteutredningen har konstaterat att praxis har utvecklats så att ändamålet har kommit att inriktas mot verksamheter som tillfredsställer basala behov av vård, omsorg och uppfostran. Enligt utredningen finns inte längre samma uttalade behov av sådant basalt stöd som avser mat, husrum och tillsyn (vård) eller grundläggande fostran och utveckling (uppfostran). För dessa behov finns i dag ett väl utvecklat system från samhällets sida med barnomsorg, förskoleklass och stödverksamhet av annat slag från de sociala myndigheterna som normalt ger en del av den grundläggande trygghet för barnen som detta ändamål avsett. Trots det finns det alltså ett stort behov av stöd riktat mot barn och ungdom om än i något annan och vidare form. Regeringen instämmer i utredningens slutsatser i denna del.

Utredningen har pekat på att stiftelser som har haft till ändamål att främja vård och uppfostran av barn har haft svårt att lämna bidrag till ideella föreningar som bedriver barn- och ungdomsverksamhet då de haft problem att visa att stödet gått till de basala behoven av vård och uppfostran. Som exempel kan nämnas verksamhet som bedrivs för funktionshindrade eller överviktiga barn och ungdomar, verksamhet som syftar till ungdomars drogfrihet eller till att motverka mobbning. Lägerverksamhet har normalt accepterats om den inte har haft koppling till idrott, religiös verksamhet eller kulturell verksamhet. Oklarhet gäller i praxis om hur bedömningen ska ske av verksamhet som avser läger för barn där föräldrar och/eller syskon är med under hela eller delar av lägervistelsen t.ex. på grund av att barnen har funktionshinder.

Såsom utredningen konstaterar kommer en del av dessa problem att få sin lösning eftersom stiftelser fortsättningsvis kommer att kunna främja ändamål som avser bl.a. idrott och kultur. Utredningen anser dock att det finns ett behov att vidga det aktuella ändamålet något. Enligt utredningen bör begreppet omsorg därför tas in i

lagtexten och ska markera att det är fråga om en utvidgning i förhållande till det i dag gällande rekvisitet vård och uppfostran. Utöver att tillgodose de basala behoven av mat, husrum och daglig tillsyn bör enligt utredningen även verksamhet som tillgodoser barns och ungdoms utveckling i kroppsligt, intellektuellt och socialt avseende omfattas liksom verksamhet som ger tillfälle till lek och lärande, samvaro och avkoppling. Stöd och aktiviteter för funktionshindrade barn och ungdomar med särskilda behov är andra exempel på vad som kan omfattas. Likaså omfattas verksamheter som hjälper utsatta barn och ungdomar inklusive förebyggande arbete mot exempelvis droger och annat missbruk. På detta sätt finns inte heller samma krav på att den fostrande och/eller omhändertagande uppgiften övertagits av annan än föräldrarna. Med detta synsätt kan t.ex. bidrag ges till familjer med funktionshindrade barn där såväl barnet som föräldrarna och eventuella syskon deltar i lägerverksamhet eller en behandlingsresa för att underlätta det fortsatta dagliga livet.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning att ändamålet vård och uppfostran av barn bör utvidgas. Samhällsutvecklingen har gjort att det finns ett behov att vidga tillämpningen av det aktuella ändamålet. I likhet med utredningen föreslår regeringen att begreppet ”vård och uppfostran av barn” ersätts med det vidare begreppet ”omsorg om barn och ungdom”.

Genom begreppet ”barn och ungdom” markeras att det även åldersmässigt är fråga om ett generösare synsätt. Begreppet barn har tillämpats på någon som inte har fyllt 18 år. Utredningen har föreslagit att begreppet ungdom läggs till för att betona att det även efter fyllda 18 år alltså kan finnas motsvarande behov av stöd under viss ytterligare tid. Att ange exakt var denna åldersgräns går är, enligt utredningen, inte helt lätt och den närmare utformningen torde få utformas i praxis. Bl.a. *Länsrätten i Göteborg* och *Länsrätten i Västmanlands län* menar dock att det är olämpligt att använda begreppet ungdom eftersom det är ett odefinierbart begrepp och skapar rättsosäkerhet. *Ungdomsstyrelsen* anser vidare att de åldersregler som gäller för att kvalificera sig för att erhålla statsbidrag för ungdomsorganisationer även bör gälla här. Även om det är eftersträvansvärt att reglerna ska vara tydliga och exakta är det enligt regeringen i det

här sammanhanget motiverat att tydligt markera att den åldersmässiga bedömningen ska vara generösare än den som har skett med begreppet ”vård och uppfostran av barn”. En prövning får ske från fall till fall. Det finns, såsom Länsrätten i Västmanlands län har påpekat, inte någon exakt åldersgräns för när någon upphör att vara ungdom. Med hänsyn till att fråga ska vara om omsorg av ungdom torde dock den övre gränsen ligga runt 21 år, dvs. i linje med vad som gäller i de s.k. ungdomsmålen som hanteras i de allmänna domstolarna (jfr t.ex. 32 kap. brottsbalken) eller när lagen (1990:52) om vård av unga kan bli tillämplig. Enligt regeringen bör en helhetsbedömning göras av den situation som personen i fråga befinner sig i. I denna bedömning bör hänsyn bl.a. tas till om personen ifråga alltjämt går i skolan och inte har bildat eget hushåll.

*Länsrätten i Skåne* pekar på att det är mycket som talar för att de ungdomar och situationer som åsyftas kan falla in under ändamålet social hjälpverksamhet. Stockholms Borgerskap förordar att det förtydligas att även vård och omsorg om äldre utgör ett allmännyttigt ändamål. Regeringen vill, i likhet med utredningen, framhålla att det inte endast är omsorg om barn och ungdom som ska anses allmännyttigt. All omsorg som riktas mot personer med relevanta behov av omsorg är att anse som allmännyttig. Avgränsningen till barn och ungdom ska enligt utredningen endast ses som ett uttryck för att denna grupp mer eller mindre alltid kan sägas vara i behov av omsorg, något som inte kan sägas gälla för alla vuxna. Det är enligt regeringen lämpligt att det för barn och ungdom görs samma bedömning vad gäller behovet av omsorg. Omsorg om ungdom bör därför nämnas särskilt i exemplifieringen. För vuxna skulle ett av behov av omsorg i stället kunna täckas av ändamålet social hjälpverksamhet, se avsnitt 6.14.5.3.3.

*Forum för frivilligt socialt arbete, Rädda Barnen och Ungdomsstyrelsen* anser att det föreslagna begreppet är för snävt och föreslår i stället begreppet ”barn- och ungdomsverksamhet”. Regeringen anser att ett sådant begrepp inte åskådliggör den förändring av dagens tillämpning av ändamålet vård och uppfostran av barn som regeringen vill åstadkomma. Regeringen anser vidare att begreppet omsorg om barn och ungdom bättre beskriver att det även kan vara fråga om stöd i annan form än till

de basala behoven av vård och uppfostran, t.ex. verksamheter till förmån för barn och unga. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen följer av ändamålskravet ett övergripande krav på att syftet med verksamheten ska vara att främja ett allmännyttigt ändamål. Verksamhet som bedrivs i form av daghems- och fritidshemsverksamhet där barn regelbundet omhändertas under den tid då föräldrarna arbetar har därför av Högsta förvaltningsdomstolen inte godtagits som vård och uppfostran av barn (se RÅ 2005 ref. 8). Regeringen anser att sådan verksamhet som prövades av Högsta förvaltningsdomstolen även efter den föreslagna förändringen inte ska anses främja ett allmännyttigt ändamål. Regeringen anser att det är ytterligare ett skäl till varför det inte är lämpligt att införa begreppet ”barn- och ungdomsverksamhet”.

Regeringen vill dock påpeka att de verksamheter för barn och ungdom som bedrivs av ideella föreningar och registrerade trossamfund och som har bedömts främja ett allmännyttigt ändamål även i fortsättningen ska anses främja ett sådant ändamål (se t.ex. Skatteverkets ställningstagande den 10 november 2006 om roll- och konfliktspelsföreningar, dnr 131 649201-06/11).

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

#### **6.14.5.3.2 Utbildning**

---

**Regeringens förslag:** Ändamålet undervisning eller utbildning ska behålla sin omfattning och tillämpning, men enbart benämnas utbildning.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Högskoleverket, Forum för frivilligt socialt arbete, Rädda Barnen och Röda Korset* tillstyrker förslaget. Övriga remissinstanser har inte yttrat sig särskilt i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** Skälen för regeringens förslag: Innebörden av ändamålet undervisning eller utbildning är inte närmare angivet i lagtexten, men av förarbetena kan utläsas en avsikt att endast bidra till sådan undervisning eller utbildning som motsvarade



den som meddelades vid ett allmänt undervisningsverk skulle omfattas (SOU 1939:47 s. 55 och Hagstedt s. 264 f.). Med begreppet allmänt undervisningsverk avsågs en privat anstalt för undervisning som bedrevs med visst offentlig-rättsligt inslag och utan något vinstsyfte. Med ledning av dessa uttalanden framgår att lagstiftaren torde ha avsett en relativt snäv tolkning av begreppen undervisning och utbildning (se även Skatteverkets ställningstaganden den 20 juni 2012, dnr 131 147923-12/111 och 131 132982-11/111).

Ändamålet undervisning eller utbildning har fått sin närmare utformning i rättstillämpningen och Högsta förvaltningsdomstolen har genom åren avgjort ett stort antal mål rörande denna fråga. Dessa avgöranden har inneburit att den ursprungligen tämligen restriktiva tillämpningen med tiden kommit att bli generösare. Stiftelse- och föreningsskatteutredningen menar att praxis har följt samhällsutvecklingen och att det inte finns något direkt behov av förändring av innehållet i detta ändamål, särskilt som praxis utvecklats tämligen generöst. Regeringen delar den bedömningen. Ändamålet ska tillämpas generöst.

Ändamålet benämns i dag undervisning eller utbildning. Enligt utredningen torde begreppet utbildning täcka in ändamålet i sin helhet. Regeringen instämmer i detta.

I detta sammanhang har utredningen tagit upp att den nu gällande lagstiftningen innebär att reglerna om inskränkt skattskyldighet inte är samordnade mellan de för stiftelser gällande allmänna undantagsreglerna och de som gäller för allmänna undervisningsverk, något som kommenterades i avgörandet rörande Stiftelsen Martinskolans Söders Waldorfskola (RÅ 2004 ref. 77). Rättsfallet gällde en stiftelse som skulle förlora karaktären av allmänt undervisningsverk om den i mer än ringa omfattning ägnade sig åt annan verksamhet, även om denna verksamhet var av sådan art att den i sig kunde medföra skattebefrielse på annan grund. Någon prövning gjordes dock aldrig om den andra verksamheten kunde medföra skattebefrielse på annan grund.

Det är enligt regeringen olyckligt att två olika var för sig skattegynnade verksamheter kan bli skattepliktiga om verksamheterna bedrivs parallellt av samma subjekt, t.ex. en stiftelse. Denna situation bör inte få uppkomma. Genom förslaget att ta bort de särskilda reglerna om skattegynnandet av allmänna undervisningsverk

skulle enligt utredningen problemet inte längre kvarstå. Problematiken gäller dock inte bara allmänna undervisningsverk utan skulle även kunna bli aktuell för barmhärtighetsinrättningar och sjukvårdsinrättningar. Frågan om borttagande av skattegynnande för dessa subjekt behandlas inte i denna proposition utan bereds vidare i Regeringskansliet. Regeringen kan dock konstatera att den verksamhet som bedrivs av allmänna undervisningsverk, barmhärtighetsinrättningar och sjukvårdsinrättningar omfattas av det föreslagna nya ändamålskravet eftersom dels sjukvård tas med i exemplifieringen (se nedan), dels att en stiftelse kan kvalificera för de olika ändamålen genom egen verksamhet. I vart fall när fråga inte är om sådan näringsverksamhet som avses 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) torde den nämnda situationen inte uppkomma.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

#### **6.14.5.3.3 Social hjälpverksamhet**

---

**Regeringens förslag:** Ändamålet hjälpverksamhet bland behövande får en vidare tillämpning som även omfattar behövande i annat än ekonomiskt hänseende. Ändamålet ska benämnas social hjälpverksamhet. I benämningen social hjälpverksamhet ska även sociala och välgörande ändamål omfattas.

En motsvarande ändring ska göras avseende förutsättningarna för dels skattereduktion för gåva, dels att bli godkänd som gåvomottagare avseende skattereduktion för gåva.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Stiftelsen Jerringfonden* tillstyrker förslaget. *Frälsningsarmén* tillstyrker förslaget och instämmer i utredningens bedömning. *Röda Korset* stödjer den nya benämningen ”social hjälpverksamhet”, vilket enligt deras uppfattning bättre återspeglar den verksamhet som bedrivs i dagens samhälle. *Stiftelsen Synskadades Riksförbund* och *Synskadades Stiftelse* instämmer i utredningens förslag att ändamålet ”bedriva hjälpverksamhet bland behövande” får en vidare tillämpning och

fortsättningsvis föreslås även kunna omfatta behövande i annat än ekonomiskt hänseende. Ändamålet ”social hjälpverksamhet” är ett tydligt uttryck för vad som är gällande i dag, nämligen behov av olika former av stöd och hjälpinsatser i stället för en koncentration till rena ekonomiska bidrag. *Länsrätten i Västmanlands län* tillstyrker förslaget vad gäller social hjälpverksamhet och pekar på att förslaget i denna del torde kunna medföra en enklare hantering av bidrag då en individuell behovsprövning av destinatärerna inte alltid behöver göras. *Skatteverket* delar inte utredningens uppfattning att det välgörande ändamålet kan begränsas till ändamålet social hjälpverksamhet och därför kan slopas. Det välgörande ändamålet kan uppfattas i enlighet med själva innebörden av ett allmännyttigt ändamål och därför har det sin plats i exemplifieringen. Att ta bort ändamålet kan komma att uppfattas som en inskränkning av gällande rätt vilket inte är i linje med utredningens uttalade avsikt. *Emmaus Sverige* anser inte att det är önskvärt med alltför stora begränsningar i kriterierna för social hjälpverksamhet. Det är därför viktigt i den fortsatta beredningen av förslaget att det tydligt medges stöd för ekonomiska bidrag till behövande enskilda personer under en längre period. *Frimurare Barnhuset i Stockholm* tillstyrker att begreppet ”social hjälpverksamhet” ersätter ”hjälpverksamhet bland behövande”. Utöver en modernisering av språkbruket är den föreslagna, vidare tillämpningen av ordet ”behövande” till att omfatta även andra än strikt ekonomiskt behövande mycket välkommen. Stiftelsens uppfattning är att den hittillsvarande begränsningen till strikt ekonomiska bevekelsegrunder inte är förenlig med vad som av en bred allmänhet uppfattas som ”välgörande verksamhet”. Därför är utredningens förslag till en vidgning, så att särskilt utsatta grupper kan lämnas stöd, helt i tiden. *Forum för frivilligt socialt arbete* och *Rädda Barnen* stödjer utredningens förslag om en bredare omfattning av begreppet. Särskilt viktigt är den slopade begränsningen att man bara får ge stöd till ekonomiskt utsatta och inte personer i andra behov. Forum ställer sig frågande till varför utredaren väljer att använda sig av begreppet social hjälpverksamhet. Forum föreslår därför att ändamålet döps om till social verksamhet. *Nämnden för statligt stöd till trossamfundet SST* anför att ändamålet ”social hjälpverksamhet” kan

komma att tolkas snävt. SST föreslår att detta ändamål i stället definieras som ”social verksamhet”. *Vidarstiftelsen, Föreningen Blomsterfonden* och *Radiumhemmets Forskningsfonder* anför att ”social hjälpverksamhet” kan komma att tolkas alltför snävt och föreslår därför att ändamålet i stället definieras som ”social verksamhet”. Detta för att det inte ska kunna tolkas som ett insnävat ändamål jämfört med de ”sociala” ändamål som i dag gäller för ideella föreningar. *Föreningen för Välgörenhetens Ordmande FVO* ser positivt på utredningens förslag att det framtida begreppet social hjälpverksamhet ger möjlighet att se till en persons helhetssituation och inte endast vara låst till den ekonomiska situationen. FVO instämmer även i att en väl utformad ansökningsblankett ger gott underlag för bedömningen om en person anses berättigad till bidrag. FVO anser dock att de föreslagna reglerna riskerar att bli alltför öppna. FVO vill framhålla att medelvärdet på de belopp som FVO utbetalar ligger på 5 500 kr. Ett belopp om ca 4 200 kr känns i dagsläget därför alltför högt. FVO föreslår att den förenklade prövningen ska kunna tillämpas vid fem procent av prisbasbeloppet.

### Skälen för regeringens förslag

#### *Ett modernare begrepp avseende behövande*

En stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan bli inskränkt skattskyldig om den har till huvudsakligt ändamål att bedriva hjälpverksamhet bland behövande. Det ska vara fråga om behövande i ekonomisk mening. En hjälpverksamhet kan således bestå i att lämna ekonomiska bidrag i form av engångsbidrag eller periodiska utbetalningar eller genom hjälp på annat sätt i form av exempelvis fri eller hyresbillig bostad eller bidrag till rehabiliteringsbehandling. Från att tidigare haft fokus på behövande inom landet har många organisationer i dag sin verksamhet inriktad på biståndsverksamhet i tredje världen. En utbetalning av bidrag har ansetts utgöra hjälpverksamhet endast om bidraget är avsett att höja mottagarens ekonomiska standard från den nivå där denne betraktas som behövande upp till drägliga ekonomiska förhållanden. Det kan också vara fråga om ett bidrag till en nödvändig kostnad av tillfällig natur för mottagaren, t.ex. inköp av glasögon eller handikaphjälpmedel. Om bidraget används för annat än primära behov

anses hjälpverksamhet inte föreligga (Hagstedt s. 274 f.).

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har konstaterat att vad som innefattas i begreppet behövande har inte berörts i förarbetena till lagstiftningen och att begreppet också har orsakat mycket tillämpningsproblem när det gäller gränsdragningen. Av praxis framgår att hjälpverksamhet godtagits även om den gått till dem som inte är direkt nödlidande. Inte heller har existensminimum och förbehållsbelopp ansetts utgöra någon övre gräns för vad som är behövande. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet RÅ 81 1:28 sammanfattat innebörden av begreppet behövande på följande sätt:

Med behövande måste såvitt nu är ifråga förstås person som är i behov av ekonomisk hjälp. För att vara behövande i denna mening kan inte krävas att vederbörande lider nöd eller annars är i trängande behov av hjälp, men det får dock förutsättas att den som är föremål för verksamheten är mindre bemedlad och att det föreligger ett allmänt hjälpbehov. Innebörden härav får bedömas i förhållande till de trygghets- och standardkrav som vid olika tidpunkter är gällande i samhället.

Med behövande avses endast personer som är behövande i ekonomisk bemärkelse. Det allmänna tar i dag ett mycket större ekonomiskt ansvar för enskilda personer än vad som var fallet vid den tid då reglerna kom till. I takt med att välfärdssystemen har byggts ut finns det i dag en ekonomisk bas och trygghet för de allra flesta, vilket gör att behovet av frivilligt stöd inte är av samma omfattning som då många av dessa stiftelser tillkom. Enligt Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har det blivit allt svårare för stiftelserna att rent praktiskt välja ut mottagare med hänsyn till den prövning av det ekonomiska behovet som är en förutsättning för att uppfylla ändamålskravet. Prövning av ansökningar och kontroll av lämnade uppgifter tar stora resurser i anspråk. För Skatteverket medför den nuvarande rättstillämpningen ett tidskrävande kontrollarbete för att kunna säkerställa att mottagarna varit ekonomiskt behövande och att stiftelserna därmed fullföljt sitt ändamål på rätt sätt. Om bidrag ges i samband med en katastrofsituation eller liknande, t.ex. filter till behövande efter en jordbävning eller mat till svältande i en hungerkatastrof har kraven på underlag dock varit begränsade. I praktiken har det i situationer

som dessa räckt med att stiftelsen eller föreningen har visat att bidragen har använts för att hjälpa de nödlidande. Så kan det också vara i delar av den biståndsverksamhet som bedrivs i tredje världen.

Hjälptillbehovet har i dag, såsom utredningen anför, delvis en annan karaktär och är inte längre lika koncentrerat till behov av rent ekonomisk natur. I stället kan det vara fråga om stöd till särskilt utsatta grupper, t.ex. flyktingar eller hemlösa. Det kan också gälla behov av stöd till psykiskt funktionshindrade vars ekonomiska situation inte nödvändigtvis är sådan att de direkt kan anses som ekonomiskt behövande. Behovet av hjälp är alltså ofta inte av rent ekonomisk karaktär utan kanske snarare gäller hjälp i form av regelbunden terapiverksamhet eller annan återkommande social verksamhet som innebär samvaro och omsorg om särskilt utsatta grupper.

Praxis har utvecklats så att det i många fall krävs en prövning på individnivå för att avgöra om en person ska anses vara ekonomiskt behövande eller inte. Den praktiska tillämpningen har enligt utredningen präglats av olikheter i bedömningar av när en person ska anses vara behövande. Olika nivåer av inkomster har gällt i de domstolsavgöranden som finns och Skatteverket synes inte ha tillämpat någon enhetlig nivå sett över landet. Det har också förelegat en mängd frågor om hur inkomsten hos den som söker hjälp ska beräknas. Detta har resulterat i att rättsläget har blivit svårbedömt. Felaktiga bedömningar av ekonomiska förhållanden hos dem som sökt hjälp innebär i sin tur att stiftelsernas skattefrihet kan komma att ifrågasättas.

För ideella föreningar är det också möjligt att utöver hjälpverksamhet bland behövande även främja ett socialt eller ett välgörande ändamål. Med socialt ändamål har förståtts bland annat verksamhet för socialt utsatta grupper. Detta innebär att föreningarna inte har behövt pröva enskilda mottagares ekonomiska förhållanden i samma utsträckning som stiftelserna och därmed inte heller riskerat att göra felbedömningar i samma omfattning som dem eftersom verksamheten kunnat hänföras till ett socialt eller välgörande ändamål.

Bedömningen av behövandebegreppet är ett betydande problem för framför allt stiftelserna. Det är svårt för dem som företräder stiftelserna och administrerar deras verksamhet att veta

vilken nivå som gäller för inkomster och förmögenheter och det är tidskrävande att hantera ansökningarna samt att kontrollera de lämnade uppgifterna mot de offentliga register som är relevanta. Dessutom är förmögenhetsuppgifter inte längre möjliga att kontrollera i samma omfattning som tidigare då kontrolluppgiftsskyldigheten för förmögenhetstillgångar avskaffats i samband med slopandet av förmögenhetsskatten.

I sammanhanget måste också hänsyn tas till risken för missbruk och det bör rimligen krävas av en stiftelse att den gör någon form av kontroll av att utbetalningar görs till rätt mottagare. Det är naturligtvis inte acceptabelt att stora belopp felaktigt betalas ut till personer som inte är behövande. Denna kontroll skulle från stiftelsens sida kunna botten i personlig kännedom, vilket är vanligt exempelvis inom församlingar eller hos handläggare på mindre orter. Samtidigt krävs att det underlag som används för bedömningen kan göras tillgängligt för Skatteverket som ska granska förutsättningarna för skattebefrielse. Exempelvis skulle en väl utformad ansökningsblankett som ger tillräckliga uppgifter till grund för bedömningen i frågor om ekonomiskt understöd till enskilda personer kunna vara en framkomlig väg.

Med hänsyn till vad som framkommit om tillämpningsproblemen har utredningen föreslagit att det nuvarande ändamålet att bedriva hjälpverksamhet bland behövande slopas. Utredningens uppfattning är att det sociala ändamål som i dag gäller för föreningarna skulle kunna bilda kärnan i en ny bestämmelse vilken också ska omfatta det välgörande ändamål som kan sägas ingå i begreppet ”hjälpverksamhet bland behövande”. Utredningen föreslår därför att det nya rekvisitet benämns ”social hjälpverksamhet” och gör i detta avseende följande överväganden. Begreppet kommer fortsättningsvis att innefatta behövande även i annat avseende än ekonomiskt. I grunden ska det finnas ett hjälpbehov men detta behöver inte vara av ekonomisk karaktär. Även fortsättningsvis kommer en prövning behöva ske för att avgöra om det föreligger ett hjälpbehov som kan tillgodoses inom ramen för det som avses med social hjälpverksamhet. Omfattningen av denna prövning kommer att variera men för att generellt sett avgöra om det ska anses föreligga ett hjälpbehov kan hänsyn tas till vissa speciella förhållanden. Exempelvis kan vissa grupper av

personer normalt anses ha ett mer generellt behov av hjälp. Hit kan räknas bl.a. funktionshindrade, hemlösa, socialt utsatta, asylsökande, personer med stor försörjningsbörda eller kroniskt sjuka. Men även andra personer kan vara i behov av extra stöd och kan därför anses vara behövande. Det bör i framtiden därför vara möjligt för en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund att främja verksamheter som vänder sig till grupper som behöver olika former av stöd och hjälp utan att någon individuell prövning behöver göras för varje deltagare. En sådan verksamhet bör baseras på att det finns ett socialt hjälpbehov hos den grupp som är mottagare av stödet. Det behovet behöver dock inte baseras på ekonomiska avgöranden utan på att det framstår som angeläget att hjälpa den utsatta gruppen. Exempel på verksamheter som kan omfattas är mat och husrum för uteliggare, olika aktiviteter för asylsökande, hjälp för funktionshindrade som inte tillgodoses genom lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Utredningen anför vidare att det givetvis även fortsättningsvis kommer att finnas behov av att ge ekonomiska bidrag till enskilda personer. Stiftelser som beviljar bidrag till behövande ger ofta bidrag till ett specifikt behov och inte till den allmänna överlevnaden. Det kan vara fråga om kontanta bidrag men det kan också vara så att stiftelsen betalar en faktura. Det ekonomiska bidraget kan gälla tandvårdskostnader, betalning av en hyresavi, en vinterjacka till ett barn eller något liknande. Oavsett om bidraget betalas ut kontant, sätts in på ett konto, betalas genom faktura eller mot uppvisande av kvitto bör någon form av prövning göras för ett sådant kontant bidrag. Prövningen bör inte enbart avse ekonomiska förhållanden utan även andra omständigheter bör vägas in. Det faller sig dock naturligt att personer med goda inkomster eller lättrealiserade tillgångar eller goda möjligheter till lån är i mindre behov av kontanta ekonomiska bidrag än personer med svag ekonomi.

Regeringen instämmer i utredningens bedömning. Främjandet av social hjälpverksamhet bör därför vara ett ändamål som ska tas med i exemplifieringen av allmännyttiga ändamål. De föreslagna reglerna kan inte, såsom *Föreningen för Välgörenhetens Ordnanande FVO* anför, anses bli för öppna.



*Emmaus Sverige* anser inte att det är önskvärt med alltför stora begränsningar i kriterierna för social hjälpverksamhet. *Nämnden för statligt stöd till trossamfundet, Forum för frivilligt socialt arbete, Rädda Barnen, Stiftelsen Jerringfonden, Vidarstiftelsen, Föreningen Blomsterfonden och Radiumhemmets Forskningsfonder* anser att den föreslagna benämningen är för snäv och föreslår i stället att ändamålet benämns ”social verksamhet”. Regeringen anser att en sådan benämning skulle innebära att ändamålskravet skulle få en alltför bred tillämpning eftersom fråga ska vara om allmännyttig verksamhet. Regeringen vill här också betona att det är fråga om en exemplifierande uppräkningslista samt att verksamheter med sociala ändamål som bedrivs av ideella föreningar och registrerade trossamfund och som har bedömts främja ett allmännyttigt ändamål även i fortsättningen ska anses främja ett sådant ändamål (t.ex. scoutföreningar).

Utredningen har framfört att det av förenklingskäl i och för sig vore värdefullt med en beloppsgräns för mindre utbetalningar till enskilda mottagare där endast en förenklad behovsprövning behöver ske. En sådan gräns skulle enligt utredningen kunna sättas till en låg nivå på exempelvis tio procent av prisbasbeloppet, vilket i nuvärde motsvarar ca 4 400 kr. Utredningen har dock inte funnit tillräckliga skäl för att föra in en sådan bestämmelse i regelsystemet. Regeringen delar den bedömningen. Det är när det gäller social hjälpverksamhet både rimligt och naturligt att de krav som ställs på en ideell organisation för att anses inskränkt skattskyldig är proportionerliga. Utredningen förespråkar som nämnts att ideella organisationer ska kunna arbeta med en tumregel i sin praktiska verksamhet. En tumregel framstår i och för sig som rimlig. Regeringen anser dock att detta måste vara en fråga för rättstillämpningen.

Det nu sagda förutsätter att det är fråga om enstaka utbetalningar till en och samma person och bör inte tillämpas om utbetalningarna blir frekventa. *Emmaus Sverige* har dock framfört att det är viktigt att det tydligt medges stöd för ekonomiska bidrag till behövande enskilda personer under en längre period. Bidrag under en längre period till samma person kan innebära att det totala stödet blir ganska omfattande. Regeringen anser därför att det är rimligt att det i dessa fall ställs högre krav vad gäller behovs-

prövning. För att få tillämpa en förenklad behovsprövning bör inte heller ett kontant bidrag beviljas med större belopp än att det framstår som skäligt från tid till annan. För att avgöra om ett utbetalt bidrag ska anses ha använts till någon som är i behov av hjälp bör i dessa fall helhetsbilden av personens situation utgöra grund för bedömningen. Vad bidraget är avsett att användas till får då en underordnad betydelse.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund har hittills haft möjlighet att gynna välgörande ändamål och sociala ändamål. Ändamålet social hjälpverksamhet får anses omfatta även sociala ändamål. Vad gäller innebörden av begreppet välgörande ändamål anser regeringen att det i vart fall kan anses omfattas av ändamålet social hjälpverksamhet, men det skulle även kunna vara exempel på andra ändamål som nämns i exemplifieringen. Begreppet välgörande ändamål får i det närmaste anses synonymt med vad som utgör ett allmännyttigt ändamål. Regeringen finner därför, i likhet med utredningen, att välgörande och sociala ändamål inte behöver nämnas i exemplifieringen. Regeringen delar därmed inte Skatteverkets bedömning att den föreslagna benämningen social hjälpverksamhet kan komma att uppfattas som en inskränkning av gällande rätt.

#### *Följändring avseende skattereduktion för gåva*

Den 1 januari 2012 infördes skattereduktion för fysiska personers gåvor till ideell verksamhet efter förslag i budgetpropositionen för 2012 (prop. 2011/12:1, Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor, avsnitt 6, s. 442). En förutsättning för skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet är enligt 67 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, att gåvorna lämnas till på förhand godkända gåvomottagare. Som gåvomottagare ska enligt 6 § lagen (2011:1269) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva bl.a. godkännas svenska stiftelser, svenska ideella föreningar eller svenska registrerade trossamfund som vid beslutet om slutlig skatt året före ansökningsåret är inskränkt skattskyldiga och kan förväntas bli inskränkt skattskyldiga även vid de två följande besluten om slutlig skatt, samt har som ändamål att bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller

främja vetenskaplig forskning eller annars helt eller delvis bedriver sådan verksamhet.

Enligt 67 kap. 24 § 3 IL är det vidare en förutsättning för skattereduktion för gåva att den skattskyldige har haft utgifter för gåva avseende bl.a. hjälpverksamhet bland behövande.

Med anledning av att det allmännyttiga ändamålet avseende behövande föreslås benämnas "social hjälpverksamhet" bör även motsvarande ändring göras avseende förutsättningarna för att få skattereduktion för gåva samt att bli godkänd som gåvomottagare avseende skattereduktion för gåva. Begreppet ska ha samma innebörd i lagen om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva som det föreslås få i inkomstskattelagen.

#### *Lagförslag*

Bestämmelsen föreslås i den nya paragrafen 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17. Förslaget föranleder även ändring i 67 kap. 24 § IL och 6 § lagen (2011:1269) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva, se avsnitt 3.17 och 3.26.

#### 6.14.5.3.4 Vetenskaplig forskning

---

**Regeringens förslag:** Ändamålet vetenskaplig forskning ska behålla sin benämning.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Vetenskapsrådet* tillstyrker förslaget. *Länsrätten i Västmanlands län* vill understryka att begreppet forskning i sig är mycket svårdefinierat och har genomgått en hel del omdefinieringar och preciseringsarbeten sedan det infördes i skattelagstiftningen. Länsrätten anser att det finns skäl att överväga om inte ändamålet bör preciseras lite tydligare för att utesluta sådan verksamhet som inte utgör egentlig forskning och därmed minska antalet gränsdragnings-situationer. *Högskoleverket* tillstyrker förslaget. Högskoleverket ställer sig bakom att avgränsningen mot det allmännyttiga ändamålet görs till just den vetenskapliga forskningen, dvs. tillämpningen av vetenskaplig metod och öppen redovisning av forskningens metoder och resultat. Verket delar utredningens uppfattning att forskningsverksamheten som den bedrivs vid universitet och högskolor kan utgöra en

utgångspunkt för att bedöma vad som kan utgöra vetenskaplig forskning. *Forum för frivilligt socialt arbete* och *Rädda Barnen* tillstyrker utredningens förslag och välkomnar att forskning definieras som en verksamhet som uppfyller vissa kriterier men inte nödvändigtvis är knuten till universitet eller högskola.

**Skälen för regeringens förslag:** Ändamålet vetenskaplig forskning har inte förklarats närmare i förarbetena, men omfattar framförallt verksamhet vid akademier, universitet, högskolor och motsvarande institutioner. En tydlig begränsning finns redan i betonandet av att det ska vara fråga om forskning som har vetenskaplig karaktär. Avgränsningen, sådan den utvecklats i praxis, omfattar följaktligen inte verksamheter som inte fått allmänt erkännande som vetenskap, t.ex. astrologi, spiritism och liknande. I praxis har det bl.a. handlat om att utöver vedertagen forskning fånga in det som är tillräckligt seriöst och utgör allmänt erkänd vetenskap. Som en närmare precisering anger Hagstedt (s. 282) att i sista hand får sådana omständigheter som i vad mån samarbete med statliga institutioner eller liknande äger rum avgöra. Även bidrag från det allmänna eller från andra håll kan spela in vid bedömningen. Grundforskning och målforskning omfattas, däremot inte sådan forskning som är alltför företagsanknuten.

Enligt ett uttalande i förarbetena (prop. 1942:134 s. 48) omfattas kulturminnesvården av begreppet vetenskaplig forskning när det är fråga om att bevara och säkerställa föremål för forskning som står museiverksamheten nära, men däremot har inte främjande av konst och litteratur accepterats (se RÅ 1972 not. fi 856 och RÅ 1987 not. 14). I och med att gemensamma ändamål, inbegripet kulturella ändamål, föreslås för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer fortsättningsvis den verksamhet som bedrivs på museer normalt att betraktas som ett allmännyttigt ändamål. Om och i vilken omfattning den kulturminnesvård som bedrivs är att hänföra till vetenskaplig forskning kommer fortsättningsvis då inte att behöva prövas särskilt då den torde kunna komma att omfattas av ändamålet kultur.

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har anfört att det är viktigt att en avgränsning görs till just den vetenskapliga forskningen. Vid bedömningen av denna fråga är det enligt utredningen av avgörande betydelse att den

forskning som avses tillämpar en vetenskaplig metod. I detta ligger att resultaten av forskningen redovisas öppet för alla. Vad som omfattas av begreppet vetenskaplig forskning är som utredningen framhåller inte något helt statistiskt och även nya forskningsområden och nyare forskningsmetoder torde kunna komma att innefattas. Förutsättningen är dock alltjämt att fråga är om sådan forskningsverksamhet som uppfyller kraven på att den bedrivs på vetenskaplig grund och även i övrigt uppfyller kraven för allmännytta.

För att bedöma vad som kan utgöra vetenskaplig forskning kan forskningsverksamheten som den bedrivs vid universitet och högskolor utgöra en utgångspunkt. Verksamheten, som regleras bl.a. genom högskolelagen (1992:1434), har som mål att åstadkomma vissa utåtriktade resultat som kan utnyttjas av andra för annan forskning, utbildning, praktiska tillämpningar etc. För att uppnå dessa resultat tillämpas vetenskapliga forskningsmetoder. Inom vetenskapsområdet har utvecklats normer för minimikrav för vad som räknas som vetenskapliga metoder. Det finns även en viss normering av vilka forskningsproblem som räknas till universitetens och högskolornas vetenskapsområden, men området ökar ständigt och det finns knappast några klara yttersta gränser. En bedömning av om en viss verksamhet hör till forskningens område bör först och främst beakta om resultaten ligger inom ett vid universitet eller högskolor etablerat vetenskapsområde, om vedertagna vetenskapliga forskningsmetoder används för att uppnå resultatet och att syftet är att resultatet ska tillföra ny kunskap om objektet för forskningen.

Vetenskaplig forskning kan bedrivas även utanför universitet och högskolor, men avgränsningen av vad som är vetenskaplig forskning kan enligt utredningen där bli svårare. Vad som ovan sagts om forskning vid universiteten kan utgöra en grund för bedömningen, men med hänsyn till den utveckling som ständigt pågår kan vetenskaplig forskning inte anses begränsad till enbart den verksamhet som bedrivs vid universitet och högskolor. I den vetenskapliga forskningen innefattas även sådan verksamhet som avser information och upplysning om den bedrivna forskningen.

Vid sidan om den vetenskapliga forskningen bedrivs uppdragsforskning i stor omfattning. Denna är enligt utredningen till skillnad från den

fristående forskningen inte att betrakta som allmännyttig om den är för nära kopplad till ett enskilt företag eller en grupp av företag och den skattepliktiga och konkurrensutsatta verksamhet som bedrivs där. Den uppfyller inte alltid det vetenskapliga kravet på öppenhet, dvs. resultaten av forskningen läggs normalt inte fram för granskning av andra forskare.

Regeringen instämmer i utredningens överväganden kring avgränsningen av vad som i det här sammanhanget kan anses utgöra vetenskaplig forskning. Tilläggs kan även att konstnärlig forskning i detta sammanhang ska jämföras med vetenskaplig forskning (se prop. 2012/13:30 s. 105 och 106). Att ytterligare precisera begreppet, som *Länsrätten i Västmanlands län* efterlyser, är enligt regeringen varken möjligt eller lämpligt. Den praxis som i dag finns på området ska som utgångspunkt fortsätta att gälla. Om innebörden av begreppet med hänsyn till samhällsutvecklingen bör utvidgas får bli en fråga för rättstillämpningen.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

### 6.14.5.3.5 Sveriges försvar och krisberedskap

---

**Regeringens förslag:** Ändamålet stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet ska, med hänsyn till samhällsutvecklingen, ges en annan något vidare utformning – främjandet av Sveriges försvar och krisberedskap i samverkan med myndighet.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer inte med regeringens. Utredningens förslag innebär att försvarsändamålet utmönstras och ersätts med ”fredsbefrämjande verksamhet”.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Göteborg* och *Länsrätten i Skåne* ifrågasätter om benämningen innefattar samhällets förmåga att hantera kriser och katastrofer av olika slag. Det kan ifrågasättas om dessa ändamål ryms inom begreppet fredsbefrämjande verksamhet. *Länsrätten i Västmanlands län* pekar på att begreppet fredsbevarande verksamhet är vitt och omfattar per definition även ändamål som i något avseende avser att stärka försvaret och antagligen också frågor rörande flyktingar. *Länsrätten* vill även

peka på att den föreslagna definitionen mycket väl kan komma att omfatta icke demokratiska organisationer som önskar stärka rikets försvar eller begränsa flyktingströmmar på olika sätt. Detta kan redan i dag ske genom ideella föreningar i viss utsträckning, men kan genom den föreslagna regleringen även komma att ske i form av stiftelser. Ett sätt att begränsa risken härför är att man i bestämmelsen som villkor lägger till att den fredsbevarande verksamheten ska bedrivas i samverkan med myndighet. *Länsstyrelsen i Uppsala län* tillstyrker utredningens förslag att beskrivningen av ändamålet om att främja Sveriges försvar ska få en annan och något vidare benämning för att även täcka in verksamhet för att stödja både totalförsvaret och samhällets förmåga att hantera kriser och katastrofer av olika slag. Dock vill länsstyrelsen ifrågasätta om det inte går att hitta en bättre beskrivning av dessa båda verksamheter än den föreslagna allmänt hållna "fredsbefrämjande verksamhet". Måhända skulle uttrycket "freds- och säkerhetsbefrämjande verksamhet" utgöra ett visst förtydligande. *Länsstyrelsen i Västra Götalands län* anför att det inte är olämpligt att ha ett ändamål som är kopplat till försvaret och att det föreslagna utvidgade ändamålet fredsbefrämjande verksamhet är bra. Däremot ryms det tidigare ändamålet att "stärka rikets försvar" inte inom fredsbefrämjande verksamhet. För att både de stiftelser och de många gånger viktiga ideella föreningar som har detta ändamål ska uppfatta att deras verksamhet är viktig föreslår länsstyrelsen att ändamålet ska vara "Försvars- och fredsbefrämjande verksamhet". *Svenska FN-förbundet* föreslår att uppräknningen av allmännyttiga ändamål utökas med fredsarbete, humanitärt arbete samt internationellt utvecklingsarbete. *Röda Korset* stödjer att ändamålet får en vidare utformning till att omfatta fredsbefrämjande verksamhet. Det är viktigt att påpeka att ändamålet bör omfatta de verksamheter som finns för att stöda samhällets förmåga att hantera kriser och katastrofer. *Stiftelsen Kungafonden* ställer sig tveksam till det föreslagna begreppet. I dag används andra liknande begrepp t.ex. i lagen om utbildning för fredsfrämjande verksamhet. Kan detta avse detsamma bör detta uttryck användas. Kungafonden anser emellertid att verksamhet som direkt eller indirekt främjar totalförsvaret eller liknade samhällsskyddande verksamhet bör

vara skattegynnande. Utredningen framhåller i betänkandet att ändamål behövs som stödjer samhällets förmåga att hantera kriser och katastrofer av olika slag. En sådan verksamhet är viktig för stabiliteten och säkerheten i samhället. Att bland ändamålen lyfta fram detta område för att det inte ska råda något tvivel om att det rör sig om allmännyttig verksamhet är därför lämpligt. Detta resonemang bör då enligt Kungafonden bättre avspeglade sig i lagtexten. Begrepp som totalförsvaret eller liknande samhällsskyddande verksamhet kan förslagsvis användas. *Svenska Försvarsutbildningsförbundet* anför följande. Ändringsförslaget från att ha "stärka Sveriges försvar" som rekvisit till "fredsbefrämjande verksamhet" är acceptabelt under förutsättning att det vid tillämpningen inte blir något motsatsförhållande mellan det tidigare och det nya rekvisitet.

**Skälen för regeringens förslag:** Ändamålet stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet togs upp som ett kvalificerat ändamål under beredskapstiden i anslutning till det då pågående andra världskriget. Omfattningen av skattebefrielsen skulle avse totalförsvaret och inte enbart det rent militära försvaret och avsikten var att detta ändamål skulle tillämpas restriktivt. För att omfattas av bestämmelsen ställs krav på att verksamheten ska ske i samverkan med myndighet och att den ska gå ut på att direkt stärka försvaret. Den typ av organisationer som skulle omfattas angavs vara hemvärns-, sjövärns- och andra försvarsföreningar.

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har övervägt behovet av att särskilt ange ett försvarsändamål i exemplifieringen och då bl.a. anført följande. Av länsstyrelsernas stiftelseregister framgår att antalet stiftelser med försvarsändamål totalt i landet är få. Med beaktande enbart av förhållandena vad gäller stiftelser och den förändrade inriktningen av försvaret kan behovet av att särskilt utpeka detta ändamål ifrågasättas. Då nybildandet på detta område torde vara marginellt skulle en övergångsregel kunna tänkas utgöra en lösning. Men för de ideella föreningar som verkar på försvarsområdet, bl.a. Hemvärdet, Bilkåristerna och Lottakåren, kan ett avskaffande av försvarsändamålet kanske innebära problem. För dessa organisationer innebär ett införande av särskilda övergångsregler inte någon lösning eftersom det skulle innebära en lösning till den nu existerande



organisationsstrukturen, vilket kan vara olämpligt med hänsyn till den omfattande omstrukturering som för närvarande genomförs inom det svenska försvaret.

Det kan konstateras att totalförsvaret är en statlig uppgift, som inte borde vara beroende av privat donationsvilja för sin existens. Utredningen har dock framhållit att det finns enstaka stiftelser som har bildats för att stödja verksamheter med stor betydelse för totalförsvaret och att dessa bör vara fortsatt gynnade. Därutöver finns enligt utredningen de frivilliga försvarsorganisationer som i dag kan hänföras till ändamålet att stärka Sveriges försvar (Se förordningen (1994:524) om frivillig försvarsverksamhet där de frivilliga försvarsorganisationerna anges i bilaga till förordningen).

Med hänsyn till samhällsutvecklingen i såväl Sverige som inom EU och i världen i övrigt konstaterade utredningen att inriktningen i dag går mot fredsskapande verksamhet. Utredningen anser vidare att det behövs ett ändamål som stödjer samhällets förmåga att hantera kriser och katastrofer av olika slag. Utredningen har övervägt en lämplig benämning och har, med hänvisning till att skapandet av EU till stor del har sin grund i en önskan att söka bevara och utöka freden, föreslagit benämningen "fredsbefrämjande verksamhet". *Länsstyrelsen i Västra Götalands län* anför dock att det tidigare ändamålet att "stärka rikets försvar" inte ryms inom fredsbefrämjande verksamhet. *Länsrätterna i Göteborg och Skåne, Stiftelsen Kungafonden samt Länsstyrelsen i Uppsala* ifrågasätter dessutom om den av utredningen föreslagna benämningen innefattar ändamål som stödjer samhällets förmåga att hantera kriser och katastrofer av olika slag. *Länsstyrelsen i Uppsala* har föreslagit "freds- och säkerhetsbefrämjande verksamhet och Stiftelsen Kungafonden har föreslagit att begrepp som totalförsvaret eller liknande samhällsskyddande verksamhet kan användas. Kungafonden har även påpekat att benämningen fredsbefrämjande verksamhet används i annan lagstiftning och att detta uttryck bör användas om innebörden är densamma. *Länsrätten i Västmanlands län* påpekar även att den föreslagna definitionen mycket väl kan komma att omfatta icke demokratiska organisationer som önskar stärka rikets försvar eller begränsa flyktingströmmar på olika sätt. Ett sätt att begränsa risken härför är att man i

bestämmelsen som villkor lägger till att den fredsbefrämjande verksamheten ska bedrivas i samverkan med myndighet.

Regeringen anser att verksamhet av ovan angivet slag är viktig för stabiliteten och säkerheten i samhället. Det är därför lämpligt att detta område lyfts fram i exemplifieringen av ändamål för att det inte ska råda något tvivel om att det rör sig om allmännyttig verksamhet. Den av utredningen föreslagna benämningen är dock, såsom ovan nämnda remissinstanser har anført, inte lämplig. Benämningen skulle kunna ha en i vissa fall inte avsedd begränsande innebörd och i vissa fall en alltför vid tillämpning. Det bör såsom Länsrätten i Västmanlands län anför övervägas om ändamålet bör begränsas till verksamhet som bedrivs i samverkan med myndighet.

Regeringen anser att ändamålet i stället bör benämnas "Sveriges försvar och krisberedskap i samverkan med myndighet". Med försvar bör här, i likhet med som hitintills varit fallet, avses totalförsvaret, dvs. såväl militärt försvar som civilt försvar. Med militärt försvar avses vidare Försvarsmaktens verksamhet i sin helhet oavsett om verksamheten bedrivs i Sverige eller utomlands. I militärt försvar inkluderas därmed även verksamhet i form av militära insatser internationellt, vilket innefattar den fredsbefrämjande verksamheten. Med krisberedskap bör här avses åtgärder som främjar samhällets förmåga att motstå och hantera olyckor och svåra påfrestningar på samhället i fred.

En förutsättning bör enligt regeringen även fortsättningsvis vara att den direkt eller indirekt främjade verksamheten ska ske i samverkan med myndighet. Det kan t.ex. ske genom att någon representant för myndigheten deltar i styrelsens arbete eller att organisationen ställer personal eller material till myndighetens förfogande (jfr Hagstedt s.255).

*Svenska FN-förbundet* föreslår att uppräkningsav allmännyttiga ändamål utökas med fredsarbete, humanitärt arbete samt internationellt utvecklingsarbete. De ändamål som förbundet nämner har enligt regeringen karaktären av ett allmännyttigt ändamål. Att särskilt nämna dessa i exemplifieringen är dock enligt regeringen inte nödvändigt.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

### 6.14.5.3.6 Kultur

**Regeringens förslag:** Kulturella och konstnärliga ändamål ska även fortsättningsvis anses allmännyttiga och benämnas främjande av kultur.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** I princip samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstryker eller har inget att erinra mot förslaget. *Kungl. Musikaliska akademien* anför att förslaget ur statsfinansiell synpunkt rimligen skulle få den positiva effekten att statsunderstödda kulturverksamheters villkor skulle kunna förbättras. Inte heller torde det vara svårare för skattemyndigheter och tillsynsmyndigheter att närmare definiera begreppet kulturändamål än de ändamål som i dag gäller. *Sten A Olssons stiftelse för forskning och kultur* och *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd KLYS* välkomnar förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Redan inför 1942 års lagstiftning diskuterades frågan om skattebefrielse för kulturella ändamål. Diskussionen utmynnade dock i slutsatsen att teaterkonsten, musiken och de bildande konsterna inte alltid utövades på sådant sätt att uppmuntran från det allmännas sida i form av skattebefrielse kunde anses befogad (prop. 1942:134 s. 48). Bevillningsutskottet (bet. 1942:BevU21 s. 10) uttalade en vilja att omfatta de bildande konsterna, musiken och teaterkonsten, men konstaterade att all sådan verksamhet inte kunde anses vara i hög grad allmännyttig på sådant sätt att den var värd att gynna. Det ansågs dessutom föreligga stora svårigheter att dra gränsen mellan vad som är förtjänt av stöd från det allmännas sida och vad som inte är det. Först i och med det utvidgade skattegynnandet för de ideella föreningarna år 1977 blev kultur ett skattegynnadt allmännyttigt ändamål för dessa föreningar.

Regeringen anser att kultur är ett för samhället angeläget område. De kulturpolitiska målen (prop. 2009/10:3, bet. 2009/10:KrU5, rskr. 2009/10:145) innebär att kulturen ska vara en dynamisk, utmanande och obunden kraft med yttrandefriheten som grund. Alla ska ha möjlighet att delta i kulturlivet. Kreativitet, mångfald och konstnärlig kvalitet ska prägla

samhällets utveckling. För att uppnå målen ska kulturpolitiken:

- främja allas möjlighet till kulturupplevelser, bildning och till att utveckla sina skapande förmågor,
- främja kvalitet och konstnärlig förnyelse,
- främja ett levande kulturarv som bevaras, används och utvecklas,
- främja internationellt och interkulturellt utbyte och samverkan inom kulturområdet,
- särskilt uppmärksamma barns och ungas rätt till kultur.

Ett sätt att underlätta uppfyllandet av dessa mål är att låta främjandet av kultur vara ett särskilt skattegynnadt ändamål även för stiftelser.

I nu gällande lagtext anges att ändamålen kan vara konstnärliga eller liknande kulturella. Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har föreslagit att begreppet konstnärliga inte behöver nämnas i exemplifieringen då det får anses täckas in av begreppet kulturella och att någon ändring i tillämpningen på grund av detta inte är avsedd. Regeringen instämmer i utredningens bedömning. Främjande av kultur får anses omfatta även konstnärliga ändamål.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

### 6.14.5.3.7 Sjukvård

**Regeringens förslag:** Sjukvård ska ingå i uppräknningen av allmännyttiga ändamål.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** I princip samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstryker eller har inget att erinra mot förslaget. *Sophiahemmet, ideell förening (SHIF)* välkomnar att sjukvård införs i exemplifieringen av allmännyttiga ändamål. SHIF efterlyser emellertid ett förtydligande avseende vad begreppet sjukvård ska anses innefatta och vill framhålla vikten av att begreppet åtminstone ska anses innefatta vad som i hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) avses med hälso- och sjukvård.

**Skälen för regeringens förslag:** Verksamhet som avser sjukvård har under lång tid varit skattegynnad genom att sjukvårdsinrättningar

har varit skattegynnade. I dessa fall har det varit fråga om verksamhet som bedrivits i egen regi men utan vinstsyfte. Stiftelse- och förenings-skatteutredningen föreslår att sjukvård ska ingå i exemplifieringen av allmännyttiga ändamål. Förslaget är en konsekvens av utredningens förslag att avskaffa den särskilda skattefriheten för sjukvårdsinrättningar. Eftersom regeringen inte lämnar något förslag vad gäller regleringen av sjukvårdsinrättningar uppkommer frågan om sjukvård ända ska ingå i exemplifieringen av allmännyttiga ändamål.

I direktiven till Stiftelse- och förenings-skatteutredningen angavs bl.a. att konflikter av de slag som uppkommit i rättsfallet RÅ 2004 ref. 77 mellan skilda bestämmelser om skattegynnande ska undanröjas (se även avsnitt 6.14.5.3.2). Regeringen anser att sådana konflikter så långt möjligt bör undvikas. Genom att sjukvård tas med i exemplifieringen förhindras en konflikt liknande den som var föremål för prövning av Högsta förvaltningsdomstolen i nämnda mål. Regeringen finner därför att sjukvård bör tas med i exemplifieringen av allmännyttiga ändamål.

*Sophiahemmet* efterlyser ett förtydligande avseende vad begreppet sjukvård ska innefatta och framhåller vikten av att begreppet åtminstone ska anses innefatta vad som i hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) ska anses med hälso- och sjukvård. Regeringen anser att omfattningen av begreppet sjukvård bör vara densamma som den verksamhet som kan bedrivas av sjukvårdsinrättningar med bibehållen skattefrihet. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att det är vinstsyftet hos det subjekt som bedriver verksamheten som är avgörande. (RÅ 2008 ref. 74 och Skatteverkets ställningstagande den 20 juni 2012 med dnr 131 147923-12/111). Det ska vara fråga om privata institutioner som främjar viktiga samhällsfunktioner, som annars skulle ha tagits om hand av staten eller kommunerna (prop. 1942:134 s. 20 och 52). Institutionen kan betecknas som anstalt för sjukvård eller annan verksamhet. Verksamheten ska vara föremål för offentligrättslig reglering. Begreppet anstalt förklaras som ett enskilt subjekt som tillhandahåller allmänheten nyttigheter eller tjänster.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

#### 6.14.5.3.8 Miljövård

**Regeringens förslag:** Miljövård ska ingå i uppräkningsav allmännyttiga ändamål. Även vad som i allmänt språkbruk avses med naturvård ska innefattas i miljövård.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** I princip samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget. *Länsstyrelsen i Uppsala* tillstyrker att miljövård införs i uppräkningsav allmännyttiga ändamål. Enligt länsstyrelsens uppfattning bidrar många ideella organisationer på ett fruktbart sätt till att uppnå målen för miljöpolitiken. *Kungl. Vetenskapsakademien KVA* noterar med tillfredsställelse att begreppet "allmännytta" nu utvidgas till att omfatta även miljövård.

**Skälen för regeringens förslag:** Riksdagen beslutade 2010 om en ny struktur för miljöarbetet med ett generationsmål, 16 miljö-kvalitetsmål samt etappmål. Målstrukturen för miljöarbetet är:

– Generationsmålet är det övergripande målet för miljöpolitiken och innebär att vi till nästa generation ska kunna lämna över ett samhälle där de stora miljöproblemen är lösta, utan att orsaka ökade miljö- och hälsoproblem utanför Sveriges gränser. Detta förutsätter en ambitiös miljöpolitik i Sverige, inom EU och i internationella sammanhang.

– De 16 miljö-kvalitetsmålen anger det tillstånd i den svenska miljön som miljöarbetet ska leda till. Till miljö-kvalitetsmålen finns ett antal preciseringar som tydligare definierar vilket miljö-tillstånd som ska uppnås.

– Etappmålen ska tydliggöra de samhällsförändringar som är nödvändiga för att vi ska nå miljö-kvalitetsmålen och generationsmålet.

Den 26 april 2012 fattade regeringen ett beslut som förstärker och vidareutvecklar miljömålssystemet genom en första uppsättning etappmål och uppdaterade preciseringar till miljö-kvalitetsmålen. Tretton etappmål fastställdes inom fyra

prioriterade områden: luftföroreningar, farliga ämnen, avfall och biologisk mångfald. Med regeringens beslut om en första uppsättning etappmål finns det nu sammanlagt 14 etappmål i miljömålssystemet. Ett etappmål om utsläpp av växthusgaser till 2020 infördes våren 2010 då riksdagen beslutade att det nationella klimatmålet ersätts med ett etappmål med samma lydelse.

Miljövård är ett viktigt område som engagerar många i samhället, såväl på det offentliga som på det privata planet och betydande insatser görs också på frivillig grund. Under senare år har engagemang på detta område blivit allt mer angeläget för många människor och betydelsen av ett mångfacetterat arbete och engagemanget för bevarande av natur och miljö har också varit starkt på senare tid. Det får enligt regeringen anses som i det närmaste självklart att främjandet av miljövård är ett allmännyttigt ändamål och att det bör framgå av exemplifieringen av sådana ändamål.

Eftersom miljövård som begrepp anses omfatta det som brukar hänföras till naturvård (se exempelvis Nationalencyklopedin, uppslagsorden miljövård och naturvård) räcker att ändamålet benämns ”miljövård”.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

#### 6.14.5.3.9 Nordiskt samarbete

**Regeringens bedömning:** Ändamålet nordiskt samarbete bör inte ingå i uppräknningen av allmännyttiga ändamål.

**Utredningens bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** I princip samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstryker eller har inget att erinra mot förslaget. *Föreningen Norden* hemställer att nordiskt samarbete kvarstår som ett allmännyttigt ändamål och därmed även fortsättningsvis medför skattebefrielse.

**Skälen för regeringens bedömning:** Främjande av nordiskt samarbete infördes som ett kvalificerat ändamål år 1991. Dessförinnan kunde dåvarande Riksskatteverket genom ett

särskilt dispensbeslut jämställa en stiftelse eller en ideell förening, som hade till syfte att främja nordiskt samarbete, med andra stiftelser och ideella föreningar med kvalificerat ändamål och på det sättet befria den skattskyldige. Att nordiskt samarbete togs in som kvalificerat allmännyttigt ändamål berodde främst på att motsvarande regel redan fanns i övriga nordiska länder. Nordiska rådets juridiska niomanna-kommitté uttalade att ”Det nordiska samarbetet tillmäts numera allmänt en sådan betydelse, att det bör kunna anses likvärdigt med åtskilliga av de ändamål, som privilegieras av gällande lagstiftning.” Vidare ansåg man att ändamålsbestämningen inte borde ges en alltför generell utformning. Som lämplig avgränsning föreslogs samverkan med statlig eller kommunal myndighet eller godkännande av någon bestämd statlig instans. Detta skulle utesluta de mer perifera samarbetsuppgifter, som inte kunde anses motivera uppmärksamhet från det allmännas sida (prop. 1963:6 s. 12 f.).

Departementschefen kom fram till att ett avsteg från Sveriges interna principer borde göras och att anledningen därtill närmast var att söka i den internordiska karaktär föreningar och stiftelser av förevarande slag har. Vidare att lagstiftningen i övriga nordiska länder i princip medgav skattefrihet för motsvarande subjekt. Han anförde (prop. 1963:6 s. 19 f.):

Jag vill därför förorda att, såsom ett bidrag till det nordiska samarbetet, de från svensk sida framförda principiella betänkligheterna får falla och att skattefrihet ges även åt svenska stiftelser och föreningar med sådan verksamhet.

Något som poängterades tydligt vid införandet av reglerna var att det inte var tillräckligt för skattefrihet att en stiftelse eller förening bedriver verksamhet i två eller flera nordiska länder utan det avgörande skulle vara, att verksamheten direkt syftar till att främja samarbetet mellan länderna. Det samarbete som här avses är det nordiska samarbetet. Ett allmänt främjande av internationellt samarbete berörs däremot inte av dessa regler. Vidare påpekas att endast föreningar och stiftelser med från allmänna synpunkter mera betydelsefull verksamhet borde komma i fråga för skattefrihet.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 137) gjorde bedömningen att de flesta föreningar som främjar nordiskt



samarbete borde kunna befrias från skatt med stöd av det vidare allmännyttighetsbegreppet för föreningar, vilket också framgår av prop. 1976/77:135 s. 73 f. Kommittén påpekade även att stiftelser med syfte att främja nordiskt samarbete med all sannolikhet var ovanliga. Eftersom uttrycket nordiskt samarbete är obestämt och inte anger någon begränsning fann man att det krävdes antingen en precisering eller att ändamålet slopades. Det sistnämnda föreslogs, dock med dispensmöjlighet och övergångsbestämmelser för befintliga stiftelser.

Enligt uppgift hämtade från länsstyrelsernas stiftelseregister finns endast en handfull stiftelser som har detta ändamål angivet, i de flesta fall dessutom endast som ett av flera ändamål. Även med beaktande av att stiftelseregistret inte omfattar alla existerande stiftelser då vissa mindre stiftelser inte är registrerade, gör Stiftelse- och föreningsskatteutredningen bedömningen att antalet stiftelser med detta ändamål är så få att det knappast är motiverat att detta ändamål finns kvar. Vid sidan av stiftelserna finns det även ideella föreningar som har detta ändamål. Här instämmer utredningen i den bedömning som gjordes i 1995 års betänkande, dvs. att föreningar som främjar nordiskt samarbete vanligtvis omfattas av de allmänna skattefrihetsgrunderna.

Utredningen pekar på att det finns ytterligare ett problem när det gäller det nordiska samarbetet och det är vilket slags samarbete som är avsett att främjas. Om samarbetet endast ska omfatta det kulturella och liknande områden eller om även rent ekonomiskt samarbete omfattas framgår inte. Ska ändamålet behållas krävs därför enligt utredningen en precisering av grunden. I dagens samhälle och efter Sveriges inträde i EU är det internationella samarbetet mer sällan begränsat till Norden. Detta skulle i så fall motivera en utvidgning till att avse ett samarbete inom EU eller till och med ett rent internationellt samarbete. Med hänsyn till de oklarheter som finns kring ändamålets utformning och inriktning i dag, det förslag om vidgade generella ändamål som utredningen lämnar samt att det i ändamålskraven inte finns någon begränsning till enbart ett gynnande av svenska eller nordiska förhållanden föreslår utredningen att bestämmelsen om skattegynnande för nordiskt samarbete inte tas med i exemplifieringen. Regeringen instämmer, även med beaktande av de synpunkter som lämnats av

*Föreningen Norden*, i utredningens bedömning. Det finns inte anledning att särskilt ange ett ändamål av denna innebörd i exemplifieringen över allmännyttiga ändamål. Det innebär dock inte att stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som främjar olika samarbeten inte skulle kunna uppfylla ändamålskravet (jfr SOU 1995:63 s. 137). Det är endast fråga om en exemplifiering av vad som kan anses utgöra allmännyttiga ändamål och inte en uttömmande uppräknings.

#### 6.14.5.4 Övriga förutsättningar

##### 6.14.5.4.1 Ingen huvudsaklighetsbedömning i ändamålskravet

---

**Regeringens förslag:** Förutsättningen att stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet huvudsakligen ska ha ett allmännyttigt ändamål ska utgå.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* har inget att erinra mot förslaget. *Kammarkollegiet* anför att det i förslaget till ny lagtext inte uttryckligen har angivits att en stiftelse ska använda sin avkastning för att främja det ändamål som anges i stiftelseförordnandet. Kollegiet instämmer i att det inte finns något avgörande hinder mot lika regler men vill i sammanhanget understryka att en stiftelse naturligtvis är skyldig att följa ändamålet enligt stiftelseförordnandet. Det ankommer sedan på tillsynsmyndigheten att följa upp att stiftelsen följer sina ändamålsföreskrifter. *Kammarrätten i Göteborg* anför att det av lagtexten bör framgå huruvida en organisation, utöver ett eller flera allmännyttiga ändamål, även kan ha andra ändamål.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt 7 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska en stiftelse ha till huvudsakligt ändamål att främja något eller flera av vissa uppräknade ändamål (se även motsvarande bestämmelse för ideella föreningar och registrerade trossamfund, 7 kap. 8 § IL). Med huvudsakligen avses i inkomstskattelagen vanligtvis ca 75 procent (prop. 1999/2000:2, del 1, s. 505).

Det kan ifrågasättas om huvudsaklighetskriteriet har någon praktisk innebörd. Enligt verksamhetskraven i 7 kap. 5 och 9 §§ IL ska stiftelsen, föreningen eller trossamfundet i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose ett allmännyttigt ändamål. Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har i sitt förslag till lagstiftning föreslagit att huvudsaklighetskriteriet i ändamålskravet ska tas bort. Det innebär att en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund utan någon begränsning även kan ha andra ändamål än allmännyttiga ändamål. Som angetts ovan innebär dock verksamhetskraven att stiftelsen eller föreningen rent faktiskt måste tillgodose ett allmännyttigt ändamål för att de ska kvalificera som inskränkt skattskyldiga. Verksamhetskravet måste vara uppfyllt för att inskränkt skattskyldighet ska föreligga oberoende av om ändamålskravet är förenat med ett huvudsaklighetskriterium eller inte. Huvudsaklighetskriteriet i ändamålskravet har med andra ord inte någon egentlig betydelse för de uppställda kraven för inskränkt skattskyldighet. Regeringen finner att det därför inte är nödvändigt med ett huvudsaklighetskriterium vid tillämpning av ändamålskravet. Att slopa huvudsaklighetskriteriet underlättar dessutom prövningen om en stiftelse eller en ideell förening är inskränkt skattskyldig eller inte.

#### 6.14.5.4.2 Gynnande av medlem eller viss bestämd person

---

**Regeringens förslag:** En stiftelses ändamål får inte vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer. En ideell förening eller ett registrerat trossamfunds ändamål får inte vara begränsat till vissa familjers, medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Forum för frivilligt socialt arbete* tillstyrker förslaget. I övrigt har inga remissinstanser särskilt yttrat sig över förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** I kravet på allmännytta ligger, som konstaterades redan i förarbetena till 1942 års lagstiftning, även att ändamålen inte får vara begränsade till en mindre

krets av personer. För stiftelsernas del anges förhållandet i dag som ”inte vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer”. För ideella föreningar och registrerade trossamfund är den motsvarande begränsningen att ”ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen”. Av förarbetena till föreningsbestämmelserna kan utläsas att innebörden av rekvisitet ekonomiska intressen är att bl.a. arbetsgivarföreningar, fackföreningar och branschföreningar inte omfattas av skattegynnande då deras verksamhet anses hänförlig till medlemmarnas ekonomiska intressen (bet. 1976/77:SkU45 s. 28).

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har bedömt att det även i fortsättningen torde finnas anledning att ha kvar nämnda krav vad gäller ändamålskravet. Utredningen övervägde en enhetlig reglering, men fann att tillräckligt starka skäl inte talade för detta med hänsyn till respektive organisations struktur. Regeringen instämmer i utredningens bedömning och föreslår därför att en stiftelses ändamål inte ska få vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer. En förenings eller ett trossamfunds ändamål bör vidare inte få vara begränsat till vissa familjers, medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

#### *Lagförslag*

Förslaget framgår av den nya paragrafen 7 kap. 4 § IL, se avsnitt 3.17.

#### 6.14.5.4.3 Förvaltarsmitta

---

**Regeringens bedömning:** Någon lagreglering ska inte införas för s.k. förvaltarsmitta.

---

**Utredningens bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Sveriges Kommuner och Landsting* delar utredningens uppfattning att ingen lagreglering ska göras för så kallad förvaltarsmitta. I övrigt har inga remissinstanser särskilt yttrat sig över förslaget.

## Skälen för regeringens bedömning

### *Gällande rätt*

För stiftelser saknas det lagstöd för att medge befrielse från inkomstskatt utöver de lagreglerade undantagen för stiftelser i 7 kap. inkomstskattelagen. För stiftelser som är eller har varit nära anknutna till ett skattebefriat subjekt, t.ex. en kommun, har det dock vuxit fram en praxis enligt vilken stiftelsen medgetts skattebefrielse på samma villkor som kommunen. I en sådan situation brukar man tala om förvaltar smitta, vilket innebär att det förvaltande organets skattefrihet så att säga smittar av sig på det förvaltade subjektet så att också detta blir skattebefriat för sina inkomster.

1936 års skattekommitté (SOU 1939:47 sid. 57 f.) tog upp frågan när det gäller stiftelser som förvaltas av landsting eller kommuner. Man konstaterade att Högsta förvaltningsdomstolen hade avgjort ett flertal mål angående kommunala donationsfonders beskattning och funnit att dessa kunnat medges skattefrihet jämlikt grunderna för lagrummen om skattefrihet för kommuner. Denna praxis innebär dels att den kommunala donationsfonden skulle främja ändamål som det enligt lag ålåg kommuner att tillgodose, dels att vederbörande kommun på grund av en vidsträckt formulering av donationsbestämmelserna själv kunde bestämma om det ändamål fonden hade att tillgodose. Det var alltså kommunens vidsträckta dispositionsrätt över de donerade medlen som utgjorde grunden för skattefriheten. Om ändamålet däremot var angivet till ett för kommunen icke-obligatoriskt ändamål ansågs någon skattefrihet inte kunna bli aktuell. Kommittén ifrågasatte lämpligheten av att lagfästa gällande praxis. Man ansåg att en sådan bestämmelse skulle få en mycket begränsad räckvidd och att den lätt skulle kunna ge anledning till misstolkning.

I propositionen diskuteras problemet med osäkerheten om vad som var att se som ett självständigt rättssubjekt respektive ett osjälvständigt, dvs. vad som utgör en stiftelse eller inte uppfyller kraven på en sådan. Någon civilrättslig lagstiftning på området fanns inte vid den tiden. Denna osäkerhet ansågs innebära att en reglering inte var lämplig att genomföra (prop. 1942:134, s. 49 f.).

1995 års Stiftelse- och förenings-skatte-kommitté såg principiella skäl föreligga för att låta en stiftelse med anknuten förvaltning bli

befriad från skattskyldighet och hänvisade till att om förvaltaren själv ägt stiftelseförmögenheten skulle avkastningen varit undantagen från beskattning. Kommittén ansåg dock att de avgränsningar som gjorts i praxis inte alltid varit helt ändamålsenliga (SOU 1995:63 s. 154 f.).

I 1995 års betänkande föreslogs bl.a. en lagreglering för stiftelser med statliga och kommunala förvaltare. Av remissvaren på 1995 års betänkande framgår ett uttalat önskemål om att någon lagreglering inte skulle ske på området. En reglering ansågs obehövlig med hänsyn till att gällande praxis fungerade väl. Det framkom dock vissa önskemål om att även ideella föreningar och registrerade trossamfund skulle kunna vara förvaltare.

I frågan om förvaltar smitta finns en tämligen rik äldre praxis, men Högsta förvaltningsdomstolen har också under år 2006 prövat två fall som gäller förvaltar smitta, ett där förvaltaren var en ideell förening och ett där staten genom ett universitet var förvaltare. I RÅ 2006 ref. 42, Systrarna Bodins stiftelse, hade en stiftelse som sitt ändamål att dela ut 80 procent av avkastningen till missionsförsamlingen i Lima, Transtrand och Malung. De utdelade medlen skulle användas för församlingens egen verksamhet. Stiftelsen var knuten till församlingen och stiftelsens styrelse utsågs av vid församlingens årsmöte röstberättigade personer. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det i målet var ostridigt att stiftelsen inte hade ett sådant kvalificerat ändamål att den själv var inskränkt skattskyldig. Klart var också att missionsförsamlingen hade ett sådant ändamål att den som ideell förening omfattades av inskränkt skattskyldighet. Frågan i målet var om stiftelsen hade rätt till begränsning i skattskyldigheten enligt de grunder som gällde för missionsförsamlingen. När det gäller praxis på området konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att de förvaltande subjekt som omfattats av denna praxis alla varit undantagna från skattskyldighet enligt bestämmelser som inte innehåller något fullföljdskrav som ska uppfyllas. Bl.a. hänvisas till ett uttalande av Stiftelse- och förenings-skatte-kommittén (SOU 1995:63 s. 156) att en utvidgning av denna praxis skulle ställa krav på en fullföljdsbedömning i två led, dvs. beträffande både föreningen och stiftelsen. Högsta förvaltningsdomstolen fann att stiftelsen inte kunde frikallas från skatt-

skyldighet med hänvisning till för missionsförsamlingen gällande regler.

I RÅ 2006 ref. 79 var det fråga om en stipendiestiftelse, som förvaltades av Uppsala universitet. Stiftelsen hade till ändamål att främja naturvetenskaplig och medicinsk forskning genom att lämna understöd i form av stipendier till svenska forskare. Även mottagare utanför det förvaltande universitetet kunde komma ifråga. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att frågan om förvaltarshem i enlighet med grunderna för statens skattebefrielse inte kommit under dess prövning de senaste fyrtio åren. Varken den skatterättsliga lagstiftning som beslutats under denna tid eller det förhållandet att civilrättslig lagstiftning i form av stiftelselagstiftning hade, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, förändrat förutsättningarna för bedömningen. Tidigare gällande praxis skulle därför ligga till grund för prövningen i detta mål. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att stiftelsen var inskränkt skattskyldig enligt de grunder som gäller för statens skattebefrielse. Såväl stiftelsen som universitetet främjade vetenskaplig forskning.

#### *Övervägande*

Den s.k. förvaltarshemmet har framförallt varit aktuell för statligt och kommunalt förvaltningsstiftelser. Av praxis från Högsta förvaltningsdomstolen framgår att förvaltarshem godtagits i fall där förvaltaren haft sådan skattemässig karaktär att skattefriheten varit ovillkorlig. Förvaltarshemmet på det ovillkorligt skattefria området är således klarlagt enligt fast praxis.

I och med förslaget om gemensamma ändamåls-, verksamhets- och fullföljningskrav kommer befrielse från skatt på grund av förvaltarens skattebefrielse att i princip sakna betydelse när det gäller förhållandet mellan villkorat skattefria subjekt. Det kommer enligt förslaget att vara möjligt att främja sitt ändamål såväl genom egen verksamhet som genom att bidra till annat allmännyttigt subjekts verksamhet. Behovet av en lagreglering av förvaltarshemmet har därmed minskat högst avsevärt vad gäller förvaltarshemmet för villkorligt skattebefriade subjekt. Det statliga och kommunala området är emellertid områden där förutsättningarna för att en stiftelse ska kunna omfattas av förvaltarshemmet vilar på fast praxis från Högsta förvaltningsdomstolen och behovet av reglering är därför obetydligt. Regeringen finner sammantaget att

det inte föreligger något behov av att lagreglera förvaltarshemmet för vare sig villkorligt eller ovillkorligt skattebefriade subjekt.

#### 6.14.6 Verksamhetskrav

**Regeringens förslag:** Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska i den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret uteslutande eller så gott som uteslutande främja ett eller flera allmännyttiga ändamål. Vid denna bedömning får hänsyn tas till hur kravet sammantaget har uppfyllts året före beskattningsåret, beskattningsåret och det närmast följande beskattningsåret.

**Utredningens förslag** överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen föreslår att verksamhetskravet skulle anses uppfyllt även om verksamheten i mindre utsträckning avviker härifrån, om avvikelsen kan antas tillfällig. Utredningen föreslog inte att hänsyn får tas till hur kravet sammantaget har uppfyllts året före beskattningsåret, beskattningsåret och det närmast följande beskattningsåret.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Göteborg* delar utredningens förslag om att det direkt av lagtexten ska framgå att bedömningsperioden kan omfatta mer än ett enstaka år. *Skatteverket* delar utredningens uppfattning om verksamhetskravets tillämpning. Tillämpningen av verksamhetskravet blir emellertid enligt Skatteverket besvärlig i de fall subjekten bedriver näringsverksamhet i egen regi. Enligt Skatteverkets mening främjar normalt aldrig en näringsverksamhet som bedrivs i vinstsyfte något här aktuellt ändamål. En näringsverksamhet som inte främjar något ändamål ska enligt Skatteverkets uppfattning inte ingå vid bedömning av verksamhetskravet. Ett klarläggande behövs. Skatteverket delar uppfattningen att bedömning av verksamhetskravet ska ske över en period av några år. Lagförslagets lydelse innebär enligt Skatteverkets mening en viss utvidgning av gällande rätt i och med att en tillfällig nedgång i främjandet inte behöver läkas av ett större främjande tidigare eller senare år. Detta uppfattar Skatteverket som en avvikelse från utredningens avsikt med tillägget i lagtexten. *Nämnden för statligt stöd till*



*trossamfunden SST* anser att det är tillfredsställande att inte något enstaka års missbedömning av vad som kan anses kvalificerande gör att hela verksamheten ska beskattas för det året. *Forum för frivilligt socialt arbete* ställer sig bakom förslaget om verksamhetskravet och förtydligandet att bedömningsperioden kan vara längre än ett år. *Frivilligorganisationernas Insamlingsråd FRII*, *Vidarstiften*, *Föreningen Blomsterfonden* och *Radiumbemmets Forskningsfonder* anser att det är tillfredsställande att inte något enstaka års missbedömning av vad som kan anses kvalificerande gör att hela verksamheten ska beskattas för det året. *Judiska församlingen* välkomnar att verksamhetskravet ska anses uppfyllt även om kravet inte uppfyllts ett enskilt år förutsatt att avvikelsen kan anses vara tillfällig. *Svenska Fotbollförbundet*, *Synskadades Stiftelse* och *Svenska Ishockeyförbundet* har inga invändningar vad gäller verksamhetskravet. *Sten A Olssons stiftelse för forskning och kultur* har inget att erinra mot att det även i fortsättningen finns ett legalt verksamhetskrav. Emellertid anser stiftelsen att detta ska utformas dels för varje verksamhetsår där nuvarande praxis 5 till 10 procent "ej allmännyttig verksamhet" är acceptabelt dels med en kompletterande skälighetsregel med innebörd att om stiftelsen under de senaste tio verksamhetsåren till allmännyttiga ändamål utdelat minst nittio procent av avkastningen ska den anses ha uppfyllt verksamhetskravet även om ett den ett enstaka år överskridit tioprocentgränsen. *Svensk Elitfotboll SEF* tillstyrker utredningens förslag till förtydligande av det så kallade verksamhetskravet på så sätt att en bedömning inte måste göras isolerat för det enskilda verksamhetsåret. *Chalmers Studentkår* ställer sig i huvudsak positiv till utredningens förslag. *Svenska Hockeyligan AB* tillstyrker utredningens förslag till förtydligande av det så kallade verksamhetskravet på så sätt att en bedömning inte måste göras isolerat för det enskilda verksamhetsåret. *FAR SRS* tycker det är bra att nuvarande praxis, dvs. att upp till 5–10 procent av verksamheten kan avse annat än de allmännyttiga ändamålen, inte förändras.

**Skälen för regeringens förslag:** Verksamhetskravet innebär att den bedrivna verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande ska avse allmännyttiga ändamål. Verksamhet för andra ändamål får bara vara en oväsentlig bisak

(SOU 1939:47 s. 61 f.). Det är däremot inte möjligt att genom verksamhetskravet kräva att verksamheten ska ha en viss omfattning. Som exempel kan nämnas att även organisationer vars kapital placerats så att mycket låg eller ingen avkastning erhålls kan uppfylla verksamhetskravet om de medel som finns används i tillräcklig omfattning. I mycket speciella situationer kan det anses att det egentliga ändamålet och verksamheten helt eller delvis är annat än vad som öppet anges och att avkastningen öppet eller dolt används till denna verksamhet. Detta skulle under vissa förutsättningar kunna innebära att verksamhetskravet inte uppfylls. Verksamhetskravet ska tillsammans med kraven på allmännyttigt ändamål och fullföljd uppfyllas för att en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ska erhålla en skatteprivilegierad ställning.

I förarbetena har framhållits bl.a. "att det är ändamålet, sådant detsamma visar sig i den bedrivna verksamheten, som bör vara avgörande för frågan huruvida skattefrihet skall medgivas eller icke. Därest exempelvis en stiftelse i sin verksamhet skulle främja annat ändamål än som anges i stadgarna, blir skattefriheten beroende av på vad sätt verksamheten bedrivs" (SOU 1939:47, s. 54).

Enligt Stiftelse- och föreningsskatteutredningens uppfattning är mer omfattande förändringar av verksamhetskravet svåra att utforma på ett tillräckligt balanserat sätt. Utredningen har därför inskränkt sig till att endast överväga om verksamhetskravet ska innebära att verksamhet endast får avse allmännyttiga syften eller om det ska vara möjligt att i mycket begränsad omfattning även bedriva annan verksamhet. Avseende det sistnämnda har utredningen funnit anledning att förtydliga för vilken tidsperiod denna bedömning ska göras.

Utredningen anför att all verksamhet som den allmännyttiga juridiska personen bedriver ska omfattas. Detta får enligt utredningen anses vara lagbestämmelsens objektiva innebörd. Även sakskalet talar enligt utredningen för en sådan tolkning. Skulle bedömningen begränsas exempelvis till verksamhet motsvarande den avkastning som omfattas av fullföljdskravet, skulle det innebära att en allmännyttig organisation inom ramen för skatteprivilegiet skulle kunna realisera kapitalvinster skattefritt och sedan använda dem för att finansiera icke

allmännyttig verksamhet. Både praktiska och principiella skäl talar enligt utredningen emot att med verksamhet avses annat än hela verksamheten, oavsett hur den finansieras. Regeringen instämmer i utredningens bedömning.

I det sammanhanget framhåller utredningen att med verksamhet avses endast verksamhet för att främja ändamål, allmännyttiga eller andra. Den verksamhet som bedrivs för att finansiera den utåtriktade verksamheten, exempelvis kapitalförvaltning, hävdvunna finansieringskällor etc., är inte verksamhet som ingår i bedömningen av verksamhetskravet. Inkomstanskaffning och inkomstansvändning är två skilda sidor av den allmännyttiga juridiska personens verksamhet och verksamhetskravet avser således inkomstansvändningen och inte inkomstanskaffningen. Även här instämmer regeringen i utredningens ställningstaganden. *Skatteverket* har i det här sammanhanget anfört att det bör klargöras att även annan näringsverksamhet som bedrivs med vinstsyfte inte ska ingå i bedömning av verksamhetskravet. Regeringen anser att sådan verksamhet ska behandlas på samma sätt som verksamhet som avser kapitalansskaffning, dvs. den ska inte ingå i bedömningen av verksamhetskravet.

Enligt det nuvarande verksamhetskravet accepteras att ca 5–10 procent av den totala verksamheten kan avse andra ändamål än allmännyttiga ändamål. Utgångspunkten för skatteprivilegiet bör enligt regeringen vara att verksamheten under ett beskattningsår i allt väsentligt ska främja allmännyttiga ändamål. Genom det förändrade ändamålskravet kommer förutsättningarna för att uppfylla verksamhetskravet att öka betydligt. Ur den aspekten kan det ifrågasättas om det inte ska vara ett krav att den bedrivna verksamheten fullständigt ska främja allmännyttiga ändamål.

Utredningen har dock pekat på att finns andra skäl som talar för att kravet inte bör vara så omfattande. Det kan finnas en gränzon av aktiviteter som kan ligga i linje med allmännyttiga ändamål men där det kan uppstå utrednings- och bedömningsproblem. Sådana svårbedömda fall bör enligt utredningen kunna rymmas inom den marginala verksamhetskravet har. Eftersom skatteprivilegiet antingen utgår fullt eller inte alls, kan sådana marginella oklarheter annars få mycket långtgående negativa konsekvenser. Regeringen instämmer i

utredningens bedömning att det även fortsättningsvis ska vara tillräckligt att den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret så gott som uteslutande främjar ett eller flera allmännyttiga ändamål. Kravet ska bedömas oberoende av omfattningen av fullföljden.

Ytterligare en fråga är själva bedömningsperioden. I bl.a. förarbetena har angetts att vid tillämpning av verksamhetskravet bör man kunna beakta en längre period, att man ska kunna bortse från tillfälliga brister i uppfyllandet av verksamhetskravet och att eftersyn ska kunna tillämpas (SOU 1939:47 s. 61 och 62). Utredningen anser att en viss, mindre flexibilitet bör gälla för verksamhetskravet. Det betyder att en bedömning av verksamhetskravet ska kunna ske i ett längre tidsperspektiv, men att det endast är mindre överskridanden som kan läkas vid denna bedömning. Regeringen anser att denna bedömning ska avse året före beskattningsåret, beskattningsåret och året efter beskattningsåret. Att tillämpa en längre tidsperiod såsom *Sten A Olssons stiftelse för forskning och kultur* föreslår är däremot inte lämpligt.

*Skatteverket* anför att lydelsen av utredningens lagförslag innebär en viss utvidgning av gällande rätt i och med att en tillfällig nedgång i främjandet inte behöver läkas av ett större främjande tidigare eller senare år. På grund av det utvidgade ändamålskravet kommer det att finnas betydligt större förutsättningar att uppfylla verksamhetskravet. Det finns enligt regeringen därför inte någon anledning att mildra dagens verksamhetskrav. Det bör därför framgå av lagtexten att en tillfällig brist måste läkas genom ett större främjande beskattningsåret före och/eller efter beskattningsåret, vilket stämmer överens med den tillämpning som sker i dag (se *Skatteverkets ställningstagande* den 28 april 2011 med dnr 131 232901-10/111).

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ny paragraf, 7 kap. 5 § II, se avsnitt 3.17.

## 6.14.7 Fullföljdskrav

### 6.14.7.1 Behovet och utformningen av ett fullföljdskrav

**Regeringens förslag:** Regeringens förslag: Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska under beskattningsåret i skäligen omfattning använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål. Hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts sett över en period av flera beskattningsår.

Fullföljdskravet ska anses uppfyllt även om stiftelsen, föreningen eller trossamfundet under beskattningsåret inte har använt sina intäkter i tillräcklig omfattning, om detta förhållande kan anses vara tillfälligt. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till om kravet har uppfyllts de föregående beskattningsåren samt förutsättningarna för att det kommer att uppfyllas under det närmast följande beskattningsåret.

Vid bedömningen om fullföljdskravet är uppfyllt ska sådana intäkter tas med som inte ska beskattas på grund av undantagsreglerna i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, dock med undantag för schablonintäkter enligt 42 kap. 43 § IL och kapitalvinster. Därutöver ska även följande intäkter tas med, dock under förutsättning att intäkterna inte ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen:

1. Medlemsavgifter och andra avgifter för deltagande i den allmännyttiga verksamheten.
2. Stöd eller bidrag.
3. Förvärv genom testamente eller gåva.

Förvärv, gåvor och bidrag som avses i andra och tredje punkten ska dock räknas med endast om det framgår av omständigheterna att avsikten är att de ska användas direkt för verksamheten. Vid beräkning av fullföljdskravet ska intäkterna minska med kostnader för att förvärva och bibehålla intäkterna.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen förslag innefatta endast en begränsad möjlighet till eftersyn.

**Remissinstanserna:** *Länsrätten i Göteborg* anser att reglerna har varit svårtillämpade och fört med sig osäkerhet om hur dessa ska tillämpas. Med hänsyn till hur reglerna är

konstruerade och de konsekvenser en viss tillämpning kan föra med sig – antingen blir den allmännyttiga organisationen fullt skattskyldig eller fullt skattebefriad – är det, sett ur ett rättssäkerhetsperspektiv, angeläget att reglerna är så klart och tydligt utformade som det är möjligt. Länsrätten gör bedömningen att utredningen lyckats i detta avseende även om en del oklara frågor återstår, såsom huruvida bokföringsmässiga grunder ska tillämpas vid beräkning av avkastning och fullföljd, hur indirekt fullföljd, dvs. när en allmännyttig organisation ger bidrag till en annan allmännyttig organisation, ska beaktas vid tillämpningen av fullföljdskravet. *Skatteverket* delar utredningens uppfattning att det är mindre lämpligt att skattereglerna styr tidpunkten för fullföljdskravets uppfyllande men vill samtidigt påpeka att skattefrihetsmetoden medför att tröskeleffekter fungerar som motiv till efterlevnad av bestämmelserna. Skatteverket anser att förslaget inte på ett entydigt vis klargör om en prövning av fullföljdskravet normalt ska ske över en femårsperiod eller inte. Skatteverkets uppfattning är att normen för när fullföljdskravet ska anses uppfyllt bör kunna utvidgas till att det är tillräckligt att användningsgraden under innevarande beskattningsår i en verksamhet uppgår till omkring 80 procent av intäkterna. Någon flerårsprövning behöver då normalt inte göras. Skatteverket ifrågasätter om inte den föreslagna skrivningen kan medföra att den nuvarande tillämpningen av eftersyn för de ideella organisationerna inskränks eftersom det anges att förutsättningarna för fullföljdskravet ska vara uppfyllda nästföljande år. Vid eftersyn är det vanligt att beakta flera år efter beskattningsåret. *Nämnden för statligt stöd till trossamfundet SST* tycker att det är bra att det i lagtexten anges direkt vad som ska räknas med vid fullföljdsberäkningen. Det är dessutom en fördel att bestämmelsen görs mera flexibel när det gäller vilken tidsperiod som ska ligga till grund för bedömningen. Vidare är det positivt att organisationer som inte uppfyllt kraven och på grund av detta under ett eller flera år blivit beskattade, men som återinträder som inskränkt skattskyldiga, får medräkna den skatt som har betalats vid fullföljdsberäkningen. *FAR SRS* delar utredningens uppfattning att utgifternas hänförlighet till beskattningsår ska bestämmas på grundval av tillämpliga redovisningsprinciper. *Forum för frivilligt socialt arbete* stödjer det

generösare fullföljdskravet och välkomnar att Skatteverket ges möjlighet att kontrollera att verksamheten är allmännyttig trots utvidgningar i ändamålen samtidigt som lagtexten hålls enkel och användbar även för mindre organisationer, trossamfund och stiftelser. Forum stödjer också möjligheten att årligen fondera en viss relativ mängd kapital för framtida behov. *Frimurare Barnhuset i Stockholm* anför att förslaget, att givarens avsikter med tillskottet ska respekteras, är angeläget att slå fast som huvudprincip. För en stiftelses del kan man utgå från att givarens avsikt med tillskottet är att det ska läggas till kapitalet, vars avkastning ska kunna gå till framtida generationer. Utredningens resonemang och ställningstagande kring tidsaspekten är viktig. Även här har utredningen stannat för en helhetssyn där man vid bedömningen ska beakta tidigare år, skälen för innevarande år samt för kommande år. Denna helhetsbedömning är viktig för framför allt mindre stiftelser, som kan ha svårt att varje år av sin avkastning betala ut meningsfulla belopp. *Frivilligorganisationernas Insamlingsråd FRII, Vidarstiftelsen, Föreningen Blomsterfonden och Radiumhemmets Forskningsfonder* anför att det är bra att det i lagtexten nu anges direkt vad som ska räknas med vid fullföljdsberäkningen. Det är dessutom en fördel att bestämmelsen görs mera flexibel när det gäller vilken tidsperiod som ska ligga till grund för bedömningen. *Föreningen Stiftelser i Samverkan SiS, Sigtunastiftelsen och Stockholms Borgerskap* välkomnar de förtydliganden av gällande rätt som tagits in i lagtexten. *Nobelstiftelsen* tillstyrker i huvudsak de förtydliganden av gällande rätt som tagits in i lagtexten men efterfrågar klargörande i följande hänseende. Nobelstiftelsen har vid ett antal tillfällen under åren inte haft möjlighet att dela ut Nobelpriset p.g.a. händelser utanför Nobelstiftelsens kontroll, t.ex. världskrig. Författningskommentaren, med innebörd att en brist i fullföljd under något eller några år inte är acceptabel om den inträffar flera gånger med förhållandevis korta mellanrum, bör nyanseras med avseende på dylika force majeure-situationer. *Riksteatern* har inga invändningar mot förslaget. *Röda korset* stödjer förslaget att vissa brister i fullföljden för något eller några år inte ska leda till att den allmännyttiga organisationen förlorar sitt skatteprivilegium. Det är dock bra att det tydligt framgår att organisationen i god tid bör planera för hur

dessa brister ska lösas. *Svenska kyrkan* anser att fullföljdskravet även enligt utredningens förslag kommer att vara svårt att tillämpa i allmänhet och i synnerhet i trossamfund och föreningar där verksamheten är uppdelad på olika juridiska personer/nivåer. Svenska kyrkan anser att det bör kunna utformas mindre komplexa och mindre administrativt krävande bestämmelser för att tillgodose detta krav, t.ex. avskattningsregler om den allmännyttiga verksamheten upphör och/eller vinstmedel delas ut till medlemmarna. Om ett fullföljdskrav ska behållas bör förtydliganden ske på ett antal punkter. I utredningen sägs att utgifternas hänförlighet till beskattningsår normalt torde bestämmas på grundval av tillämpliga redovisningsprinciper. Det måste klargöras om bokföringsmässiga grunder ska tillämpas vid beräkning av avkastning och fullföljd. Det bör klargöras hur s.k. indirekt fullföljd, där en allmännyttig organisation ger bidrag till en annan allmännyttig organisation, ska beaktas vid tillämpningen av fullföljdskravet. *Synskadades Stiftelse* ifrågasätter om det är lämpligt att i lagtexten låsa fast bedömningen av fullföljdskravet till en viss tidsperiod. *Sten A Olssons stiftelse för forskning och kultur* anser att en mer konkret lagregel bör införas för tolkningen av om fullföljdsrekvisitet är uppfyllt eller ej. Stiftelsen föreslår att regeln utformas på följande sätt: "Har stiftelsen under beskattningsåret och de nio föregående beskattningsåren till kvalificerat allmännyttiga ändamål utgivit minst åttio (80) procent av den samlade avkastningen under tio årsperioden ska fullföljdskravet anses uppfyllt." Genom en sådan regel ges stiftelsen möjlighet att enstaka år göra en stor punktinsats motsvarande flera gånger årets avkastning utan att behöva befara att fullföljdskravet ej skulle kunna uppfyllas de följande åren. *Svensk Elitfotboll SEF* och *Svenska Hockeyligan AB* tillstyrker utredningens förslag till klargörande av det så kallade fullföljdskravet. *Chalmers Studentkår* anför att det är mycket positivt att utredningen förordar att fullföljdskravet ges en generösare utformning genom en viss utvidgning av bedömningsperioden. *Svenska Ishockeyförbundet* anför att ideella organisationer bör ha möjlighet att fondera extraordinära intäkter eller då avkastningen av dessa för att kunna använda intäkterna under en betydligt längre period än den som normalt tillämpas vid beräkning av användningsgraden. Förbundet ger som exempel



att det arrangerar Ishockeyns världsmästerskap vart 10–12 år. Det skulle då ankomma på organisationen att visa förutsättningarna för en sådan avsättning och den planerade användningen av avsatta medel.

### Skälen för regeringens förslag

#### *Behovet av ett fullföljdskrav*

Fullföljdskravet är, liksom verksamhetskravet, ett rekvisit som ska uppfyllas för att en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ska erhålla sin skatteprivilegierade ställning. Fullföljdskravet lyder på följande sätt avseende stiftelser: ”Stiftelsen ska, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar.” Ett motsvarande krav finns för föreningar och trossamfund. Om fullföljdskravet inte uppfylls föreligger full skattskyldighet. Fullföljdskravet har således en tröskeeffekt. Det finns bara två lägen, full skattebefrielse eller full skattskyldighet för de angivna inkomsterna. Fullföljdskravet har varit föremål för bedömning i ett stort antal mål och det finns en omfattande rättspraxis på området. Genom rättstillämpningen har innebörden av fullföljdskravet blivit belyst i flera viktiga avseenden. Beroende på regelns allmänna utformning finns, trots dessa klargöranden, fortfarande en viss osäkerhet om tillämpningen av fullföljdskravet.

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har fört fram två skäl för ett fullföljdskrav. För det första ska fullföljdskravet fungera som ett allmänt aktivitetskrav. Det är självklart att för att inkomster ska undantas från beskattning ska de användas i allmännyttig verksamhet. Det måste dock beaktas att i många verksamheter uppfylls inte ändamålet nödvändigtvis bäst genom en omedelbar eller på annat sätt tidig användning av avkastningen. Det är därför mindre lämpligt att genom skatteregler styra tidpunkten för fullföljden av det allmännyttiga ändamålet. I vissa situationer som kan anses som missbruk kan det vara motiverat att ställa krav på aktivitet, men det är svårt att konstruera en sådan bestämmelse så att dess syfte uppnås utan för stora bieffekter.

Det andra skälet för ett fullföljdskrav är enligt utredningen att det finns behov av att kontrollera och åtgärda beskattningen om den skattefria inkomsten inte används till allmän-

nyttiga ändamål i tillräcklig omfattning. Även om en allmännyttig juridisk person kan ha skäl att skjuta upp användningen av inkomsterna, finns det fiskala skäl att kunna bedöma om intäkterna ifråga under en viss tidsperiod har använts i sådan omfattning att inskränkt skattskyldighet ska medges. Anledningen är att möjligheterna för Skatteverket att ompröva en beskattning är begränsad i tiden. Kontrollen bör därför kunna göras inom en period då inkomsterna fortfarande kan beskattas om det visar sig att fullföljdskravet inte är uppfyllt. Detta innebär strikt sett att den verksamhet en allmännyttig organisation bedriver exempelvis år 2014 senast före slutet av år 2016 måste kunna bli föremål för Skatteverkets bedömning för att inkomsterna ska kunna tas upp till beskattning om fullföljdskravet inte är uppfyllt för år 2014. Har den allmännyttiga organisationen lämnat oriktiga uppgifter utsträcks denna period till slutet av år 2020.

Regeringen anser att de två av utredningen anförda skälen talar för att ett fullföljdskrav är nödvändigt. Förslaget om utökning av de allmännyttiga ändamålen minskar dock risken för att avkastning kommer att användas till annat än sådana ändamål. Det finns därför flera skäl för att utforma fullföljdskravet så att det blir så lite påtagligt för den allmännyttiga verksamheten som möjligt. Det viktigaste av dessa skäl är att skatteregler i så liten utsträckning som möjligt bör påverka valet och förläggningen i tiden av den allmännyttiga verksamheten samt formerna för kapitalförvaltningen. Själva skatteprivilegiet för allmännyttiga organisationer innebär dock samtidigt en avvikelse från de generella reglerna för skattskyldighet. Det bör således finnas ett fullföljdskrav. Någon annan lösning, såsom Svenska kyrkan förordar, är enligt regeringen inte lämplig. Det finns enligt regeringen emellertid anledning att se över den nuvarande lydelsen och tillämpningen av fullföljdskravet.

#### *Utformningen av fullföljdskravet*

Begreppet ”avkastning” definieras inte närmare i bestämmelserna om fullföljdskravet. I praxis (se främst RÅ 2001 ref. 17) har regeln tillämpats så att den avkastning som ska beaktas är den som potentiellt kan bli skattebefriad enligt undantagsreglerna i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, med undantag av kapitalvinster. Med kapitalvinst avses det skatterättsliga begreppet dvs. sådan avkastning

som räknas som kapitalvinst enligt inkomstskattelagen. Schablonintäkter på andelar i investeringsfonder enligt bestämmelserna i 42 kap. 43 § IL ska dock inte räknas som avkastning eftersom inkomsten inte är verklig utan fiktiv (se prop. 2011/2012:1, avsnitt 4, s. 416). Rörelseinkomster och löpande fastighetsinkomster som under alla omständigheter ska tas upp till beskattning räknas inte heller med som avkastning. Stiftelse- och föreningsskatteutredningen anser att denna ordning fortfarande är motiverad mot bakgrund av skälen för fullföljdskravet. Regeringen instämmer i den bedömningen. Vad gäller förhållandet till tillämpningen av verksamhetskravet anser regeringen, i likhet med utredningen, att förekomsten av icke-allmännyttig verksamhet inte får minska kravet på fullföljdens storlek jämfört med om verksamheten vore helt allmännyttig.

Även vid en bibehållen avgränsning av intäktsidan till löpande kapitalavkastning har utredningen kommit fram till att vissa förtydliganden bör göras. Innebörden av begreppet avkastning har preciserats i rättspraxis och det är lämpligt att detta kommer till uttryck i lagtexten. Det bör därför anges i lagtexten att den intäkt som omfattas av fullföljdskravet som huvudprincip motsvarar den nettointäkt som undantas från beskattning med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster. Detta anger kopplingen mellan kravet och skatteprivilegiet. En sådan reglering innebär att fullföljdsinkomsten beräknas lika med bruttointäkter som räntor, utdelningar m.m. minskat med kostnader för deras förvärvande, vilket stämmer överens med utgången i RÅ 2001 ref. 17. Högsta förvaltningsdomstolen angav där att avdrag vid avkastningsberäkningen borde medges enligt de principer som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet.

Vissa bidrag m.m. bör även beaktas vid beräkning av fullföljdsinkomsten. I den proposition som låg till grund för 1977 års lagstiftning om skattebefrielse för ideella föreningar angavs att det var nödvändigt att beakta skattefria tillskott och medlemsavgifter när dessa var avsedda att täcka föreningens löpande utgifter. En förening borde inte kunna hävda att kostnaderna för den ideella verksamheten finansierades uteslutande med avkastningen av föreningens tillgångar och att föreningen därför hade rätt att lägga tillskotten till kapitalet (prop.

1976/77:135 s. 81). De skattefria tillskott som, förutom medlems-avgifterna, skulle beaktas vid fullföljdsbedömningen var gåvor från enskilda m.fl. samt även allmänna bidrag från stat och kommun.

Frågan behandlades av 1995 års Stiftelse- och föreningsskattekommitté i sitt slutbetänkande (SOU 1995:63, s. 141 f. och 200). Kommittén instämde i den bedömning som gjordes i ovannämnda förarbete vad gäller ideella föreningar. Vad gäller stiftelser gjordes bedömningen att de skattefria tillskotten regelmässigt är avsedda att läggas till stiftelsens kapital. Utredningen har i princip anslutit sig till Stiftelse- och föreningsskattekommitténs synsätt. Regeringen ser inte heller anledning att göra någon annan bedömning. Vad gäller tillskott såsom bidrag och förvärv genom gåva eller testamente, som en allmännyttig juridisk person erhåller från andra personer, är huvudfrågan om de bör anses disponibla för fullföljdsverksamheten. I princip bör givarens/betalarens avsikter med tillskottet respekteras. Det innebär att om avsikten är att tillskottet ska finansiera löpande verksamhet då är det också motiverat att räkna med det i fullföljdsinkomsten. Är avsikten däremot att tillskottet ska läggas till kapitalet eller användas vid en väsentligt senare tidpunkt bör det inte heller inräknas i fullföljdsinkomsten. Av praktiska skäl bör man dock kunna anse att medlemsavgifter alltid är avsedda att användas för finansiering av den löpande verksamheten. Övriga tillskott får bedömas från fall till fall. För exempelvis bidrag från stat och kommun torde det klart framgå om de avser löpande verksamhet eller inte.

Utredningen anser att det för insamlingsstiftelser skulle behövas särskilda regler för hur sådana bidrag som är avsedda att mer omedelbart användas för stiftelseändamålet inkluderas i fullföljdskravet. En sådan bedömning skulle dock i princip följa av den ovan förordade bedömningen på grundval av givarens avsikter. Svårigheten ligger i att det i praktiken är svårare att genomföra när det rör sig om ett stort antal givare som kanske inte har en precis uppfattning om hur gåvorna ska användas. Utredningen har inte ansett sig ha tillräckligt underlag för att föreslå en särskild regel. Regeringen anser att det generellt för insamlingsverksamhet bör presumeras att bidragen ska användas för verksamheten om inget annat klart framgår av syftet

med insamlingsverksamheten, t.ex. att det klart framgå av stadgarna att endast avkastningen av insamlade medel ska användas för den bedrivna allmännyttiga verksamheten. Någon särskild regel för insamlingsverksamhet är därför inte nödvändig.

Vad gäller beräkningen av utgifterna för den allmännyttiga verksamheten (fullföljdsanvändning) delar regeringen utredningens bedömning att de ställningstaganden som skett i rättspraxis – närmast i rättsfallet RÅ 2001 ref. 17 – ger tillräcklig vägledning för beräkningen. Ramarna för beräkningen är i princip enkla. En allmännyttig juridisk person har utgifter dels för förvärvande av inkomster, dels för verksamhet att främja allmännyttiga ändamål. I princip bör alla utgifter som inte är kostnader för inkomsternas förvärvande vara utgifter för fullföljden. Här får dock en uppdelning ske om det finns utgifter i fullföljdsverksamheten som avser icke allmännyttiga ändamål. En tredje kategori av utgifter finns i ovanliga fall med verksamhetsfrämmande kostnader.

*Länsrätten i Göteborg och Svenska kyrkan* har anfört att det måste klargöras om bokföringsmässiga grunder ska tillämpas vid beräkning av avkastning och fullföljd. *FAR SRS* anser att utgifternas hänförlighet till beskattningsår ska bestämmas på grundval av tillämpliga redovisningsprinciper. Regeringen konstaterar att utgifternas hänförlighet till beskattningsår normalt bör bestämmas på grundval av god redovisningssed (se t.ex. *BFNAR 2012:1*). Att mer i detalj reglera detta i lag är enligt regeringen varken lämpligt eller motiverat.

En skälig andel av avkastningen ska användas för fullföljden av det allmännyttiga ändamålet. I rättspraxis har denna andel angetts till minst 75–80 procent med en viss betoning på att full säkerhet erhålls om den övre gränsen uppnås. Andelen brukar benämnas användningsgraden. Användningsgraden har satts lägre än 100 procent för att en viss del av avkastningen anses behöva fonderas för att exempelvis bevara kapitalets realvärde. Med hänsyn till att kapitalvinster undantas från fullföljdskravet bör enligt regeringen en lägre användningsgrad än den som godtagits i praxis inte accepteras.

*Länsrätten i Göteborg och Svenska kyrkan* har anfört att det är oklart vad som ska gälla vid indirekt fullföljd. Den situation som avses är när t.ex. en stiftelse främjar sitt ändamål genom att ge bidrag till en annan ideell organisation. En

konsekvens av att ett sådant främjande är att den faktiska användandegraden sammantaget kommer att understiga 80 procent ( $80 \times 80 = 64$  procent). Regeringen anser att det är viktigt att ett allmännyttigt ändamål kan främjas indirekt genom en annan ideell organisation. Det får därför anses godtagbart att användandegraden i dessa fall kan bli något lägre.

#### *Tidsperiod*

Bedömningen av fullföljdskravet sker sett över en längre tid. De aktuella intäkterna ska användas i den allmännyttiga verksamheten inom en rimlig tidsperiod. Kontrollskäl motiverar att denna tidsperiod inte bör vara alltför lång. Tillämpningen av fullföljdskravet har kännetecknats av flexibilitet. I rättspraxis har vissa tydliga normer angetts såsom bedömning över längre tid genom genomsnittsanvändningsgraden för en period på fyra år bakåt i tiden plus innevarande beskattningsår; se rättsfallet RÅ 2001 ref. 17. En sådan norm har även uttalats i förarbetena till fullföljdskravet för ideella föreningar; prop. 1976/77:135 s. 81. I det lagstiftningsärendet uttalade skatteutskottet, SkU 1976/77:45 s. 29 f., att utskottet inte uteslöt att en genomsnittsbedömning i vissa fall kan omfatta en längre tidsperiod än denna femårsperiod. Särskilt angavs att en ideell förening i rimlig omfattning bör kunna avsätta medel exempelvis för planerade omfattande reparationer av utlyrd fastighet, längre fram i tiden än fem år. Vidare uttalades att vissa allmännyttiga föreningar har kostnader som varierar starkt från år till år och att möjligheterna att få bidrag till verksamheten likaså kan variera. Även för detta fall var utskottets uppfattning att en mer generös bedömning skulle kunna komma i fråga, om det står klart att föreningen sett på sikt disponerar minst 80 procent av sina inkomster för sitt allmännyttiga ändamål och att man i det aktuella fallet kan bortse från skatteflyktsaspekter.

I praxis har hänsyn även tagits till vad som kommer att ske eller har skett efterkommande år genom att i vissa fall beakta användningsgraden under några år efter året/åren med för låg användningsgrad; se rättsfallen RÅ 2001 ref. 17 och RÅ 2001 ref. 65.

Utredningen anser att det i fullföljdsbestämmelsen bör betonas att fullföljdskravet är uppfyllt även om användningsgraden är för låg några år om det kan antas att detta är tillfälligt.

Vid bedömningen skulle då kunna beaktas hur fullföljdskravet uppfyllts tidigare år, skälen för att användningsgraden inte uppfylls innevarande år samt skälen för att den kan förväntas uppfyllas kommande år. Skatteverket anser att utredningens förslag måste tydliggöras i några avseenden. Bl.a. framför verket att förslaget inte på ett entydigt vis klargör om en prövning av fullföljdskravet normalt ska ske över en femårsperiod eller inte. Skatteverkets uppfattning är att normen för när fullföljdskravet ska anses uppfyllt bör kunna utvidgas till att det är tillräckligt att användningsgraden under innevarande beskattningsår i en verksamhet uppgår till omkring 80 procent av intäkterna. Någon flerårsprövning behöver då normalt inte göras. Skatteverket ifrågasätter också om inte den föreslagna skrivningen kan medföra att den nuvarande tillämpningen av eftersyn för de ideella organisationerna inskränks eftersom det anges att förutsättningarna för fullföljdskravet ska vara uppfyllda nästföljande år. Vid eftersyn är det vanligt att beakta flera år efter beskattningsåret. Även *Föreningen Stiftelser i Samverkan SiS*, *Sigtunastiftelsen* och *Stockholms Borgerskap* anser att utredningens förslag måste klargöras och nyanseras.

Regeringen delar utredningens bedömning att fullföljdskravet ska ges en generösare utformning. Det kan dock, såsom Skatteverket anför, ifrågasättas om utredningens förslag uppnår den uttalade ambitionen. Med hänsyn till den tröskeleffekt som fullföljdskravet innebär samt de effekter som en uttagsbeskattning kan ha (se vidare avsnitt 6.14.7.2) är det enligt regeringen viktigt att fullföljdskravet får en generös utformning.

Regeringen anser att bedömningen av fullföljdskravet vad gäller tidsaspekten ska ske på följande sätt, varav den tredje punkten får anses vara en förändring i förhållande till hur fullföljdskravet hittills har tillämpats.

- (1) Bedömning ska som huvudregel göras om fullföljdskravet är uppfyllt det aktuella beskattningsåret.
- (2) Vid tillämpning av huvudregeln i punkten 1 får även hänsyn tas till hur fullföljden har varit sett över en period av flera år. Den kan t.ex. vara fråga om sådana situationer som bl.a. Stiftelser i Samverkan SIS och Nobelstiftelsen har tagit upp i sina remissvar. Prövningen ska göras såsom den hitintills utvecklats i

praxis och innebär att en brist måste anses ha läkts vid en sammantagen bedömning av flera beskattningsår. I rättspraxis har vissa tydliga normer angetts såsom bedömning över längre tid genom genomsnittsanvändningsgraden för en period på fyra år bakåt i tiden plus innevarande beskattningsår; se rättsfallet RÅ 2001 ref. 17. En sådan norm har även uttalats i förarbetena till fullföljdskravet för ideella föreningar; prop. 1976/77:135 s. 81. I det lagstiftningsärendet uttalade skatteutskottet, SkU 1976/77:45 s. 29 f., att utskottet inte utslöt att en genomsnittsbedömning i vissa fall kan omfatta en längre tidsperiod än denna femårsperiod. I praxis har Högsta förvaltningsdomstolen i enstaka fall låtit fullföljdsberäkningen även omfatta tid efter den ordinarie bedömningsperioden. I dessa fall har bedömningen avsett den genomsnittliga fullföljdsgraden under hela perioden. Den längsta bedömningsperiod Högsta förvaltningsdomstolen har accepterat vid en eftersyn har omfattat åtta år, tre år före det aktuella beskattningsåret och fyra år efter. Det aktuella beskattningsåret hade stiftelsen delat ut endast 56 procent men det hindrade inte skattefrihet (RÅ 1980 1:15).

- (3) Om fullföljdskravet (75–80 procent) inte är uppfyllt det aktuella beskattningsåret – och inte heller sett över en period av flera beskattningsår – ska kravet ändå anses uppfyllt om bristen det aktuella beskattningsåret är tillfällig. Vid bedömningen ska då beaktas hur fullföljdskravet uppfyllts tidigare år, skälen till att användningsgraden inte har uppfyllts under beskattningsåret samt förutsättningarna för att kravet kan förväntas åter uppfyllas kommande år. Har t.ex. en stiftelse endast använt 65 procent av intäkterna år 5 på grund av dokumenterade svårigheter att hitta en destinatär anses fullföljdskravet ändå uppfyllt om stiftelsen har använt minst 80 procent av intäkterna åren 1–4 och 6. Bristen måste inte ha läkts tidigare eller efterkommande år utan det räcker att fullföljdskravet har uppfyllts under dessa år.



Vad gäller s.k. eftersyn anser regeringen dock att Skatteverket på grund av omprövningsreglerna endast kan beakta sådan information om förutsättningarna för att den genomsnittliga fullföljdsgraden kommer att uppfyllas som finns tillgänglig inom den ordinarie omprövningstiden. En eftersyn med beaktande av senare beskattningsår i likhet med den som gjordes i RÅ 1980 1:15 kan endast göras genom en begäran av omprövning av den skattskyldige eller genom utslag i domstol.

*Svenska Ishockeyförbundet* anser att det även bör finnas en möjlighet att fondera extraordinära intäkter eller avkastningen av dessa under en betydligt längre period än den på normalt fem år. Sådana intäkter uppkommer bl.a. när förbundet arrangerar Ishockey VM var 10–12 år. Regeringens förslag innebär att en tillfällig brist i fullföljden ett visst beskattningsår kommer att accepteras samt att det kommer att vara möjligt att tillämpa eftersyn i vissa fall. Regeringen anser att det föreslagna fullföljdskravet redan innebär en stor flexibilitet och att det därför inte är nödvändigt att föreslå ytterligare lättnader i fullföljdskravet.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder två nya paragrafer, 7 kap. 6 och 7 §§ II, och ändring i 7 kap. 18 § II, se avsnitt 3.17.

### 6.14.7.2 Uttagsbeskattning

**Regeringens bedömning:** Något undantag i reglerna om uttagsbeskattning bör inte införas för stiftelser, ideella föreningar eller registrerade trossamfund. Den skatt som påförs på grund av uttagsbeskattning vid ett återinträde i inskränkt skattskyldighet bör inte heller tillgodoräknas vid fullföljdsbedömningen.

**Utredningens bedömning och förslag** överensstämmer delvis med regeringens bedömning. Utredningen föreslår att den skatt som påförs på grund av uttagsbeskattning ska beaktas i fullföljdsbedömningen.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* avstyrker att förslaget om uttagsbeskattning genomförs. Skatteverket delar utredningens uppfattning att bestämmelserna om uttagsbeskattning motiveras av både neutralitets- och lagstiftningsskäl. Systemet säkerställer materiellt riktiga resultat

och det lämnar inte utrymme för att undanta oinskränkt skattskyldiga subjekt från uttagsbeskattning när skattskyldigheten upphör på grund av att de blir inskränkt skattskyldiga, s.k. beskattningsutträde. Skatteverkets uppfattning är att det av praxis (RÅ 2001 ref. 17) framgår att erläggande av inkomstskatt inte kan anses vara en verksamhet som främjar ett kvalificerat ändamål. Följden av att skatt måste erläggas blir alltid att den skattskyldiges disponibla inkomst och handlingsförmåga minskar. Detta är dock enligt Skatteverkets uppfattning inte skäl nog till att vare sig underlåta beskattningen eller till att anse att skatten ska jämsställas med fullföljd av ett allmännyttigt ändamål. Skattebefrielse för stiftelser grundas på att intäkter i tillräcklig omfattning används för att främja allmännyttiga ändamål. Kapitalvinster räknas inte till de intäkter som måste användas för främjandet. Skatteverket anser att det även av detta skäl är inkonsekvent att jämsställa inkomstskatt på kapitalvinster med främjande av allmännyttiga ändamål. Skatteverket anser dessutom att utredningen inte på ett tillfredställande sätt redogör för hur den föreslagna regeln ska tillämpas. Det framgår bland annat inte till vilken period den påförda skatten ska hänföras. *Länsrätten i Göteborg* anser att det kan ifrågasättas huruvida det är lämpligt att reglerna om uttagsbeskattning ska vara tillämpliga i dessa situationer. För det fallet att utredningens förslag om en lindring efter uttagsbeskattning genomförs anser länsrätten att det är viktigt att det klagörs hur den skatt, som en stiftelse betalar till följd av övergången till inskränkt skattskyldig, ska medräknas vid fullföljdsberäkningen och för vilket år skattekostnaden på grund av uttagsbeskattningen ska beaktas såsom fullföljd. *Nämnden för statligt stöd till trossamfundet SST, Frivilligorganisationernas Insamlingsråd FRIL, Vidarstiftelsen, Föreningen Blomsterfonden och Radiumhemmets Forskningsfonder* anför att det är positivt att organisationer som inte uppfyllt kraven och på grund av detta under ett eller flera år blivit beskattade, men som återinträder som inskränkt skattskyldiga, får medräkna den skatt som har betalats vid fullföljdsberäkningen. *Forum för frivilligt socialt arbete och Rädda Barnen* håller med utredningens förslag vad gäller uttagsbeskattning. *Föreningen Stiftelser i Samverkan SiS, Sigtunastiftelsen* och *Stockholms Borgerkap* anför följande. Av förslaget framgår att skatt som

betalats på grund av uttagsbeskattning ska beaktas vid bedömning av fullföljdskravet, men det framgår inte huruvida skattekostnaden i detta sammanhang ska betraktas som en fullföljdskostnad eller som en kostnad för intäkternas förvärvande, dvs. en minskning av de intäkter som utgör underlaget för beräkningen av fullföljdsgraden. Detta framstår vidare som rimligt att någon uttagsbeskattning av stiftelser överhuvudtaget inte ska ske vid övergång till skattegynnad status. *Riksteatern* har inga invändningar mot förslaget. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anför följande. Enligt fakultetsnämndens mening är det motiverat att göra ett undantag från principen om uttagsbeskattning när en stiftelse, som under en period varit oinskränkt skattskyldig på grund av att fullföljdskravet inte uppfyllts, återgår till att vara inskränkt skattskyldig. Om en värdestegring på tillgångar i ett sådant fall skett under den tid stiftelsen varit oinskränkt skattskyldig och tillgångarna realiserar efter att skattskyldigheten upphört, tillfaller inkomsten det allmännyttiga ändamålet om verksamhetskravet och fullföljdskravet iaktas. Det är svårt att se att detta kan leda till något otillbörligt skatteundrandragande. *FAR SRS* anser att det är omotiverat med en uttagsbeskattning i samband med att ett subjekt uppfyller kraven för inskränkt skattskyldighet. Konsekvensen av detta är att någon justering av anskaffningsvärdena inte heller ska ske vid övergång till oinskränkt skattskyldighet. *Handelshögskolan i Stockholm (HHS)* anför följande. Utagsbeskattning vid skatterättsliga karaktärsbyten för allmännyttiga stiftelser kan medföra stora komplikationer och till och med i vissa fall göra det nästan omöjligt för en stiftelse att återta sin skattelättnad efter det att stiftelsen bytt karaktär från begränsat till obegränsat skattskyldig. Det är mot denna bakgrund positivt att skattekostnaden enligt utredningens förslag framdeles ska beaktas vid fullföljdsberäkningen. En smidigare lösning torde dock vara att helt undanta allmännyttiga stiftelser från reglerna om uttagsbeskattning. HHS kan inte se att det skulle föreligga risk för något skattearbitrage härigenom. *Kungl. Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA)* anför följande. Reglerna om uttagsbeskattning är komplexa och i vissa delar otydliga. Det är IVA:s uppfattning att reglerna i första hand bör tas bort. För det fall reglerna ska vara kvar anser IVA att regelverket måste förtydligas så att det

klart framgår hur beskattningen ska beräknas. *Länsstyrelsen i Västra Götalands län* anser att ingen uttagsbeskattning bör ske i de fall en stiftelse under något eller några år beskattats för att den inte delat ut i tillräckligt stor omfattning. *Svenska Läkaresällskapet SLS* anser att det är felaktigt att uttagsbeskatta en stiftelse som under något eller några år beskattats för att den inte delat ut i tillräckligt stor omfattning. *Näringslivets skattedelegation NSD* menar att uttagsbeskattning inte ska ske och föreslår att detta ska regleras i inkomstskattelagen på det sättet att en återgång till att bli inskränkt skattskyldig, när beskattning har skett för att fullföljdskravet inte uppfyllts, inte ska anses som ett uttag. I motsvarande situation ska heller inte en justering av anskaffningsvärdena ske när stiftelsen blir oinskränkt skattskyldig.

**Skälen för regeringens bedömning:** I 22 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om beskattning av uttag av en tillgång eller tjänst ur näringsverksamheten (uttagsbeskattning). Med uttag avses bl.a. att en näringsverksamhet upphör eller att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör liksom att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra men inte för inkomst från senare delen. Ett uttag ska enligt bestämmelserna behandlas som om tillgången eller tjänsten avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses enligt 61 kap. 2 § tredje stycket IL det pris som den skattskyldige skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Bestämmelserna om uttagsbeskattning syftar till att upprätthålla en symmetri i den skattemässiga behandlingen av uttag av en tillgång eller av en tjänst ur näringsverksamheten jämfört med en avyttring av tillgången eller tjänsten till marknadsmässigt pris. I bägge fallen ska de ekonomiska värden som hänförs till tillgången eller tjänsten beskattas i näringsverksamheten. Bestämmelserna syftar också till att neutralisera de kostnadsavdrag som gjorts i näringsverksamheten om en vara eller tjänst skulle tas ut utan marknadsmässig ersättning. Bestämmelserna om uttagsbeskattning gäller inkomstslaget näringsverksamhet. Som en konsekvens av detta är de tillämpliga på alla juridiska personer oavsett

vilken verksamhet som bedrivs, eftersom juridiska personer endast har ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. Därmed omfattas bl.a. stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund av bestämmelserna om uttagsbeskattning.

Uttagsbeskattning ska bl.a. ske när tillgångar förs över från en skattepliktig del av en näringsverksamhet till en annan, skattebefriad del av verksamheten. Av RÅ 2004 ref. 93 framgår att bestämmelsen även omfattar stiftelser. Målet gällde en avkastningsstiftelse som under en följd av år varit inskränkt skattskyldig enligt de allmänna bestämmelserna för skattelättnad för stiftelser men som förlorat denna skattelättnad på grund av att fullföljdskravet inte längre var uppfyllt. Stiftelsen, som hade blivit oinskränkt skattskyldig, övervägde att vidta erforderliga åtgärder för att återigen bli inskränkt skattskyldig. Stiftelsen ansökte därför om förhandsbesked bl.a. om ett sådant karaktärsbyte skulle föranleda uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL. Högsta förvaltningsdomstolen fann i likhet med Skatterättsnämnden att stiftelsen skulle uttagsbeskattas vid ett sådant karaktärsbyte.

Ett annat rättsfall som är av intresse i detta sammanhang är RÅ 2004 ref. 94. I målet skulle en skattskyldig stiftelse med ett religiöst ändamål överföra sin verksamhet inklusive tillgångar och skulder till ett registrerat trossamfund med stöd av bestämmelserna i lagen (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall. I sin ansökan om förhandsbesked frågade stiftelsen om den skulle uttagsbeskattas, och om vilket skattemässigt anskaffningsvärde som de från stiftelsen övertagna tillgångarna i så fall skulle få hos trossamfundet, hävdade både stiftelsen och trossamfundet att överföringen skulle ses som ett universalfång, och inte som en överlåtelse, och därmed inte föranleda uttagsbeskattning. Högsta förvaltningsdomstolen fann emellertid i likhet med Skatterättsnämnden att den avsedda överföringen i skatterättsligt hänseende utgjorde en avyttring och att uttagsbeskattning skulle ske.

En fråga som uppstår vid uttagsbeskattning är hur man ska beräkna det belopp som ska uttagsbeskattas. Det belopp som avses är den värdeökning som stiftelsens tillgångar har genomgått under den tid som stiftelsen varit oinskränkt skattskyldig. För att kunna göra denna beräkning måste man fastställa både

tillgångarnas skattemässiga anskaffningsvärde och tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för inträdet av uttagsbeskattningen. Vad gäller det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna kan – om en stiftelse tidigare har varit inskränkt skattskyldig innan den blev oinskränkt skattskyldig – stiftelsens tillgångar vara anskaffade både under den tid som stiftelsen varit inskränkt skattskyldig och under den tid som den varit oinskränkt skattskyldig. Det är därför viktigt att bestämma från vilken tidsperiod som var och en av stiftelsens tillgångar härrör.

Det skattemässiga anskaffningsvärdet på en tillgång motsvaras normalt av tillgångens anskaffningsutgift ökad med eventuellt förekommande förbättringsutgift. Detta anskaffningsvärde gäller för tillgångar som stiftelsen anskaffat under den tid som den har varit oinskränkt skattskyldig. Däremot är det inte lika klart att detta gäller tillgångar som stiftelsen har anskaffat innan den blev oinskränkt skattskyldig, dvs. under den tid som stiftelsen var inskränkt skattskyldig. Av allmänna skatterättsliga principer följer dock att tillgångarnas skattemässiga värde bör justeras till deras marknadsvärde det inkomstår då stiftelsen byter skatterättslig karaktär från att vara inskränkt skattskyldig till att bli oinskränkt skattskyldig. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 93 förklarat att det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna ska justeras när stiftelsen övergår från att vara inskränkt skattskyldig till att vara oinskränkt skattskyldig. Högsta förvaltningsdomstolen fann därtill i likhet med Skatterättsnämnden att kapitalvinst och kapitalförlust skulle beräknas med utgångspunkt i att tillgångarna hade avyttrats mot en ersättning som motsvarade marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet. För tillgångar som stiftelsen hade anskaffat under den tid som den varit inskränkt skattskyldig skulle stiftelsen inte tillämpa den faktiska utgiften utan tillgångarnas marknadsvärde vid utgången av det beskattningsår då stiftelsen tappade sin skattelättnad. Dessa marknadsvärden skulle också tillämpas vid beräkningen av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 7 § IL, dvs. för delägarätter och fordringsrätter. För tillgångar som hade anskaffats under den tid då stiftelsen varit oinskränkt skattskyldig skulle stiftelsen använda den faktiska anskaffningsutgiften.

Att det är marknadsvärdet och inte tillgångarnas faktiska anskaffningsutgift som ska utgöra det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna när den skattskyldige övergår från att vara inskränkt skattskyldig till att vara oinskränkt skattskyldig har Högsta förvaltningsdomstolen bekräftat i rättsfallet RÅ 2004 not. 193 som gällde en ideell förening. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 94 också har klargjort att marknadsvärdet ska utgöra det skattemässiga anskaffningsvärdet hos mottagaren av en underprisöverlåtelse när den som överför tillgången kommer att uttagsbeskattas på grund av överlåtelsen.

Några remissinstanser, bl.a. *Länsrätten i Göteborg*, *Sigtunastiftelsen*, *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet*, *FAR SRS*, *Länsstyrelsen i Västra Götalands län* och *Näringslivets skattedelegation*, anser att uttagsbeskattning inte bör ske vid en sådan situation som t.ex. var aktuell i RÅ 2004 ref. 93. Hos Finansdepartementet finns det även sedan tidigare två framställningar från Bostadsstiftelsen Signalisten i Solna respektive Regionstyrelsen i Skåne som rör en liknande fråga (dnr Fi2004/1841 respektive Fi2005/6178). Regeringen anser dock i likhet med utredningen och Skatteverket att uttagsbeskattning är motiverad såväl materiellt som lagstiftningsmässigt. Utagsbeskattningen skapar neutralitet i den skattemässiga behandlingen av olika typer av avkastning på kapitaltillgångar, dvs. mellan kapitalinkomster och kapitalvinster. Om skatteplikt föreligger för löpande avkastning på en kapitaltillgång bör även skatteplikt föreligga för vinst på samma tillgång. Detsamma gäller också vid det omvända förhållandet. Om skattefrihet föreligger för löpande avkastning bör därför skattefrihet även föreligga – vilket det också gör – på kapitalvinster. Att en skattemässig neutralitet upprätthålls är särskilt viktigt i de fall då föreskrifterna för en stiftelse ger utrymme för att främja inte bara kvalificerade utan också okvalificerade ändamål.

En annan neutralitetsaspekt som beaktas vid beskattningen av t.ex. stiftelser är den skattemässiga behandlingen av kapitaltillgångar efter det att den skattskyldige har tappat sin skatteprivilegierade ställning, t.ex. när en stiftelse som är inskränkt skattskyldig genomgår ett karaktärsbyte och blir oinskränkt skattskyldig. Genom en fast rättspraxis är det numera klarlagt att det är tillgångarnas marknadsvärde vid

utgången av det sista beskattningsår som stiftelsen är inskränkt skattskyldig och inte tillgångarnas faktiska anskaffningsutgift som ska utgöra det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna efter ett karaktärsbyte. En sådan justering av tillgångarnas skattemässiga anskaffningsvärde upprätthåller neutraliteten i skattesystemet. Den leder till att det endast är den värdeökning som skett av stiftelsens tillgångar under dess tid som oinskränkt skattskyldig som kommer att uttagsbeskattas när den återigen blir inskränkt skattskyldig.

Ytterligare en fråga är under vilket beskattningsår uttagsbeskattningen ska äga rum. Av rättspraxis framgår att Högsta förvaltningsdomstolen har klargjort att det är vid utgången av det beskattningsår som föregår det år då den skattskyldige beskattas som inskränkt skattskyldig. Det betyder med andra ord att uttagsbeskattningen ska ses som det årets sista händelse. Denna beskattning innebär samtidigt att tillgångarna anses återanskaffade till det pris som låg till grund för uttagsbeskattningen, dvs. tillgångarnas marknadspris. Det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna är inte längre deras faktiska anskaffningskostnad utan i stället deras marknadsvärde.

De nu redovisade rättsliga förhållandena får anses klarlagda genom Högsta förvaltningsdomstolens praxis. Regeringen finner i likhet med utredningen att det saknas anledning att föreslå någon avvikelse från denna praxis.

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har dock föreslagit att skatten som utgått på grund av uttagsbeskattningen ska få beaktas vid fullföljdsberäkningen. Skatten ska enligt utredningen anses likvärdig med att stiftelsen ger ut motsvarande summa i sin allmännyttiga verksamhet. Skatteverket avstyrker förslaget och menar att systemet säkerställer materiellt riktiga resultat och det lämnar inte utrymme för att undanta oinskränkt skattskyldiga subjekt från uttagsbeskattning när skattskyldigheten upphör på grund av att de blir inskränkt skattskyldiga, s.k. beskattningsutträde. Skatteverkets uppfattning är att det av praxis (RÅ 2001 ref. 17) framgår att erläggande av inkomstskatt inte kan anses vara en verksamhet som främjar ett kvalificerat ändamål. Följden av att skatt måste erläggas blir alltid att den skattskyldiges disponibla inkomst och handlingsförmåga minskar. Detta är dock enligt Skatteverkets uppfattning inte skäl nog till att vare sig



underlåta beskattningen eller till att anse att skatten ska jämföras med fullföljd av ett allmännyttigt ändamål. Skattebefrielse för stiftelser grundas på att intäkter i tillräcklig omfattning används för att främja allmännyttiga ändamål. Kapitalvinster räknas inte till de intäkter som måste användas för främjandet och verket menar därför att det är inkonsekvent att jämföra inkomstskatt på kapitalvinster med främjande av allmännyttiga ändamål. Regeringen instämmer i vad Skatteverket anför. Det är både ologiskt och inte rimligt att en skatt ska beaktas vid fullföljdsberäkningen när fråga är om skatt som ska betalas avseende en intäkt som inte ska tas med i fullföljdsberäkningen. De föreslagna ändringarna i övrigt avseende ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskravet borde dessutom medföra att skatterättsliga karaktärsbyten inte borde ske i samma omfattning som tidigare. Regeringen anser således att skatt som betalas på grund av uttagsbeskattning inte ska beaktas vid fullföljdsbedömningen.

#### 6.14.7.3 Dispens från fullföljdskravet

**Regeringens förslag:** Möjligheten till dispens från fullföljdskravet i samband med investeringar i exempelvis fastigheter ska behållas.

**Utredningens förslag** överensstämmer inte med regeringens. Utredningen föreslår att dispensmöjligheten ska avskaffas.

**Remissinstanserna:** *Bygdegårdarnas Riksförbund* anser att utredningen inte i tillräcklig omfattning har beaktat de speciella svårigheter att uppfylla det fullföljdskrav som utredningen föreslår som de allmänna samlingslokalerna har inför en större investering eller ett mer omfattande reparationsbehov. Med dagens regler för det allmänna samlingslokalsstödet med ett 50 procentigt statsbidrag och med resten finansierat av kommunen och/eller den lokalhållande föreningen krävs att föreningen skaffar pengar under en längre tid, dels genom särskilda insamlingsinsatser dels genom avsättning av årets överskott till framtida behov. Förbundet anser att det vore djupt olyckligt med det avskaffande som utredningen föreslår. *Föreningen Blomsterfonden*, *Radiumhemmets forskningsfonder*, *Vidarstiftelsen* och *Frivilligorganisationernas*

*Insamlingsråd FRII* anser att det man i de flesta fall kan klara sig utan denna dispensmöjlighet med den nya något längre mätningperioden för fullföljd och de utvidgade ändamålen. Det kan dock tänkas fall där en mera långsiktig investering t.ex. i byggnader omöjliggörs eller måste utformas på ett mindre ändamålsenligt sätt. *Sveriges Förenade Studentkårer* är tveksamma till förslaget att ta bort möjligheten till dispens från fullföljdskravet. Detta eftersom många studentsammanslutningar är små, men bedriver verksamhet som kräver kostsamma inventarier, såsom bord, stolar och mikrovågsugnar till lunchrum. Dispensmöjligheten ger dem förutsättning att då och då byta ut dessa inventarier, vilket de inte har råd med annars. *Sophiahemmet, ideell förening (SHIF)* motsätter sig vidare utredningens förslag som innebär att möjligheten till dispens från fullföljdskravet i samband med investeringar i fastigheter o.d. tas bort. Den omständigheten att undantagsbestämmelsen utnyttjats i relativt liten omfattning motiverar enligt SHIF inte att dispensmöjligheten tas bort.

**Skälen för regeringens förslag:** Ideella föreningar och registrerade trossamfund kan under vissa förutsättningar medges dispens från kravet på fullföljd (7 kap. 11 och 12 §§ inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Dispens kan medges om föreningen eller trossamfundet har för avsikt att förvärva en fastighet eller någon annan anläggning för den ideella verksamheten eller avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som man använder i verksamheten. Ett beslut om dispens från fullföljdskravet får avse högst fem beskattningsår i följd och medges av Skatteverket. Beslutet får förenas med villkor att säkerhet eller liknande ska ställas för den skatt som föreningen eller samfundet kan bli skyldig att betala med anledning av dispensbeslutet. Genomförs inte den investering som dispensen avser inom föreskriven tid eller har något annat villkor i dispensbeslutet inte iakttagits blir föreningen eller trossamfundet skattskyldig som om någon dispens aldrig medgetts.

Enligt uppgift från Skatteverket har antalet ansökningar om dispens under de senaste åren varit mycket få – högst ett tiotal i hela landet. Stiftelse- och föreningskatteutredningen har dels med uppgifterna från Skatteverket som grund, dels av förenklingskäl föreslagit att

dispensmöjligheten ska slopas. Utredningen tar även upp att det är allmänt olämpligt att ha dispensregler. Några remissinstanser, däribland *Bygdegårdarnas Riksförbund*, *Frivilligorganisationernas Insamlingsråd FRII* och *Sveriges Förenade Studentkårer* har dock ifrågasatt förslaget. Bygdegårdarnas Riksförbund menar att utredningen inte har beaktat de speciella svårigheter att uppfylla det fullföljdskrav som utredningen föreslår som de allmänna samlingslokalerna har inför en större investering eller ett mer omfattande reparationsbehov. Även om dispensmöjligheten inte har utnyttjats i någon större omfattning anser regeringen att man måste beakta att fullföljdskravet har en tröskeleffekt, dvs. det finns bara två lägen, full skattebefrielse eller full skattskyldighet för de angivna inkomsterna. Detta talar enligt regeringen för dispensmöjligheten bör behållas. Dispensmöjligheten bör därför vara kvar i sin nuvarande utformning.

#### Lagförslag

Förslaget föranleder två nya paragrafer, 7 kap. 8 och 9 §§ IL, se avsnitt 3.17.

### 6.14.8 Öppenhetskravet

---

**Regeringens förslag:** Öppenhetskravet för central-, distrikts- och samarbetsorganisationer förtydligas. Dessutom förtydligas situationen för de registrerade trossamfunden och deras självständiga organisatoriska delar.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Forum för frivilligt socialt arbete* och *Rädda Barnen* ser i enlighet med utredaren inget behov av att göra en förändring av öppenhetskravet. *Sveriges Förenade Studentkårer SFS* är mycket positiva till att central-, distrikts-, och samarbetsorganisationer regleras i lagtext, om så bara för förtydligande. *Svenska Fotbollförbundet*, *Svenska Ishockeyförbundet*, *Riksteatern* och *Svenska kyrkan* tillstyrker förslaget. I övrigt har inga remissinstanser särskilt yttrat sig över förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Öppenhetskravet i 7 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, innebär att en ideell förening eller ett registrerat trossamfund inte får

vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat. Öppenhetskravet har en förebild och motsvarighet i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. För en ekonomisk förening är kravet på öppenhet ett uttryck för den kooperativa principen.

För en ideell förening innebär kravet om öppenhet att skattebefrielsen går förlorad om föreningen utan "särskilda skäl" vägrar någon person inträde i föreningen. Det finns en möjlighet för en förening att vägra en person inträde i föreningen om det finns särskilda skäl för ett sådant beslut. I förarbetena till 1977 års lagstiftning om skatteregler för ideella föreningar anfördes bl.a. följande i frågan. En ideell förening bör vara oförhindrad att begränsa medlemskapet till sådana personer som delar föreningens målsättning och är beredda att följa stadgarna. Vidare slogs fast att sådana inträdeskrav som ett fysiskt handikapp i en handikappförening, musikalitet i en musikförening eller allmän omdömesgillhet – t.ex. viss minimiålder – i en skytteförening inte bör hindra skattefrihet. Öppenhetskravet bör också normalt anses uppfyllt när det för medlemskap fordras att den sökande bor inom ett visst område eller tillhör en viss skola eller ett visst företag. Villkoren för medlemskap får dock inte vara så utformade att i praktiken endast en mycket begränsad krets av personer kan bli medlemmar. Medlemsantagningen får inte heller baseras på godtyckliga eller diskriminerande grunder (prop. 1976/77:135 s. 78).

Kravet på öppenhet gäller också för de registrerade trossamfunden. De civilrättsliga reglerna för trossamfundet finns i lagen (1998:1593) om trossamfund. Svenska kyrkan utgör enligt lag ett registrerat trossamfund. Övriga samfund som vill bli registrerade får ansöka om detta. Om ett trossamfund i sig har olika självständiga delar, exempelvis lokala och regionala organ, är det som regel huvudorganisationen som anses kunna bli ett registrerat trossamfund medan de olika delarna i sin tur registreras som självständiga organisatoriska delar av samfundet. Lagen om trossamfund saknar bestämmelser om öppenhet. För Svenska kyrkans del finns grunderna för denna som trossamfund i lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan. Här framgår att Svenska kyrkan

är en öppen folkkyrka som har församlingar och stift samt nationella organ. Den lokala enheten, församlingen, omfattar de personer som tillhör Svenska kyrkan och är bosatta inom församlingens område.

Utredningen har konstaterat att öppenhetskravet i sin hittillsvarande utformning inte har vållat några egentliga problem vid tillämpningen och har därför föreslagit att öppenhetskravet bör kvarstå oförändrat. Regeringen instämmer i den bedömningen.

I gällande lagtext finns inget angivet om hur kravet på öppenhet hos central-, distrikts- och samarbetsorganisationer ska bedömas. Departementschefen uttalade dock i förarbetena till 1977 års lagstiftning att öppenhetskravet enligt hans mening kunde anses vara uppfyllt även om föreningens medlemskrets består av andra föreningar. Som exempel nämndes regionala föreningar vars medlemmar utgörs av lokala föreningar samt samarbetsorganisationer som har ett antal föreningar med olika ideella ändamål som medlemmar. I sådana fall bör fordras att medlemspolitiken inte är diskriminerande och att medlemsföreningarna är öppna. Kravet på öppenhet bör vidare ha motsvarande tillämpning i fråga om rätten att utesluta medlemmar. En förening bör således inte anses som öppen om den utesluter medlemmar utan giltiga skäl (prop. 1976/77:135 s. 78).

Även om kravet på öppenhet för dessa central-, distrikts- och samarbetsorganisationer inte synes, trots avsaknaden av uttrycklig lagreglering, ha vållat några problem i rätts-tillämpningen anser regeringen att öppenhetskravet i denna aspekt bör regleras direkt i lagtext. Någon förändring av rättsläget är inte avsedd.

När det gäller de registrerade trossamfundet och de självständiga organisatoriska delarna av sådana samfund kan, som redogjorts för ovan, medlemsantagningen ske antingen hos trossamfundet som sådant eller hos den självständiga organisatoriska delen av detta. Detta innebär att motsvarande problem med öppenhetskravet som kan uppkomma hos riks-, distrikts- och samarbetsorganisationer kan uppkomma såväl hos ett registrerat trossamfund som hos dess självständiga organisatoriska delar. I grunden är sakförhållandena emellertid desamma som för föreningarna och trossamfundet och bör därför enligt regeringen bedömas på samma sätt. Det bör därför

klargöras att vad som gäller för ett registrerat trossamfund gäller även bör gälla för självständiga organisatoriska delar av ett sådant trossamfund.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder två nya paragrafer, 7 kap. 10 och 11 §§ IL, och en ändring i 7 kap. 1 § IL, se avsnitt 3.17.

### 6.14.9 Periodiska understöd

---

**Regeringens förslag:** Skattefriheten för periodiska understöd från inskränkt skattskyldiga stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska begränsas till utbetalningar som görs för att fullfölja främjandet av omsorg om barn och ungdom, social hjälpverksamhet, utbildning eller vetenskaplig forskning.

---

**Utredningens förslag** överensstämmer delvis med regeringens. Utredningens förslag innebär att alla periodiska understöd som betalas ut av inskränkt skattskyldiga stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund är skattefria om utbetalningen fullföljer ett allmännyttigt ändamål.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anför att utredningens förslag medför att området för periodiskt understöd vidgas. Utredningen har inte gjort någon djupare analys av effekterna av en sådan utvidgning. Genom förslaget utvidgning till de allmännyttiga ändamålen kan ett mycket stort antal bidragsmottagare komma att motta periodiska understöd skattefritt. Skatteverket kan inte tillstyrka förslaget i dess nuvarande form. Effekterna av förslaget bör enligt Skatteverkets mening utredas vidare.

**Skälen för regeringens förslag:** Periodiskt understöd eller liknande periodiska inkomster är enligt 10 kap. 2 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, i regel intäkt av tjänst. I 11 kap. 47 § andra stycket IL finns ett undantag från denna regel som innebär att periodiska understöd som skattskyldig uppstår från en stiftelse eller en ideell förening inte räknas som skattepliktig intäkt om stiftelsen eller föreningen är undantagen från skattskyldighet och utbetalningen av bidraget sker för att fullfölja ett kvalificerat allmännyttigt ändamål. Det innebär att det inte räcker för en

ideell förening att den främjar ett allmännyttigt ändamål utan utbetalningen måste avse något av de sex kvalificerade ändamålen, dvs. främjandet av vård och uppfostran av barn, lämnandet av bidrag för undervisning eller utbildning, bedrivandet av hjälpverksamhet bland behövande, främjandet av vetenskaplig forskning, främjandet av nordiskt samarbete, eller stärkandet av Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet.

Har utgivare av stipendium ett direkt intresse av att en forskningsinsats blir utförd sker dock beskattning. Skattefriheten för mottagaren upphör om stiftaren (grundaren) har ett omedelbart intresse av forskningsresultatet. Stipendiet får således inte vara ersättning för utfört arbete som stiftelsen/föreningen eller någon denna närstående kan ha nytta av.

I avsnitt 6.14.5.1. föreslås ett gemensamt ändamålskrav för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund, vilket framförallt innebär en utvidgning för stiftelserna. Utredningen har föreslagit att skattefriheten för periodiska understöd ska omfatta alla utbetalningar från stiftelser, föreningar och trossamfund så länge det är fråga om fullföljandet av något allmännyttigt ändamål. Skatteverket har anfört att utredningen inte har analyserat effekterna av förslaget i tillräcklig omfattning. Regeringen instämmer i detta. Skattefrihet för periodiska understöd från nämnda subjekt medges endast i begränsad omfattning. Utan en närmare analys av effekterna av en utvidgning av skattefriheten anser regeringen att det i huvudsak inte bör ske någon förändring av dagens skattefrihet. Det bör därför i lagtexten anges vilka allmännyttiga ändamål som måste fullföljas för att periodiska understöd från en stiftelse, ideell föreningen eller ett registrerat trossamfund ska vara skattefria. Det ska vara fråga om de ändamål som enligt dagens lagstiftning i praktiken är tillämpliga för skattefrihet för periodiska understöd (se SOU 1990:47 s. 94 och 95). Dessa ändamål är enligt regeringen främjandet av omsorg av barn och ungdom och social hjälpverksamhet (sociala bidrag) samt utbildning och vetenskaplig forskning (stipendier o.d.). Det torde inte kunna förekomma periodiska understöd från stiftelser och ideella föreningar som har till ändamål att främja nordiskt samarbete eller Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet. Dessa ändamål bör därför inte

omfattas av den aktuella skattefriheten. Även om det inte torde vara vanligt förekommande skulle det i och för sig vara möjligt för ett trossamfund att betala ut periodiska understöd för att fullfölja något av nämnda fyra ändamål. De registrerade trossamfunden bör därför också omfattas av skattefriheten för periodiska understöd.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 47 § II, se avsnitt 3.17.

### **6.14.10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

**Regeringens förslag:** De nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2014. Bestämmelserna om beskattning vid uttag ur näringsverksamhet ska inte tillämpas om en stiftelse vid ikraftträdandet blir inskränkt skattskyldig till följd av det förändrade ändamålskravet.

Lagen om godkännande av gåvomottagare innehåller vissa bestämmelser med krav på inskränkt skattskyldighet för såväl presumtiva som befintliga godkända gåvomottagare. Vid tillämpningen av lagen om godkännande av gåvomottagare ska kraven om inskränkt skattskyldighet för år 2013 och tidigare år prövas i förhållande till de upphävda bestämmelserna i inkomstskattelagen i dess lydelse före den 1 januari 2014.

**Regeringens bedömning:** Det är inte nödvändigt med övergångsbestämmelser för de stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som har bildats före de nya bestämmelsernas ikraftträdande och som då omfattades av ändamålet nordiskt samarbete.

**Utredningens förslag** överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Utredningen har dock inga förslag rörande lagen (2011:1269) om godkännande av gåvomottagare vid skattereduktion för gåva. Utredningen föreslår även en övergångsregel för de stiftelser och ideella föreningar som bildats före de nya bestämmelsernas ikraftträdande och som då omfattades av ändamålet nordiskt samarbete.

**Remissinstanserna** har lämnat förslaget utan erinran.

**Skälen för regeringens förslag och bedömning:** De nya reglerna ska träda i kraft den 1



januari 2014. Det nya ändamålskravet kommer att innebära att en del existerande oinskränkt skattskyldiga stiftelser vid ikraftträdandet kommer att uppfylla förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. I en sådan situation är det enligt regeringen oskäligt att dessa stiftelser ska uttagsbeskattas vid karaktärsbytet. Bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL om beskattning för uttag ur näringsverksamhet bör därför inte tillämpas om en stiftelse vid ikraftträdandet blir inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. IL till följd av det förändrade ändamålskravet.

Utredningen har bedömt att de stiftelser och föreningar som i dag skattebefrias på grund av ändamålet nordiskt samarbete med stor sannolikhet kommer att omfattas av den utvidgade skattebefrielse som utredningen föreslår. För att säkerställa det samarbete som i dag bedrivs med skattelättnad föreslår utredningen ändå att en övergångsbestämmelse införs för de stiftelser och ideella föreningar som nu är verksamma på området. Regeringen kan dock inte se att en övergångsregel är nödvändig. Med hänsyn till att det nya ändamålskravet blir desamma för stiftelser och föreningar samt att exemplifieringen utökas torde det föreslagna ändamålskravet vara tillräckligt för att innefatta de stiftelser och ideella föreningar som främjar nordiskt samarbete. Någon övergångsregel bör därför inte föreslås.

Lagen om godkännande av gåvomottagare innehåller vissa bestämmelser med krav på inskränkt skattskyldighet för såväl presumtiva som befintliga godkända gåvomottagare. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska frågan om inskränkt skattskyldighet för år 2013 och tidigare år prövas i förhållande till 7 kap. 3, 7 eller 14 § IL i dessa paragrafers lydelse före den 1 januari 2014.

#### 6.14.11 Konsekvensanalys

##### *Bakgrund*

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har för redovisningen av konsekvenserna av lämnade förslag lämnat viss beskrivande statistik. Statistiska Centralbyråns, SCB, Företagsregister omfattar merparten av alla företag och organisationer som innehar organisationsnummer. I början av år 2009 innehöll registret ca

119 000 ideella föreningar, 2 300 registrerade trossamfund och 24 000 stiftelser, familjestiftelser inte inräknade.

För att kunna göra nödvändiga kostnadsberäkningar har utredningen inhämtat statistiskt material från SCB som bygger på Skatteverkets deklara-tionsuppgifter för inkomståret 2007. Deklara-tionsuppgifter finns inte för samtliga ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser som finns i företagsregistret, främst på grund av att en del av dessa inte är ekonomiskt aktiva.

En del inskränkt skattskyldiga subjekt påförs inkomstskatt trots att de är inskränkt skattskyldiga. Av de deklara-tionsuppgifter som utredningen använt sig av framgår dock inte om subjektet är oinskränkt skattskyldigt eller inte. Kompletterande uppgifter har därför inhämtats från Skatteverket. Även dessa uppgifter avser inkomståret 2007.

Av detta material framgår att 44 900 ideella föreningar lämnade in deklara-tionsuppgifter avseende inkomståret 2007. Utöver dessa tillkommer ett antal föreningar som inte lämnat in några uppgifter. Av de ideella föreningar som lämnade in deklara-tionsuppgifter var ca 41 300 inskränkt skattskyldiga och 3 600 var oinskränkt skattskyldiga. Dessutom hade 3 433 av de inskränkt skattskyldiga ideella föreningarna debiterats inkomstskatt. Sammantaget betalade de ideella föreningarna in ca 1 550 mkr i inkomstskatt. Under detta år fanns 800 registrerade trossamfund och självständiga organisatoriska delar av sådana samfund. Av trossamfunden var 759 inskränkt skattskyldiga och 41 oinskränkt skattskyldiga. Dessutom hade 49 av de inskränkt skattskyldiga subjekten debiterats inkomstskatt. Sammantaget betalade trossamfunden och de självständiga organisatoriska delarna in mindre än 10 miljoner kronor i inkomstskatt.

För att beräkna effekterna av förslaget om vidgade ändamål har uppgifter inhämtas från länsstyrelsernas stiftelseregister. Detta material har sedan matchats mot deklara-tionsuppgifter. Antalet stiftelser som finns registrerade i stiftelseregistret uppgår till ca 11 500. Detta ska jämföras med de ca 16 000 stiftelser för vilka Skatteverket har deklara-tionsuppgifter. Sammantaget ca 14 000 av dessa var inskränkt skattskyldiga under inkomståret 2007 och ca 2 000 stiftelser var oinskränkt skattskyldiga. Dessutom debiterades 1 900 av de inskränkt skattskyldiga

stiftelserna inkomstskatt. Av tillgänglig statistik går inte att få fram uppgifter om varför dessa stiftelser debiterats inkomstskatt. Det kan bero på att ändamålet inte är kvalificerat eller på grund av brist vad gäller fullföljd, verksamhet eller annat. Sammantaget betalade stiftelser in ca 1,1 miljarder kronor i inkomstskatt.

#### *Offentligfinansiella effekter*

Förslagen innebär att en gemensam nivå av skattegynnande införs för samtliga allmännyttiga ideella organisationer som uppfyller de krav som ställs. Innebörden av dessa förslag är framförallt att stiftelserna kommer att erhålla ett utvidgat skattemässigt gynnande genom att ett vidgat ändamålskrav föreslås. Exempelvis kommer stiftelser fortsättningsvis att kunna främja kultur, idrott m.m.

Stiftelse- och föreningsskatteutredningen har beräknat skattebortfallet till följd av de vidgade ändamålsbestämmelserna för stiftelserna. Beräkningarna har gjorts med hjälp av statistiskt material från Statistiska Centralbyrån (SCB) och grundar sig på av SCB inhämtade uppgifter från länsstyrelsernas stiftelseregister angående ändamål. Detta material har sedan matchats mot Skatteverkets beskattningsuppgifter. På grund av de begränsningar som finns i det tillgängliga dataunderlaget har inte utredningen kunnat göra några exakta beräkningar, exempelvis kan uppgift inte erhållas om varför skatt tagits ut, bara att så skett. Utredningen har därför gjort vissa antaganden i beräkningarna av förslagets offentligfinansiella effekter.

När det gäller stiftelseregistrets uppgifter om ändamål, som är enda sättet att matcha ändamål mot skattebetalningar, begränsas precisionen av att många stiftelser anger ett flertal ändamål i sin ändamålsbestämning utan att precisera i vilken omfattning stiftelsens verksamhet är kopplad till respektive ändamål. Detta påverkar beräkningsunderlagets tillförlitlighet. Utöver detta innehåller det statistiska materialet också den begränsningen att stiftelseregistret inte omfattar samtliga stiftelser. Den nu införda obligatoriska registreringskyldigheten för stiftelser gällde inte år 2006, det år som uppgifterna i datamaterialet är hämtade från. Utredningen har därför extrapolerat för de stiftelser för vilka ändamålen inte gått att observera. De stiftelser som finns i stiftelseregistret har då antagits utgöra ett representativt urval. Det bör också noteras att en del av stiftelserna i länsstyrelsernas stiftelse-

register har ändamål som redan nu uppfyller kraven, men som är skattskyldiga på grund av att de inte uppfyller övriga krav. Utredningen har inte haft möjlighet att beakta detta i sina beräkningar, men det bedöms inte påverka resultaten på ett avgörande sätt.

För övriga ideella subjekt gör utredningen den bedömningen att någon förändring av omfattningen av skattefriheten inte kommer att uppkomma som en följd av utredningens förslag i ändamålsdelen.

Regeringen instämmer i utredningens överväganden vad gäller konsekvenserna av det förändrade ändamålskravet.

När det gäller de förslagna förändringarna av verksamhets-, fullföljds- och öppenhetskravet är de i huvudsak en reglering av gällande praxis. Vad gäller de föreslagna förändringarna avseende fullföljdskravet innebär det att kravet blir något generösare i sin utformning. För subjekt som endast har allmännyttiga ändamål är denna bestämmelse om fullföljd snarare att se som en ordningsregel som har till uppgift att se till att dessa använder avkastningen på avsett sett. Något statistiskt underlag för att bedöma vad detta ekonomiskt kan innebära finns inte, men utredningen har gjort bedömningen att det endast rör sig om marginella kostnader och att det i första hand är en periodiseringsfråga. Regeringen instämmer i utredningens bedömning och förändringarna bedöms därför inte ha någon offentligfinansiell effekt.

Utredningen har gjort bedömningen att förslaget om vidgade ändamål medför att en del stiftelser som i dag är oinskränkt skattskyldiga övergår till att vara inskränkt skattskyldiga. I 2006 års data återfinns ca 1 350 vanliga stiftelser (juridisk form 72), undantaget pensionsstiftelser, som i dag är oinskränkt skattskyldiga. Dessa stiftelser hade år 2006 en samlad förmögenhet på ca 20,5 miljarder kronor och ett överskott av kapital som uppgick till ca 1,3 miljarder kronor. Om detta extrapoleras för de stiftelser som redovisar kapitalinkomster men som inte finns med i stiftelseregistret (ca 40 procent, oavhängigt om man räknar på antalet stiftelser eller på andelen av det totala kapitalöverskottet) så uppgår det samlade kapitalöverskottet till ca 2,1 miljarder kronor. Den i sammanhanget relevanta frågan är hur stor del av detta kapitalöverskott som kan komma att undantas från beskattning till följd av utredningens förslag.

Genom att granska dessa stiftelsers verksamhetsbeskrivningar och söka på vissa nyckelord som "kultur", "konst" eller "idrott" kan man identifiera stiftelser som har goda möjligheter att omfattas av de utvidgade ändamålskraven. Det sammanlagda överskottet av kapital för alla stiftelser som återfanns vid sådan granskning uppgår till ca 0,38 miljarder kronor under år 2006. Om detta extrapoleras för de stiftelser som redovisar överskott av kapital men som inte finns med i stiftelseregistret så blir beskattningsunderlaget ca 0,63 miljarder kronor. Skattebortfallet om denna inkomst undantas från beskattning blir ca 0,14 miljarder kronor. Detta omfattar dessutom med stor sannolikhet åtskilliga stiftelser som i praktiken inte skulle komma att täckas av de utvidgade ändamålskraven, därför att de ändamål som ligger till grund för beräkningarna endast har en svag koppling till deras verksamhet. Följaktligen finns det goda skäl att förvänta sig att den offentligfinansiella effekten blir något mindre än ovan angivna belopp.

Ovanstående beräkning är uttryckt i 2006 års priser och volymer. Med vägledning av den observerade ekonomiska utvecklingen sedan 2006 samt prognoser för 2012–2014 antas att utdelningar och kapitalvinster på aktieinnehav under 2014 är något högre än år 2006, med hänsyn tagen till inflation. Utifrån antagandena att en tredjedel av de berörda stiftelsernas portföljer består av aktier och att övriga tillgångar följt prisutvecklingen uppgår det förväntade överskottet av kapital år 2014 till ca 110 procent av 2006 års nivå. Med anledning av detta bedöms kostnaden för förslaget om vidgade ändamål uppgå till 0,15 miljarder kronor.

I propositionen föreslås att skattefriheten för periodiska understöd från inskränkt skattskyldiga stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund endast ska omfatta utbetalningar som fullföljer något av ändamålen, omsorg av barn och ungdom, social hjälpverksamhet, utbildning eller vetenskaplig forskning. Förslaget innebär att dagens skattefrihet utvidgas något om än marginellt, bl.a. genom att även utbetalningar från trossamfund omfattas. Regeringen bedömer att förslaget endast har en försumbar offentligfinansiell effekt.

Regeringen föreslår att begreppet "hjälpverksamhet bland behövande" i ändamålskravet ändras till "social hjälpverksamhet". En sådan

verksamhet ska baseras på att det finns ett socialt hjälpbehov hos den grupp som är mottagare av stödet. Det behovet behöver dock inte baseras på ekonomiska avgöranden utan på att det framstår som angeläget att hjälpa den utsatta gruppen. Exempel på verksamheter som kan omfattas är mat och husrum för uteliggare, olika aktiviteter för asylsökande och hjälp till vissa funktionshindrade.

En motsvarande förändring föreslås i reglerna för skattereduktion för gåva. Skattereduktionen för gåvor som den ser ut i dag kostar totalt 274 mkr per år varaktigt. Kostnaden för en ändring i förutsättningarna för skattereduktion för gåva bedöms vara försumbar och kommer därför inte att påverka de offentligfinansiella effekterna av förslaget. Bedömningen baseras på att det dels innebär en kostnad för gåvomottagare att registrera sig hos Skatteverket, dels på att det finns en begränsning i hur mycket skattereduktion som en givare är berättigad till. I och med att gåvomottagare måste registrera sig hos Skatteverket till en kostnad av 10 000 kronor vid första registreringstillfället och därefter tillkommer en årlig kostnad på 7 000 kronor, är det troligt att många små stiftelser anser att det är en för stor kostnad och därmed avstår från att registrera sig. Detta innebär i sin tur att ökningen i antalet gåvomottagare kommer att begränsas. I dag finns endast ett fåtal stiftelser registrerade som gåvomottagare hos Skatteverket. Begränsningen i storleken på skattereduktionen antas påverka hur mycket en fysisk person väljer att avsätta för gåvor, och ett eventuellt större antal godkända gåvomottagare antas inte påverka hur mycket som avsätts i någon större utsträckning.

Sammantaget beräknas förslagen minska skatteintäkterna med 0,15 miljarder kronor år 2014.

#### *Effekter för ideella organisationer, myndigheter och domstolar*

Med enhetliga bestämmelser uppnås en förenkling för de ideella organisationerna och för företrädare för dessa, vilket också förenklar samarbetet mellan olika ideella organisationer och främjandet av verksamhet i andra organisationer. Förslaget innehåller också, när det gäller ändamålet "social hjälpverksamhet" en betydande förenkling gentemot vad som gäller i dag.

Med enhetliga och moderniserade regler kommer fullgörandet av uppgiftsskyldigheten bli enklare, vilket också kommer att påverka arbetet hos Skatteverket och domstolarna på ett positivt sätt.

## 6.15 Slopade skattefrihet för inkomster från specialbyggnader m.m.

### 6.15.1 Ärendet och dess beredning

I juni 2009 överlämnade Stiftelse- och föreningsskatteutredningen betänkandet *Moder-niserade skatteregler för ideell sektor* (SOU 2009:65). I betänkandet lämnades bl.a. förslag om att slopa bestämmelserna om inkomst-skattefrihet för fastighetsinkomster från specialbyggnader och vissa lantbruksenheter.

Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 7, avsnitt 2*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 7, avsnitt 3*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2009/4937).

#### Lagrådet

De förslag som lämnas i detta delavsnitt är författningstekniskt och även i övrigt av sådan beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

### 6.15.2 Gällande rätt

I 7 kap. 21 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, behandlas skatt-skyldighet för inkomst från fastighet som avses i 3 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), förkortad FTL, dvs. specialbyggnader. Vad som menas med specialbyggnad framgår av 2 kap. 2 § FTL. Beträffande inkomstskatten finns dock ingen begränsning av skattskyldigheten för ägare av kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning. Begränsningen av skattskyldigheten avser därför bara ägare av följande slag av byggnader:

- försvarsbyggnad,
- värmecentral,
- vårdbyggnad,
- bad-, sport- och idrottsanläggning,
- skolbyggnad,

- kulturbyggnad,
- ecklesiastikbyggnad, och
- allmän byggnad.

Specialbyggnadstyp bestäms med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del (dvs. mer än 50 procent) används för. Ägare av aktuella fastigheter är inte skattskyldiga för inkomst från sådan användning av fastigheten som gör att fastigheten vid fastighetstaxeringen ska indelas som specialbyggnad. Enligt rätts-praxis krävs för skattebefrielse att ägaren själv bedriver verksamheten i fråga (RÅ 1991 ref. 36, RÅ 2003 ref. 55 och RÅ 2005 ref. 9). Det är endast typisk fastighetsinkomst hänförlig till lokalnyttjandet som är skattefri. Om ägaren t.ex. bedriver vårdverksamhet ska beskattning ske för själva vårdtjänsten medan en inkomst mot-svarande hyresvärdet av lokalerna undantas från beskattning (se vidare Skatteverkets ställnings-tagande den 20 maj 2005, dnr 130 26040-05/111).

Om en specialbyggnad hyrs ut till annan som bedriver den allmännyttiga verksamheten är hyresinkomsten skattepliktig för ägaren (RÅ 1991 ref. 36). Detta innebär att inkomst av fastighet kan bestå av en skattepliktig och en skattefri del. Inkomsten ska proportioneras vid blandad användning.

I 7 kap. 21 § andra stycket IL behandlas ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 3 § FTL, dvs. vissa lantbruksenheter. Från skatteplikt vid fastighetstaxeringen undantas lantbruksenhet, som till övervägande del används i:

- vård- eller omsorgsverksamhet, eller
- undervisning eller forskning, som bedrivs vid sådan skola, som avses i fastighets-taxeringslagens definition av skolbyggnad.

Ägare av sådan fastighet är inte skattskyldig för inkomst av fastigheten, om ägaren själv bedriver den verksamhet som gör att kraven för skattefrihet vid fastighetstaxeringen uppfylls. Inkomsterna av skattefria lantbruksfastigheter ska, vid blandad användning, proportioneras på en skattefri och en skattepliktig del. Synsättet är i det sammanhanget detsamma som för specialbyggnader.