

Skatteutskottets betänkande**1981/82:43****om beskattningen av vissa stiftelser m. m.****Motionerna**

I detta betänkande behandlas följande motioner.

1981/82:331 av Kerstin Anér (fp) och Hans Petersson i Röstånga (fp)

I motionen yrkas att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad som anförs i motionen om en ändring av skattelagstiftningen såvitt gäller donationsfondernas hjälpverksamhet.

1981/82:386 av Martin Olsson (c) och Karin Israelsson (c)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen begär förslag till sådan ändring av kommunalskattelagen (1928:370) att såsom intäkt ej skall tas upp bidrag eller andra förmåner från stiftelser i den mån de bestrids med medel som tillkommit enligt förordningen (1951:148) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till vissa stiftelser, m. m.

1981/82:910 av Rune Jonsson (s) och Stig Olsson (s)

I motionen yrkas att riksdagen hos regeringen begär en tolkning av riksskatteverkets anvisningar för bidrag från de sociala företagsstiftelserna så att de ursprungliga tankarna med fonderna inte förfelas med en skattebeläggning.

Gällande bestämmelser m. m.*Beskattningen av allmännyttiga stiftelser*

Bestämmelserna om inkomstbeskattningen av allmännyttiga stiftelser återfinns i 53 § 1 mom. första stycket d och e kommunalskattelagen (1928:370) – KL – och i 7 § första stycket e och f lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och kommenteras närmare i punkt 8 av anvisningarna till 53 § KL. Vad som sägs om stiftelser avser även sådana fonder av olika slag som behandlas självständigt vid beskattningen.

Vissa stiftelser av närmast offentlighetsrättslig karaktär är endast skyldiga att erlägga kommunal inkomstskatt för inkomst av fastighet. Någon statlig inkomstskatt erläggs inte av dessa stiftelser. Till dessa stiftelser räknas bl. a. sådana personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser.

Andra kvalificerat allmännyttiga stiftelser är skyldiga att erlägga kommunal inkomstskatt för inkomst av rörelse och – under vissa förutsättningar – inkomst av fastighet. Statlig inkomstskatt utgår endast för inkomst av rörelse. Till sådana allmännyttiga stiftelser hänförs bl. a. barm-

härthighetsinrättningar och stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn, lämna understöd för att bereda undervisning eller uppfostran, utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning. Verksamheten får inte begränsa sig till vissa familjer eller bestämda personer.

Frågan om skattskyldigheten skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Om stiftelsen i sin verksamhet främjar flera ändamål kan den hänföras till 53 § 1 mom. första stycket e under förutsättning att verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose sådana allmännyttiga ändamål som anges i detta lagrum. Detta anses vara fallet om stiftelsen i sin verksamhet endast i ringa omfattning främjar ändamål av annan art.

Om stiftelsen under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar, skall stiftelsen – oavsett sitt ändamål – hänföras till 53 § 1 mom. första stycket f KL. Detta innebär att stiftelsen i så fall skall beskattas för all inkomst.

Förmögenhetsskatt betalar stiftelserna endast om och i den mån de är skyldiga att erlagga skatt för inkomst – 6 § 1 mom. första stycket b lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Motsvarande regler har tidigare gällt också för allmännyttiga ideella föreningar. Fr. o. m. 1979 års taxering kan de ideella föreningarna helt eller delvis frikallas från skattskyldighet även om de endast uppfyller ett mer vidsträckt allmännyttighetsbegrepp (prop. 1976/77:135, SkU 1976/77:45). I samband med riksdagsbehandlingen av denna fråga uttalade utskottet att det i och för sig kunde ifrågasättas om inte samtliga frågor som rör organisationer med allmännyttigt ändamål bort tas upp till en samlad bedömning och att det givetvis kunde framstå som stötande att en förmögenhet och avkastningen därav kunde träffas av beskattning om den ingick i en allmännyttig stiftelse men gå fri från skatt hos en ideell förening med samma ändamål. Utskottet anförde att frågan om stiftelsernas beskattning delvis var av komplicerad natur och inrymde problem av annan karaktär än som uppkom beträffande beskattningen av de ideella föreningarna. Eftersom härmed sammanhängande frågor ingick i företagsskatteberedningens (Fi 1970:77) utredningsuppdrag och stiftelseutredningen (Ju 1975:01) prövade grundläggande frågor om stiftelsernas ställning i civilrättsligt hänseende var det enligt utskottets mening uteslutet att ompröva stiftelsebeskattningen i samband med den då aktuella frågan om de ideella föreningarnas beskattning.

Stiftelseutredningens arbete pågår fortfarande men kommer enligt uppgift i kommittéberättelsen att avslutas under år 1982.

Arvs- och gåvoskattereglerna för allmännyttiga stiftelser återfinns i 3 och 38 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Från gåvoskatt befrias bl. a. stiftelser och föreningar som har ett i vid bemärkelse allmännyttigt ändamål. Hit räknas religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål.

Befrielse från arvsskatt kan erhållas av en mer begränsad krets. Hit hör stiftelser eller sammanslutningar som har till huvudsakligt ändamål att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller att främja vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, om ändamålet inte är att tillgodose medlemmar av vissa släkter och stiftelser, eller att främja vetenskaplig undervisning eller forskning. Fr. o. m. den 1 juli 1980 är även religiösa församlingar och andra sammanslutningar – i likhet med svenska kyrkans riksorgan – i allmänhet befriade från arvsskatt (prop. 1979/80:77, SkU 1979/80:23).

Stiftelser och sammanslutningar som inte är befriade från arvsskatt men väl från gåvoskatt erlägger arvsskatt efter en skattesats som uppgår till högst 30 % av testamentslotten.

I samband med 1980 års lagstiftning uttalade departementschefen bl. a. att man borde avvakta resultatet av stiftelseutredningens arbete och erfarenheterna av de nya reglerna för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av ideella föreningar innan man överväger att utvidga arvsskattefriheten beträffande andra ändamål än de religiösa. Utskottet instämde i denna uppfattning. Med anledning av en motion i frågan anförde utskottet bl. a. följande:

Bred enighet råder om att flertalet av de allmännyttiga organisationer som nu är befriade från gåvoskatt också bör befrias från arvsskatt. Enligt utskottets uppfattning behöver det inte heller råda någon tvekan om att de allmännyttiga ändamål som omfattas av gåvoskattebefrielsen har sådan karaktär att även en arvsskattebefrielse i regel framstår som motiverad. Enligt utskottets uppfattning blir dock vissa gränsdragningsproblem ofrånkomliga. Som utskottet framhållit tidigare är frågan om stiftelsernas beskattning av delvis komplicerad natur, och deras ställning vid arvsbeskattningen bör givetvis inte omprövas förrän resultatet av stiftelseutredningens arbete (Ju 1975: 01) föreligger. Det är också tveksamt om man utan närmare överväganden bör utvidga arvsskattefriheten till samtliga föreningar som är befriade från gåvoskatt. Det kan givetvis ifrågasättas om inte en arvsskattebefrielse bör begränsas till bestående föreningar som tillämpar de principer för öppet medlemskap som i motsvarande fall gäller vid inkomstbeskattningen. Enligt utskottets mening bör det också kunna stå klart att tillgångarna i föreningen inte kan komma att övergå till medlemmarna.

Av det anförda framgår att utskottet instämmer i syftet med motionen. Att utforma lämpliga bestämmelser erfordrar emellertid ytterligare överväganden, men något underlag för en närmare bedömning finns f. n. inte tillgängligt. Utskottet delar därför regeringens uppfattning att det slutliga ställningstagandet till frågan bör anstå i avvaktan på resultatet av stiftelseutredningens (Ju 1975: 01) arbete eller på de närmare erfarenheterna av de nya inkomstbeskattningsreglerna för de ideella föreningarna.

Beskattningen av vissa bidrag från stiftelser inom skogsindustrin

Under slutet av 1940-talet och början av 1950-talet träffade staten och skogsindustrierna överenskommelser om att avgifter skulle utgå i samband med export av vissa skogsindustriprodukter. Avgifterna skulle inbetalas till av skogsindustrierna bildade stiftelser (fonder). Åtgärderna syftade bl. a. till att bidra till en prisstabilisering på hemmamarknaden och att sterilisera en del av exportvinsterna. Efter ett antal år skulle fondmedlen utbetalas till industrierna och till vissa för sociala, skogsvårdande och tekniskt-vetenskapliga ändamål bildade stiftelser.

I proposition 1951:68 lämnas en redogörelse för vissa avtal med den angivna innebörden som träffats år 1950 och tidigare och för de särskilda skatteregler som skulle tillämpas.

Avgifterna skulle enligt ett av de avtal som träffades 1950 inbetalas till en fond. Fr. o. m. 1958 skulle medlen utbetalas till företagen och vissa stiftelser med en femtedel årligen. 70 % skulle tillfalla företagen, 10 % särskilda länsstiftelser för det enskilda skogsbruket, 10 % Stiftelsen Centralfonden för anställda inom skogsbruket och skogsindustrin (Centralstiftelsen) och 10 % särskilda av medlemmarna bildade företags stiftelser för social verksamhet. — Övriga avtal hade liknande innebörd.

Från länsstiftelserna skulle anslag beviljas till åtgärder som gagnar det enskilda skogsbruket inom länet, t. ex. vägbyggnader, skogsodling, skogsförädling och dikning. Centralstiftelsens och företagsstiftelsernas medel skulle disponeras för sociala ändamål till fromma för de anställda inom skogsbruket och skogsindustrin. Som exempel nämndes understöd åt sjuka och behövande, beredande av yrkesutbildning eller studiestipendier, anskaffande av semesterhem eller beredande av semestervistelse, uppförande av lokaler för förenings- och ungdomsverksamhet vid industriföretag eller i skogsbygden samt understöd till förbättrande av levnads- och bostadsförhållanden, särskilt inom mera avlägsna skogsbygder.

Vederbörande företag skulle få avdrag för de medel som tillgodofördes fonderna, och fonderna och övriga stiftelser skulle inte vara skattskyldiga till inkomst- eller förmögenhetsskatt för dessa medel eller för avkastningen härpå. De belopp som sedan utbetalades till företagen skulle beskattas hos dem såsom intäkt av rörelse för det beskattningsår då medlen kommit företagen till godo. Frågan hur medel, som utbetalades från stiftelserna till någon annan än till de ifrågakvarande företagen, skulle beskattas fick bedömas enligt vanliga regler. Lagstiftningen i dessa hänseenden återfinns i flera förordningar om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till vissa stiftelser, de senaste från 1951 (SFS 1951:148 och 149).

Centralfonden begärde år 1962 besked från riksskattenämnden bl. a. i frågan om vissa resebidrag från centralfonden till arbetstagare inom skogsnäringen utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst för mottagarna. I svar den 25 januari 1963 (dnr 124/1962) uttalade nämnden följande:

Centralfonden är en fristående stiftelse. Den har uppenbarligen icke karaktär av familjestiftelse och kan – med hänsyn bl. a. till att destinatärkretsen även omfattar personer, som varken äro eller varit anställda vid företag, som lämnat bidrag till centralfonden – icke heller anses vara en personalstiftelse. Då de ifrågasatta bidragen till hälsoresor etc. icke skola utgå periodiskt och enligt vad nyss sagts icke förutsätta anställningsförhållande, böra enligt riksskattenämndens mening bidragen icke tagas till beskattning hos mottagaren såsom inkomst av tjänst.

I riksskatteverkets handledning för 1982 års taxering lämnas på s. 59–68 en redogörelse för gällande regler och tillämpningen därav när det gäller beskattningen av gåvor, gratifikationer, stipendier och vissa andra förmåner. Redogörelsen innehåller bl. a. följande.

En gåva utgör inte skattepliktig inkomst. Om gåvan utgör ersättning för arbete eller tjänst, utgör den dock i princip alltid skattepliktig inkomst oavsett i vilken form den utgått.

När frågan är om tjänsteförhållanden kan man endast i undantagsfall tänka sig gåvor från arbetsgivare till arbetstagare. I princip allt som arbetstagaren erhåller från sin arbetsgivare – kontant eller i annan form – utgör skattepliktig inkomst av tjänst.

Gratifikationer kan anses vara att likställa med gåva. De har beskattas både om de utgått i kontanter och om de utgått i annan form. Består gratifikationen av att arbetsgivaren bjuder den anställda på en resa, har det i praxis förekommit att värdet av resan upptagits till beskattning endast till viss del. Man har då tillämpat principen att hela värdet av resan beskattas, om kostnaderna för resan bedöms ligga inom ramen för vad den anställda med hänsyn till sina inkomstförhållanden själv kan antas ha varit villig att kosta på sig. Om kostnaderna för resan däremot anses ligga utom den anställdes ekonomiska räckvidd, beskattas endast ett till värdet av insparade levnadskostnader eller efter annan grund reducerat belopp. Se härom mera i anvisningarna RSV Dt 1981:30.

Stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller på annat sätt avsedda för mottagarens utbildning räknas inte till skattepliktig inkomst. Det förekommer emellertid att stipendier utges under sådana omständigheter att de i själva verket utgör ersättning för lön. Gränsdragningen kan vara svår att göra och en bedömning får ske från fall till fall. Avgörande är stipendiets karaktär och omständigheterna vid utdelningen. Även om ett stipendium inte utgår under sådana förhållanden att det kan anses utgöra ersättning för lön, kan stipendiet bli skattepliktigt som periodisk intäkt.

Enligt 32 § 3 mom. sista stycket KL skall förmån av mindre värde som utgått i annat än pengar inte tas upp som intäkt om förmånen kan antas inte vara avsedd att utgöra direkt ersättning för utfört arbete. I anvisningarna till detta stadgande anges att hänsyn skall tas till det sammanlagda värdet av de förmåner av ifrågavarande slag som den skattskyldige åtnjutit från samme arbetsgivare. Hänsyn skall också tas till den besparing i normala levnadskostnader som förmånen kan ha inneburit. För att en förmån skall

vara skattefri krävs vidare att förmånen inte framstår som ett med lön eller pension jämförbart vederlag utan som en åtgärd för att bereda trivsel i arbetet eller liknande eller också utgår på grund av sedvänja inom yrket eller verksamheten i fråga. Slutligen anges att förmånen i regel bör betraktas som skattepliktig om den skattskyldige kan avstå från förmånen mot ersättning i pengar.

Vid beräkning av det sammanlagda värdet skall även beaktas förmåner från personalstiftelse, som hör till arbetsgivaren.

Riksskatteverkets anvisningar RSV Dt 1981:30 delar upp naturaförmåner i tre grupper.

Till förmåner som över huvud taget inte bör anses som skattepliktiga räknas vissa smärre trivselförmåner såsom fria överdrags- och skyddskläder och kaffe o. d. under arbetet, sedvanliga gåvor från arbetsgivare (t. ex. klocka efter 25 års anställning) och fria resor för järnvägspersonal och deras familjer m. m.

För förmåner vilkas skatteplikt beror av värdet inträder skatteplikt om det sammanlagda värdet av förmåner inom gruppen överstiger 600 kr. för helt år räknat. Hit hör bl. a. subventionerad kost, hyresbillig bostad och subventionerad semesterbostad i Sverige eller utlandet.

Till förmåner vilka alltid bör anses som skattepliktiga hänförs sådana förmåner som inte kan jämföras med trivselbefrämjande åtgärder utan som snarare får anses utgöra vederlag för utfört arbete. Någon beloppsgräns för skattepliktens inträdande har inte uppställts för förmåner av detta slag. Som exempel nämns bl. a. hyresfri bostad, fri kost och fri semesterbostad i Sverige eller i utlandet.

Utskottet

I motion 331 kritiserar Kerstin Anér (fp) och Hans Petersson i Röstånga (fp) skattereglerna för s. k. välgörenhetsdonationer. Motionärerna anför att sådana donationer regelmässigt avser att bereda hjälp åt gamla personer. Fonderna har enligt motionärerna numera svårt att fullfölja detta ändamål, eftersom de med bibehållen skattefrihet kan utge understöd endast till sådana åldringar som saknar annan inkomst än folkpension. I motionen föreslås därför att de krav som ställs i skattelagstiftningen beträffande mottagarens ekonomiska behov mjukas upp.

Utskottet är medvetet om att reglerna om beskattningen av allmännyttiga stiftelser av olika slag är ålderdomliga och behöver ses över. Som framgår av den tidigare redogörelsen är avsikten att en sådan översyn skall komma till stånd när resultatet av stiftelseutredningens (Ju 1975:01) arbete föreligger. Utredningen väntas avsluta sitt arbete under år 1982. Med hänsyn härtill finner utskottet att någon åtgärd med anledning av motionen f. n. inte är påkallad. Utskottet avstyrker således motion 331.

De yrkanden som framställs i motionerna 386 av Martin Olsson (c) och Karin Israelsson (c) och 910 av Rune Jonsson (s) och Stig Olsson (s) går ut

på att bidrag från vissa stiftelser inom skogsindustrin till semesterresor m. m. inte skall beskattas. Stiftelserna är skattebefriade enligt särskild lagstiftning, och deras tillgångar härrör från frysta vinstmedel under högkonjunkturen i samband med Koreakriget. De har till uppgift att bevilja medel för sociala ändamål till fromma för de anställda inom vissa företag och för dem som är sysselsatta med flottning eller i skogsbruket inom företagens virkesfångstområden. Stiftelserna har enligt motionärerna hyrt ut stugor och lämnat resebidrag, studiebidrag, begravningshjälp, bidrag till samlingslokaler och omställningsbidrag. Motionärerna uppger att skattemyndigheterna under år 1981 börjat beskatta dem som erhållit sådana förmåner och anser att detta strider mot de ursprungliga tankarna med stiftelserna. Bidragen har enligt deras mening inte utgått under sådana förhållanden att en beskattning är motiverad.

Som framgår av förarbetena till den särskilda skattelagstiftning som gäller för de ifrågavarande stiftelserna och som redovisats i det föregående har avsikten varit att bidrag från stiftelserna till enskilda personer skall behandlas enligt vanliga regler vid beskattningen. Principen är att förmåner av ifrågavarande slag under vissa förutsättningar bör jämföras med lön och att skattefrågan skall bedömas bl. a. med hänsyn till den anknytning som företaget och mottagaren har till stiftelsen. Vad detta innebär för de aktuella förmånerna är något som i första hand bör bedömas av de tillämpande myndigheterna. Innan denna fråga slutligt prövats är utskottet inte berett att förorda någon åtgärd med anledning av motionerna. Utskottet vill i sammanhanget erinra om möjligheten att erhålla besked i oklara tolkningsfrågor från riksskatteverket. Det kan också framhållas att frågan hur bidrag av olika slag skall beskattas inrymmer vissa gränsdragningsproblem och att förhållandena på detta område givetvis bör uppmärksammas av regeringen.

Med det anförda avstyrker utskottet motionerna 386 och 910.

Utskottet hemställer

1. att riksdagen avslår motion 1981/82:331.
2. att riksdagen avslår motionerna 1981/82:386 och 1981/82:910.

Stockholm den 16 mars 1982

På skatteutskottets vägnar

ERIK WÄRNBERG

Närvarande: Erik Wörnberg(s), Knut Wachtmeister(m), Stig Josefsson(c), Valter Kristenson(s), Wilhelm Gustafsson(fp), Olle Westberg i Hofors(s), Tage Sundkvist(c), Hagar Normark(s), Bo Lundgren(m), Ingemar Hallenius(c), Egon Jacobsson(s)*, Anita Johansson(s), Bo Södersten(s)*, Arne Svensson(m) och Erling Bager(fp)*.

* Ej närvarande vid betänkandets justering.

