

Allmän nytta via näringsidkare – en skatterättslig analys över kriterierna för allmännyttighet i Sverige och Finland

Martin Löfman JM, EM, doktorand Aalto-universitetet

Inledning

Allmännyttiga samfund spelar en viktig roll i både det svenska och det finländska samhället genom att finansiera forskning, utbildning, kultur och sociala projekt. I båda länderna innebär allmännyttighet skatteförmåner genom möjligheten att bedriva verksamhet med inskränkt skattskyldighet. Lagstiftningen, särskilt gällande i vilken utsträckning samfundet måste rikta sin verksamhet till allmännyttiga ändamål skiljer sig i viss mån åt mellan länderna. I rättspraxis kan dock flera likheter identifieras gällande hur bedömningen görs.

I Sverige krävs att en stiftelse *uteslutande eller så gott som uteslutande* främjar ett eller flera allmännyttiga ändamål, medan Finland ställer ett mer absolut krav på att en stiftelse måste *enbart och omedelbart* fungera för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse.

I båda länderna har en del utmaningar uppdragats i kriterierna för allmännyttighet och de ändamål stiftelser kan rikta sina understöd till. Frågan gäller speciellt huruvida stiftelser kan rikta vederlagsfritt understöd till näringsdrivande entiteter. Frågan har under senaste tiden behandlats i några uppmärksammade rättsfall i respektive länder.

Denna artikel belyser skillnaderna mellan de två ländernas lagstadgade krav på allmännyttighet samt hur man i rättspraxis bedömt kraven framförallt när det gäller understöd till näringsidkare. Det man kan se, är att rättspraxis leder till ett slutresultat som är relativt samstämmiga länderna emellan.

Bakgrund

Inom stiftelsesektorn ser man allt oftare fördelar med att finansiera projekt med och hos näringsidkare. Exempel på sådant samarbete kan vara finansiering av forsknings- eller konstprojekt, miljövård eller andra gemensamma projekt vars resultat gynnar allmännyttan. Stiftelserna ser en möjlighet att öka effekten av sin finansiering genom att rikta resurser till mottagare där kunskap, ambition och även kapital redan i viss mån finns att tillgå.

På grund av den ovannämnda utvecklingen, där allmännyttiga samfund i allt högre grad samarbetar och understöder näringsidkare, tvingas de också i allt högre grad fundera över var gränsen går mellan att agera för det allmänna bästa å ena sidan och att gynna privata intressen å andra sidan.

Ett förtydligande av rättsläget i frågan kan öka stiftelsernas möjlighet att i större grad främja samhällsnyttan. En situation där ett oklart rättsläge hämmar stiftelserna från att uppnå sin fulla potential är varken i stiftelsernas eller samhällets intresse.

Den analys som följer kommer att börja med en genomgång över reglerna för allmännyttig verksamhet i Sverige och Finland varefter följer en redogörelse över hur reglerna har tillämpats i rättspraxis, speciellt gällande understödandet av näringsdrivande entiteter.

1. Kriterierna för allmännyttighet

1.1 Kriterierna för allmännyttighet i Sverige

I Sverige definieras allmännyttiga samfund huvudsakligen genom inkomstskattelagen (IL) 7 kap. 3 § (1999:1229). Stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i IL 4-6 §§ samt ideella föreningar och registrerade trossamfund som förutom dessa krav även uppfyller öppenhetskravet i IL 10 § är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för viss inkomst av näringsverksamhet.

a. Ändamålskravet

Enligt ändamålskravet ska stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ha ett eller flera allmännyttiga ändamål. Med allmännyttigt ändamål avses ett ändamål som främjar t.ex. vetenskaplig forskning, kultur, idrott, miljövard, omsorg om barn och ungdom samt politisk verksamhet eller en annan likvärdig verksamhet.

Stiftelsens ändamål får inte vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer. Föreningens eller trossamfundets ändamål får inte vara begränsat till vissa familjers, medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

b. Verksamhetskravet

Enligt verksamhetskravet ska stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet i den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret *uteslutande eller så gott som uteslutande* främja ett eller flera sådana ändamål som anges i ändamålskravet.

Bedömningen är att det finns utrymme för icke allmännyttig ändamålsverksamhet i ringa eller mycket ringa omfattning. Skälet till att icke allmännyttig verksamhet godtas i ringa eller mycket ringa omfattning har ansetts vara att en eventuell felbedömning får mycket långtgående negativa konsekvenser eftersom den som upphör att uppfylla förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet blir skattskyldig fullt ut¹. Med uteslutande

¹ Skatteverkets rättsliga handledning om verksamhetskravet 2025 och prop. 2013/14:1 s. 311.

eller så gott som uteslutande avses 90–95 % upp till 100 % och med ringa avses ca 5–10 %².

Om verksamhetskravet inte är uppfyllt under beskattningsåret, får hänsyn tas till hur kravet sammantaget har uppfyllts året före beskattningsåret, beskattningsåret samt det närmast följande beskattningsåret (IL 7 kap. 3 §).

c. Fullföljdskravet

Stiftelsen ska under beskattningsåret i skälig omfattning använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål enligt IL 4 §. 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 uppnås³. En fondering på ca. 20 procent av avkastningen har i rättspraxis ansetts tillåten⁴. Hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts under en period av flera beskattningsår (IL 7 kap. 4 §).

2. Kriterierna för allmännyttighet i Finland

I Finland regleras allmännyttiga samfund⁵ genom inkomstskattelagens (ISkL) 22 § (30.12.1992/1535), som kräver att en stiftelse enbart och omedelbart fungerar för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse. Därtill krävs att dess verksamhet inte enbart gäller begränsade personkategorier och att samfundet inte genom sin verksamhet bereder dem som är delaktiga i samfundet ekonomisk förmån i form av dividend eller vinstandel eller i form av sådan lön eller annan gottgörelse som är större än skäligt.

Enligt ISkL 22 § 2 mom. kan som allmännyttiga samfund bland annat betraktas lantbrukscentraler, arbetarföreningar, arbetsmarknadsorganisationer, ungdoms- och idrottsföreningar, med dem jämförbara föreningar som främjar hobby- och fritidsverksamhet baserad på frivilligt medborgararbete, i partiregistret införda partier samt samfund som understöder vetenskap eller konst. Listan är inte uttömmande.

Utgångspunkten vid bedömningen om huruvida en stiftelse är allmännyttig är frågan om vilka intressen samfundet främjar och hur dessa kan anses fungera till allmän fördel och inte till privatekonomisk nytta⁶. Ett samfund kan inte vara allmännyttigt om syftet är till exempel endast medelsanskaffning eller minimering av kostnader och om verksamheten är avsedd för en liten och sluten personkrets⁷.

² Prop. 1999/2000:2, del 1, s. 498.

³ Prop. 2013/14:1 s. 316.

⁴ RÅ 2001 ref. 17.

⁵ I Finland görs ingen skillnad på vilken typ av samfund det är frågan om. Samma krav gäller för stiftelser, föreningar och t.ex. aktieföretag.

⁶ Skatteförvaltningens beskattningsanvisning för allmännyttiga samfund (VH/5164/00.01.00/2024) och Myrsky 2011, s. 327.

⁷ VH/5164/00.01.00/2024

Enligt det s.k. exklusivitetskravet gäller att ett allmännyttigt samfund måste verka *enbart och omedelbart* för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse. Bedömningen av exklusivitetskravet kompliceras av att det inte är definierat i inkomstskattelagen eller regeringens proposition. En mer precis definition av kravet har i rättslitteraturen ansetts svår⁸. Det har även ansetts att det utifrån lagens ordalydelse inte förefaller tillräckligt att den huvudsakliga verksamheten är för allmän fördel, utan att verksamheten ska uteslutande rikta sig till allmän nytta och kan inte vara ett sekundärt syfte. Stiftelser måste därför enligt en strikt bedömning helt och hållet ägna sig åt verksamhet för allmän nytta⁹. Problematiken accentueras ytterligare när det också beaktas att ett allmännyttigt samfund kan ägna sig åt annan verksamhet än den som är av allmännyttig karaktär i relativt vid utsträckning t.ex. när det gäller att bedriva egen näringsverksamhet.

Med hänvisning till det svenska verksamhetskravet kunde man säga att Finlands krav åtminstone bokstavligen tolkat ser ut att vara 100 %. Redan en marginell avvikelse från kravet skulle riskera statusen som allmännyttig. Det som i praktiken spelar en avgörande roll är vilken typ av verksamhet, antingen i stiftelsens egen regi eller av stiftelsen understödd verksamhet som uppfyller kravet på att fungera för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse

Som motvikt till det strikta verksamhetskravet kan i Finland skönjas ett mindre strikt fullföljdskrav¹⁰. Finlands HFD har konstaterat att beloppet av de utdelade understöd och stipendierna måste vara betydliga i förhållande till stiftelsens årliga överskott och förmögenhetsmassa¹¹. Om en stiftelse har ett betydande överskott men endast delar ut en obetydlig andel av detta i form av understöd och stipendier, kan dess allmännyttiga status ifrågasättas. Liksom i Sverige kan i Finland bedömningen av storleken på de utdelade stöden granskas på basen av flera år¹².

Därmed är det långt frågan om samma typ av bedömning i Sverige och Finland. I Sverige har det ansetts att både verksamhetskravet och fullföljdskravet kan betraktas som uttryck för en och samma underliggande princip om att en stiftelse i tillräcklig utsträckning skall tillgodose ett eller flera allmännyttiga ändamål i verksamheten¹³.

3. Rättspraxis i Sverige och Finland

Både inom svensk och finländsk rättspraxis har det på senare år kommit avgöranden av stor betydelse för frågeställningen i vilken mån stiftelser kan stödja näringsdrivande entiteter. I Sverige har de s.k. Chalmers- samt våtmarksfallen varit betydande. I Finland är det speciellt avgörandet CSN 2023/26 som behandlat problematiken senast.

⁸ Andersson et.al. s. 51.

⁹ Myrsky 2004. s. 60.

¹⁰ I fallet CSN 2023/26 nämndes att stiftelsen skulle utdela minst 60 procent av den årliga placeringsavkastningen i understöd som var förenliga med dess syfte samt dessutom vissa grundarens årliga tilläggsdonationer till stiftelsen i sin helhet.

¹¹ Finlands HFD:2000:15.

¹² CSN 2023/26.

¹³ Berglund, s. 676.

3.1 Svenska rättsfall

I Svenska Högsta Förvaltningsdomstolens fall (HFD) 2019 ref. 59 (s.k. Chalmersmålet) var det frågan om en stiftelse som sökte förhandsbesked i en situation där stiftelsen ville veta om understöd till ett bolaget innebär att stiftelsen främjar ett allmännyttigt ändamål enligt 7 kap. 5 § inkomstskattelagen.

Skatteverket ansåg att frågan skulle besvaras nekande och anförde att en stiftelse kan främja ett allmännyttigt ändamål genom att lämna bidrag till en annan juridisk person men detta förutsätter att mottagaren är en ideell eller allmännyttig organisation. Eftersom det grundläggande syftet med ett aktiebolag är att bereda ägarna vinst kan ett aktiebolag inte betraktas som en sådan organisation. Här är det frågan om samma begränsning som i Finland där ett allmännyttigt syfte inte kan gynna privaträttsliga intressen.

Skatterättsnämnden fann i sin tur att ett bidrag från stiftelsen till bolaget innebär att fonden främjar ett allmännyttigt ändamål och anförde att ur bolagsordningen framgår att ändamålet med bolagets verksamhet är att bedriva forskning och utbildning och verksamheten syftar inte till att bereda vinst åt ägarna. Därtill nämndes att det inte råder någon tvekan om att den faktiskt bedrivna verksamheten i bolaget motsvarar de allmännyttiga ändamålen.

HFD delade Skatterättsnämndens bedömning och fastställde att stiftelsen uppfyllde kraven för allmännyttighet. Främjandet av ett allmännyttigt ändamål kan ske både genom egen verksamhet och genom ekonomiskt stöd till annan för utförandet av verksamheten, s.k. indirekt främjande. Eftersom det inte ställs något krav på att mottagaren vid indirekt främjande själv är inskränkt skattskyldig saknades enligt Skatterättsnämndens mening skäl till att begränsa mottagarkretsen till sådana juridiska personer som kan vara inskränkt skattskyldiga enligt 7 kap. 3 §. Att verksamheten bedrivs i aktiebolagsform uteslöt därför inte att bidrag som stiftelsen lämnar till bolagets verksamhet utgör främjande av ett allmännyttigt ändamål.

Senare har samma problematik behandlats i det s.k. våtmarksålet (HFD 2024 ref. 39). Där var det frågan om huruvida en stiftelse kan anses bedriva allmännyttig verksamhet genom att lämna bidrag till enskilda näringsidkare för finansiering av projekt inom miljövard. Stiftelsens ändamål var att främja miljövard genom att stödja åtgärder för att restaurera, skapa och sköta våtmarker samt främja utbildning och forskning om våtmarkernas roll och värde.

Stiftelsen skulle baserat på ansökningar bevilja understöd till markägare, som var enskilda näringsidkare, för finansiering av våtmarksrelaterade projekt. Stiftelsen skulle ingå avtal med fastighetsägare om att skapa eller restaurera våtmark. Bidragen var villkorade av att markägaren skapar eller restaurerar och därefter bevarar våtmarksområdet.

Skatteverket ansåg att stiftelsen inte uppfyllde verksamhetskravet, eftersom en väsentlig andel av de bidrag som stiftelsen hade betalat ut gick till markägare som är enskilda

näringsidkare och verksamheten därför inte uteslutande eller så gott som uteslutande hade främjat allmännyttiga ändamål.

Även Förvaltningsrätten förhöll sig kritiskt till uppfyllandet av villkoren för allmännyttighet. Det ansågs att mottagarna av understöden huvudsakligen bedrivit verksamhet med vinstintresse och inte uteslutande eller så gott som uteslutande för ändamålet miljövard eller något annat allmännyttigt ändamål. Enligt Förvaltningsrätten gick det inte att enbart ta hänsyn till den delen av mottagarens verksamhet som understödet öronmärkts för. De understöd som lämnats till enskilda näringsidkare kunde därför inte anses ha gått till något allmännyttigt ändamål.

Stiftelsen överklagade till Kammarrätten som gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

Däremot framförde HFD att ställningstagande i det s.k. Chalmersmålet inte utesluter att en stiftelse kan främja ett allmännyttigt ändamål genom bidrag till en enskild näringsidkare för finansiering av en verksamhet som objektivt sett är av allmännyttig karaktär, dvs. en verksamhet som skulle ha varit av sådan karaktär om stiftelsen direkt hade bedrivit den. Bedömningen av om verksamhetskravet är uppfyllt måste alltså inte alltid grundas på mottagarens samlade verksamhet utan kan göras även utifrån andra omständigheter. Frågan om vilken organisationsform mottagaren har och den verksamhet denne bedriver i övrigt är enligt HFD av underordnad betydelse.

HFD ansåg slutligen att de bidrag som stiftelsen lämnar är villkorade av att mottagaren restaurerar eller skapar ett våtmarksområde. Det handlar alltså om en verksamhet hos mottagaren som objektivt sett är av allmännyttig karaktär. Det har inte ifrågasatts att de medel som stiftelsen betalar ut faktiskt kommer till användning i de projekt som ansökningarna avser. Att en bidragsmottagare även skulle kunna få viss nytta av våtmarken i sin näringsverksamhet saknar betydelse för denna bedömning¹⁴.

HFD ansåg att stiftelsen uppfyllde kraven för inskränkt skattskyldighet dvs. var allmännyttig.

3.2 Finländska rättsfall

I Finlands Skatteförvaltnings beskattningsanvisning för allmännyttiga samfund framgår att ett samfund inte verkar för allmän fördel när verksamheten i första hand gagnar privatekonomiska intressen. Dyliga samfund omfattar bland annat vissa branschers marknadsförings-, informations- och utbildningsföreningar, vars huvudsakliga verksamhet är att stödja dess medlemsföretag¹⁵. Den äldre rättspraxisen kring

¹⁴ Baude och Ondrasek Olofsson anser att HFD nu slått fast att understöd som är villkorade till en verksamhet som objektivt sett är av allmännyttig karaktär utgör främjande av ett allmännyttigt ändamål, oavsett bidragsmottagarens juridiska form eller dess verksamhet i övrigt samt att eventuell nytta av understödet i mottagarens näringsverksamhet saknar betydelse för bedömningen.

¹⁵ VH/5164/00.01.00/2024

exklusivitetskravet har oftast relaterad till denna typ av verksamhet och inte regelrätt understödsutdelning till företag.

I besluten HFD 1994 B 504 och HFD 1983 T 5984 främjade föreningarnas verksamhet främst deras medlemsföretags ekonomiska intressen. Föreningarna ansågs inte vara till allmän nytta.

I HFD 1994 B 504 ansågs utifrån den faktiska verksamheten att föreningen i första hand syftade till att organisera och utveckla sina medlemstaxichaufförers affärsverksamhet, varför föreningen inte ansågs utgöra ett allmännyttigt samfund.

I HFD 1983 T 5984 ansågs med hänsyn till att arten av verksamheten i föreningen huvudsakligen var att direkt främja den ekonomiska verksamhet som bedrivits av dess medlemmar och utgjorde en väsentlig del av föreningens verksamhet under beskattningsåret att föreningen inte uteslutande och direkt hade agerat för det allmänna bästa.

Det är anmärkningsvärt att i rättspraxis har lagens (ISkL 22 §) krav på att agera *uteslutande* för det allmänna bästa, bedömts med termer som *i första hand* och *i huvudsak*. Exempelvis har en förening inte agerat för det allmänna bästa när verksamheten *i första hand* tjänade privata ekonomiska intressen eller när verksamheten *huvudsakligen* hade till sin karaktär att direkt främja medlemmarnas ekonomiska verksamhet. Det finns således ett visst stöd i rättspraxis för uppfattningen att exklusivitetskravet inte tolkas bokstavligt.

Rättsfall där bedömningen om allmännyttighet gjorts kring ett direkt understöd som en stiftelse beviljat ett företag är sällsynta i Finland. HFD:s beslut 1987 B 503 har dock ansetts betydelsefullt i rättslitteraturen och ansetts ha bidragit till en mildare bedömning under 1980-talet¹⁶. Målet gällde en stiftelse vars syfte var att stöda utvecklingen av styrteknik och i synnerhet utveckling och utnyttjande av utrustning och teknik relaterad till styrning av rörledningsventiler. I det aktuella beslutet ansågs stiftelsen inte tjäna främst privatekonomiska ändamål utan mer allmänt inhemskt ekonomiskt liv.

I fallet hade personerna B och C grundat A Oy 1956. Företagets verksamhet var inriktad på design och tillverkning av kul- och vridspjällsventiler och deras tillbehör. Den 10 mars 1986 hade B inrättat Stiftelsen A Oy:s 30-årsjubileum, vars syfte var att stödja utvecklingen av styrteknik och i synnerhet att främja utveckling och utnyttjande av utrustning och teknik relaterad till styrning av rörledningsflödet, det vill säga just den typ av verksamhet som A Oy ägnade sig åt. På grund av detta ifrågasattes huruvida stiftelsens verksamhet i slutändan även skulle stödja A Oy:s verksamhet. Bedömningen var därför om stiftelsen uteslutande verkade för det allmänna bästa.

Centralskattenämnden (CSN) anförde i sitt förhandsbesked att stiftelsen borde anses vara ett allmännyttigt samfund. Dåvarande Skattestyrelsen överklagade beslutet och anförde i sitt överklagande till HFD att stiftelsens verksamhet var nära anknuten till och tjänade A

¹⁶ Andersson et.al. s. 52.

Oy:s egen produktionsverksamhet. Stiftelsens verksamhet var begränsad till ett mycket snävt område, vilket stödde utvecklingen av styrteknik. I enlighet med stadgarna bestod dess styrelse endast av stiftelsens grundare och representanter för A Oy.

Enligt Skattestyrelsen saknade stiftelsen den i lagen krävda allmänna verksamheten och fungerade inte uteslutande för det allmänna bästa. HFD ansåg dock att stödverksamheten uteslutande tjänade allmännyttan. Det saknades skäl att ändra Centralskattenämndens beslut.

När det gäller stiftelsers direkta stöd till företag är Centralskattenämndens avgörande CSN 2023/26 av större intresse. Där var det frågan om en nygrundad stiftelse vars syfte var att främja en inhemsk konstgren och dess verksamhetsförutsättningar. Stiftelsen skulle närmast fungera som en stipendie- och stödstiftelse. Stiftelsens huvudsakliga finansiering skulle bestå av avkastningen på det grundkapital samt av årliga extra donationer av grundaren.

Stiftelsen skulle vara en viktig understödsgivare inom konstområdet, och dess stöd skulle i första hand inriktas på att främja konstområdets kulturella värde och mångfald. Stiftelsen skulle dela ut stöd både direkt till stödmottagarna och via andra stödorganisationer inom konstområdet. Ansökan om förhandsavgörande hade gjorts till CSN på grund av den speciella omständigheten att stiftelsen hade för avsikt att dela ut högst en tredjedel av sitt stöd till företag och andra näringsidkare inom konstområdet. Stödet för näringsidkare skulle inriktas på projekt som var tidsmässigt, finansiellt och innehållsmässigt begränsade och som hade konkreta mål som var förenliga med stiftelsens syfte. Med undantag för personliga arbetsstipendier skulle stödet endast betalas ut mot faktiska kostnader. Även om de understödda projekten kunde ha omfattat kommersiella projekt var avsikten inte att stödja vinstsyftande verksamhet utan att till exempel möjliggöra marginella och ekonomiskt riskabla projekt relaterade till inriktningar eller områden som var viktiga med tanke på mångfalden.

Enligt centralskattenämnden var det fråga om ett samfund som ansågs verka på det sätt som förutsätts i ISkL 22 § 1 mom. 1 punkten, dvs. enbart och omedelbart för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse.

Det som var av speciellt intresse i avgörandet var att även direkt eller indirekt stöd till näringsidkare ansågs, enligt CSN vara allmännyttig verksamhet, då stödet skulle basera sig på förverkligandet av stiftelsens syfte.

I den svenska rättslitteraturen har nämnts att en stiftelse i generell mening borde säkerställa att understödet kommer till användning för det allmännyttiga ändamålet¹⁷. I det finländska fallet CSN 2023/26 poängterades det samma genom nämmandet att stödet måste basera sig på förverkligandet av stiftelsens syfte samt projektspecifiteten enligt ansökningshandlingarna. Projektspecifiteten syftade till uppgifterna i ansökningshandlingarna om att stödet för näringsidkare skulle inriktas på projekt som var tidsmässigt, finansiellt och innehållsmässigt begränsade och som hade konkreta mål som

¹⁷ Berglund, s. 522.

var förenliga med stiftelsens syfte. Med undantag för personliga arbetsstipendier skulle dessutom stödet endast betalas ut mot faktiska kostnader samt rapportering krävas om understödets användning.

Skatteförvaltningen upptog avgörandet i sin anvisning för beskattning av allmännyttiga samfund¹⁸. Enligt Skatteförvaltningen kunde, under de förhållanden som beskrivits, stiftelsen betraktas som ett allmännyttigt samfund. Detta tyder på en snävare tolkning, där avgörandet är specifikt för detta fall. Detta är förståeligt med tanke på att understödet kunde riktas till näringsidkande understödmottagare, som i sig inte hade någon juridisk begränsning på att bedriva verksamhet i vinstsyfte. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt besvärade sig dock inte gällande beslutet. Därmed kom fallet inte heller till Högsta förvaltningsdomstolens behandling utan vann laga kraft.

Det som framgår ur rättspraxis är att bedömningen av exklusiviteten av verksamhet för det allmänna bästa inte kan göras direkt utifrån stödmottagarens rättsliga form eller vilken typ av huvudverksamhet stödmottagaren bedriver. Att betala stöd till en näringsidkare innebär därför inte alltid att stödja ett "privat intresse". Det som i slutändan är avgörande är vad stödmottagaren får använda stödet till och vad det faktiskt används till.

Generellt kan konstateras att bedömningen av denna typ av ärenden traditionellt sett kräver en fallspecifik bedömning, där den viktigaste frågan är att säkerställa att stödet gynnar allmän fördel och inte näringsverksamhet.

Konklusioner

Sverige och Finland har båda tydliga krav på vad som kan anses vara allmännyttig verksamhet, men reglernas utformning skiljer sig åt. I Sverige måste en stiftelse uteslutande eller så gott som uteslutande bedriva allmännyttig verksamhet. I Finland krävs däremot att stiftelsen enbart och omedelbart verkar för allmännyttiga ändamål. Den svenska modellen tillåter en viss verksamhetsdel utanför det allmännyttiga ändamålet. Den finska modellen är däremot mer rigid och kräver att verksamheten enbart och omedelbart tjänar det allmännyttiga syftet. Dock syns i rättspraxis tydligt att exklusivitetskravet inte har tolkats bokstavligen eller ens särskilt snävt. Den svenska modellen ger trots allt ett direkt i lagen fastställt större handlingsutrymme för verksamhet utanför den allmännyttiga verksamheten.

I Sverige innebär fullföljds- och verksamhetskravet mera tydliga kvantitativa gränser, vilket kan ge bättre förutsägbarhet men också mindre flexibilitet. Samtidigt kan en finländsk stiftelse behöva argumentera tydligare för varför en viss utdelningsnivå är rimlig i relation till dess totala tillgångar.

Rättspraxis visar dock att allmännyttighetsbedömningen långt görs på liknande sätt i båda länderna. I stort kan man säga att stiftelser i båda länderna i praktiken kan bedriva likartad verksamhet och i stort sätt i samma utsträckning. Den olika lagstiftningen leder så att säga

¹⁸ VH/5194/00.01.00/2023.

via rättspraxisen till ett mer samstämmigt resultat vad gäller stiftelsernas kriterier för allmännyttighet än av lagen att döma.

När det gäller riktandet av understöd till näringsdrivande entiteter ser man med härledning till de svenska och finländska rättsfallen att det avgörande inte är vilken typ av samfundsform som understödmottagaren har. Istället är rättsregeln som kan härledas ur rättspraxis att understödet snarare måste förverkliga stiftelsens syfte. Rättsläget är därmed nu relativt tydligt på den punkten att understödmottagarens juridiska organisationsform inte är avgörande vid bedömningen om ett understöd uppfyller kraven för allmännyttighet, varken i Sverige och Finland.

Det som fortsättningsvis till viss del är oklart är i vilken utsträckning understöden kan riktas till näringsidkare. I Finland har det godkänts att understöd upp till en tredjedel av den totala understödsutdelningen riktas till näringsidkare. Eftersom även understöden till näringsidkarna har ansetts utgöra allmännyttig verksamhet precis som övriga allmännyttiga understöd kan man fråga sig om det då är möjligt att bevilja understöden i sin helhet till näringsidkare. I vissa fall kanske det kunde godtas medan det i andra eventuellt kunde ifrågasättas vilka syften stiftelsen då stöder, möjligtvis mer privatekonomiska. Det är frågeställningar som kräver fallspecifik bedömning. Det är tydligt att det krävs mer forskning och sannolikt rättspraxis för att få ett godtagbart svar.

Källförteckning

Litteratur

1. Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände, Joakim: Tuloverotus, Alma Talent Oy 2016.
2. Baude, Agnes – Ondrasek Olofsson, Lynda: Stiftelses bidrag till enskilda näringsidkare kan främja ett allmännyttigt ändamål, 20 juni 2024 (<https://unumtax.se/aktuellt/stiftelses-bidrag-till-enskilda-naringsidkare-kan-framja-ett-allmannyttigt-andamal/>, 23.2.2025)
3. Berglund, Martin: Beskattning av stiftelser, Iustus Förlag AB, Uppsala 2021.
4. Myrsky, Matti: Yleishödyllisten yhteisöjen verotus– missä mennään? Defensor Legis N:o 3/2011.
5. Myrsky, Matti: Yleishyödyllisen yhteisön verotus, WSOY 2004.

Rättsfall

Sverige
HFD 2024 ref. 39
HFD 2019 ref. 59
RÅ 2001 ref. 17

Finland
HFD:2000:15

HFD 1994 B 504
HFD 1987 B 503
HFD 1983 T 5984

Centralskattenämnden 2023/26

Lagpropositioner

Regeringens proposition 2013/14:1
Regeringens proposition 1999/2000:2

Myndighetsanvisningar

Skatteverket i Sverige: Rättslig vägledning om inskränkt skattskyldighet 2025
(<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/322295.html>)

Skatteförvaltningen Finland: Beskattningsanvisning för allmännyttiga samfund,
VH/5164/00.01.00/2024
(https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/47999/beskattning-sanvisning-for-allmannyttiga-samfund3/)