

STIFTELSE RÄTTEN I HÖGSTA FÖRVALTNINGS DOMSTOLENS PRAXIS

av *Rune Lavin*

Professor emeritus vid Juridiska fakulteten, Lunds universitet

Stiftelserätten är av hävd av civilrättslig natur. Bedömningen av stiftelsens ändamål har dock haft en framskjuten plats inom skatterätten och där gett Högsta förvaltningsdomstolen anledning att meddela prejudikat, som inte bara berört skatterättsliga frågor utan också stiftelsers art och uppbyggnad. Från och med den 1 januari 2010 har de allmänna förvaltningsdomstolarna innehaft kompetens att pröva stiftelsefrågor även i form av överklagande av myndigheters beslut. Det gäller beslut av både Kammarkollegiet och länsstyrelser. Högsta förvaltningsdomstolen har genom sina prejudikat redan hunnit göra uttalanden av stort värde för både offentligrättsliga organ och praktiker. Nedan görs en inträngande analys av hittillsvarande rättspraxis.

1. Bakgrund

Stiftelsefrågor har under årens lopp kunnat komma på olika sätt under Högsta förvaltningsdomstolens (HFD:s) prövning. De äldsta möjligheterna har varit genom överklagande av Skatterättsnämndens förhandsbesked rörande stiftelsers skyldighet eller befrielse att betala inkomstskatt eller genom ansökan om rättsprövning av regeringens beslut i permutationsärenden. Till följd av de ändringar i stiftelselagen (1994:1220) som trädde i kraft den 1 januari 2010 har de allmänna förvaltningsdomstolarna tillerkänts en betydande kompetens på stiftelseområdet. Således är domstolarna numera behöriga att pröva både mål i vilka Kammarkollegiets tillståndsbeslut överklagats och mål i vilka länsstyrelsens registrerings- eller tillsynsbeslut överklagats.

Vissa delar av artikeln har tidigare funnits med i mitt bidrag till Katarina Olssons festskrift.¹ I nedanstående version har dock gjorts vissa ändringar och tillägg, främst med anledning av nytillkommet material.

¹ Festskrift till Katarina Olsson (2025) s. 293–306.

2. Överklagande av skatterättsliga beslut

Om det under mina år i HFD² skulle bli tal om någon stiftelsebildning, var det nästan alltid i mål om förhandsbesked i skattefrågor. I sin ansökan beskriver den enskilde vanligtvis sina ekonomiska planer, i vilka en stiftelse då också kan ingå, och vill veta hur det beskrivna skulle påverka skattskyldigheten eller beskattningen. Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden och förutsätter att den ställda frågan eller frågorna är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning (1 § och 5 § lagen 1998:189 om förhandsbesked i skattefrågor). Jag hade en känsla av att om det var fråga om en stiftelse, som redan var registrerad och således var accepterad av registreringsmyndigheten, så var det inte mycket att ”bråka om”. Naturligtvis kan läget bli ett annat om registreringen är uppenbart felaktig, t.ex. om stadgarna skulle göra det möjligt att upplösa bildningen eller att ändra huvudändamålet.

Vad jag nu sagt eller trott har inte bäring på HFD:s avgörande i rättsfallet HFD 2013 ref. 7. Det framgår inte helt tydligt av referatet att det var fråga om en ”registrerad” stiftelse. HFD anser sig i sina skäl dock behöva klargöra att en registrering i stiftelseregistret inte har någon konstitutiv betydelse, vilket tyder på att det kan ha varit fråga om en registrering.³ Varken Skatterättsnämnden eller Skatteverket (såsom klagande hos HFD) hade haft några synpunkter på stiftelsebildningen. Det var således HFD som blev först med att ta upp frågan om stiftelsen uppfyllde de krav på en stiftelse som följer av 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220).⁴ Nämnden och verket tycks däremot ha accepterat stiftelsen som sådan och kanske varit inne på samma linje som den jag gett uttryck för ovan.

Vad som är bra med HFD:s tillvägagångssätt är att man mycket bestämt håller sig till det stiftelsebegrepp som anges i stiftelselagen. Risken är ju annars att det lätt kan utveckla sig till att ett särskilt skatterättsligt stiftelsebegrepp uppstår.⁵ Överraskande är dock att HFD helt undviker att ta ställning till de skatterättsliga frågorna. HFD agerar som om det nästan gällde att pröva ett beslut i ett registreringsärende. (Som nedan kommer att framgå, är en länsstyrelsens beslut i dylika ärenden överklagbara hos allmän förvaltningsdomstol.) Man ansåg i HFD att stiftelsens ändamål inte var tillräckligt bestämt och detsamma gällde destinatärsgruppen. Vidare menade man att det s.k. varak-

² Jag avgick med pension hösten 2007.

³ Den i referatet angivna stiftelsen (Mellby Gård) finns åtminstone alltså upptagen i stiftelseregistret.

⁴ Där anges att en stiftelse bildas genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål.

⁵ Till denna fråga, se bl.a. Katarina Olssons doktorsavhandling *Näringsdrivande stiftelser. En rättslig studie över ändamål, förmögenhet och förvaltning* (1996) s. 98 f.

tighetsrekvisitet inte var uppfyllt och pekade därvid på att det tillförda stiftelsekapitalet om 100 000 kr var alltför lågt. HFD:s slutsats blev att förutsättningarna för att stiftelsen kunnat bildas enligt stiftelselagen var så oklara att något förhandsbesked inte hade bort lämnas. HFD:s beslut har naturligtvis endast en prejudiciell betydelse i det aktuella målet. Som redan påpekats är den aktuella stiftelsen alltså registrerad i länsstyrelsernas register.

I vissa fall kan det vara så att en stiftelsebildning inte är och inte heller kan komma att bli registrerad i det svenska registret. Så förhåller det sig exempelvis med utländska stiftelser. I sådana fall blir frågan om den utländska stiftelsen kan likställas med en svensk stiftelse. I fallet HFD 2021 not. 55 uppkom frågan om en trust bildad i Jersey⁶ kunde anses motsvara en svensk familjestiftelse. Skatterättsnämnden hade funnit att så var fallet. Nämnden motiverade detta med att den som bildat trusten hade avhändert sig äganderätten till tillgångarna när dessa överlätits till trusten genom en villkorlös och oåterkallelig gåva. Enligt nämnden hade tillgångarna i trusten därmed varaktigt avskilts för att förvaltas som en självständig förmögenhet till förmån för en krets av bestämda förmånstagare. HFD instämde i bedömningen att trusten var oåterkallelig och att bildaren inte hade någon kontinuerlig och oinskränkt rätt att disponera egendomen, men ansåg tillika att omständigheterna ändå kunde medföra att någon varaktig avskiljning inte skulle ha skett. Bildaren som även var trustens beskyddare kunde nämligen begära att bli upptagen i destinatärkretsen och hade ett visst inflytande på förvaltningen. Enligt HFD innebar dessa omständigheter att bildaren inte kunde anses ha skilt sig från trustegendomen i sådan utsträckning som krävs för att trusten skulle anses motsvara en svensk familjestiftelse. Även i fallet HFD 2024 not 22 har HFD med en liknande motivering ansett att en amerikansk trust inte motsvarat en svensk familjestiftelse.

HFD ställer i allmänhet höga krav på den som ansöker om förhandsbesked och särskilt då i stiftelsefrågor. Ett krav är att de faktiska omständigheterna är tillräckligt klarlagda, det vill säga att underlaget måste vara så klart och entydigt att den ställda frågan kan besvaras. Om så inte är fallet, undanröjer HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan, se exempelvis HFD 2024 not 37 (trust) och HFD 2024 not 76 (värdepappershandel). Detta är något som är speciellt för fallen om förhandsbesked. I det normala förvaltningsbesvärsmålet kommer en klagande, som inte lyckas utverka en

⁶ Denna trust har figurerat i ett flertal mål hos HFD, senast i HFD 2023 not 19. – En trust bildad i Jersey har också varit uppe till bedömning i fallet 2018 ref. 11. Katarina Olsson har i sin bok *Kan man lita på en trust? En studie av anglosaxiska trusten ur ett svenskt perspektiv* (2020) s. 348 f. utförligt behandlat detta fall.

förmån, att få sin talan ogillad. Han eller hon riskerar inte att bli utsatt för det klander som i viss mån ligger i en avvisning.

Stiftelselagen innehåller inte några bestämmelser om stiftelseändamålets utformning eller innehåll. I stället har det kommit att bli bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) om skattelättnader för stiftelser, som i praktiken påverkar innehållet i ändamålsföreskrifterna.⁷ Stiftelser, som uppfyller de s.k. ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven, är i princip skattskyldiga enbart för inkomst av viss näringsverksamhet (7 kap. 3 §). För sådan inskränkt skattskyldighet krävs att ändamålet ska vara allmännyttigt (7 kap. 4 §). Vad som menas med allmännyttigt ändamål anges genom en lång uppställning i lagen. Dit hör bl.a. social hjälpverksamhet.

I rättsfallet HFD 2023 ref. 23 fick den föreliggande stiftelsen enligt sina stadgar lämna bidrag till barn och ungdomar med funktionsnedsättning, till behövande personer med funktionsnedsättning samt till forskning och utvecklingsarbete inom handikappområdet. Dessutom fanns den speciella föreskriften att som ungdomar räknades personer som inte var äldre än 30 år. Stiftelsen hade ansökt om förhandsbesked för att få veta om bidrag som lämnades till enskilda i åldern 22 till 30 år och som omfattades av ändamålet social hjälpverksamhet förutsatte en bedömning av den enskildes ekonomiska situation. Nämnden ansåg att stiftelsen inte behövde göra någon sådan bedömning. Skatteverket, som var nöjd med beslutet, yrkade hos HFD att förhandsbeskedet skulle fastställas. Processrättsligt kan detta te sig anmärkningsvärt. Enligt 22 § 3 st. lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får Skatteverket dock överklaga förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden och även om någon ändring inte yrkas. Möjligen är regeln föranledd av att Skatteverket ska kunna kontrollera att HFD är med på noterna. HFD tog tillfället i akt att huvudsakligen uttala sig i frågan om stiftelsens bidragsgivning kunde anses rymmas inom ändamålet social hjälpverksamhet, vilket ju knappast var den fråga som Skatterättsnämnden prövat. Av referatrubriken framgår att prejudikatet är avsett att klargöra att bidrag, som en stiftelse lämnar till personer med funktionsnedsättning och som avser hjälpmedel, rekreations- och vårdresor, lägvistelser och omsorger av olika slag, har ansetts omfattade av det allmännyttiga ändamålet social hjälpverksamhet. Fallet ger det intrycket att HFD ansett att man kunnat välja ut den fråga som man helst velat pröva i fallet. Avgörandet utmynnade dock i att HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

⁷ Frågor om beskattning behandlas utförligt av Berglund, M., *Beskattning av stiftelser*, SJFU – Skrifter från Juridiska fakulteten i Uppsala, 2021.

Med allmännyttigt ändamål i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen avses också ett ändamål som främjar kultur. I fallet HFD 2024 not 53 hade stiftelsen till ändamål att lämna bidrag till Kungliga Operans Aktiebolags löpande utgifter. Bolagets verksamhet syftade till att främja musikdramatisk konst och danskonst. Sedan Skatterättsnämnden förklarat att stiftelsens bidrag till bolaget främjat ett allmännyttigt ändamål, hade Skatteverket yrkat hos HFD att förhandsbeskedet skulle ändras. Enligt verkets mening skulle stiftelsens bidrag till bolaget inte anses utgöra främjande av allmännyttigt ändamål, eftersom bolagets ägare vid en likvidation av bolaget kunde tillgodogöra sig dess vinstmedel. Detta var egentligen det enda som skulle kunna tala för att ändamålet inte var allmännyttigt. I övrigt medförde bolagets aktier inte rätt till någon utdelning utan bolagets vinst skulle, i den mån den inte reserverades, användas för att främja bolagets ändamål. HFD ansåg att stiftelsen genom att lämna bidrag till bolaget främjade det allmännyttiga ändamålet kultur. Det fanns inte heller någon antydning om att bolaget skulle stå inför en likvidation. HFD fastställde därför förhandsbeskedet. Det tycks som om HFD ansett att man kan bortse från ett ändamål som ännu inte kommit i praktisk tillämpning.

I fallet HFD 2024 ref. 39 var det fråga om ett ordinärt skattemål, som uppstått till följd av att en stiftelse i sin inkomstdeklaration för ett visst år begärt att bli beskattad enligt bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet. Stiftelsen hade till ändamål att främja miljövård genom att stödja åtgärder för att restaurera, skapa och sköta våtmarker samt främja utbildning och forskning om våtmarkernas roll och värde. Med allmännyttigt ändamål avses bl.a. ett ändamål som främjar miljövård. Skatteverket och sedan förvaltningsrätten och kammarrätten fäste sig dock vid att en väsentlig andel av de bidrag som stiftelsen betalat ut gått till enskilda näringsidkare, som inte bedrivit uteslutande eller så gott som uteslutande verksamhet avseende miljövård eller annat allmännyttigt ändamål. HFD gjorde emellertid en annan bedömning. Man tycks ha menat att det viktigaste var att de utgivna bidragen kommit att användas i de miljövårdsprojekt som ansökningarna avsett. Det förhållandet att en bidragsmottagare skulle kunna få viss nytta av våtmarkerna i sin näringsverksamhet saknade däremot betydelse. Det är naturligtvis inte så lätt att kontrollera hur bidragen använts; HFD har också nöjt sig med att det i fallet inte *ifrågasatts* att medlen skulle ha använts för annat ändamål än det avsedda. Sedan HFD konstaterat att det s.k. fullföljdskravet dessutom var uppfyllt, har överklagandet bifallits på så sätt att stiftelsen förklarats uppfylla kraven för inskränkt skattskyldighet. Det är en tilltalande, generös bedömning som HFD har gjort här.

3. Ansökan om rättsprövning av regeringens beslut

Under min tid i HFD gällde enligt 6 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220) att styrelsen eller förvaltaren inte utan tillstånd av Kammarkollegiet fick ändra eller upphäva eller i särskilt fall åsidosätta vissa slags föreskrifter i stiftelseförordnandet. De ändringar som föreslogs hos kollegiet skulle vara angivna med sin exakta ordalydelse i ansökningen. Kollegiets beslut fick överklagas hos regeringen (6 kap. 2 §). Vi i domstolen hade nog uppfattningen att regeringens beslut skulle kunna bli föremål för rättsprövning. Åren gick men någon ansökning om sådan prövning såg vi inte till, åtminstone inte vad jag kan minnas. Det ska dock tilläggas att rättsprövning inte är direkt det effektivaste rättsmedlet när det gäller att ompröva lämpligheten av nya eller ändrade stiftelsestadgar. Prövningen är vad man brukar kalla för laglighetsprövning. Enligt 4 § 3 st. lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut ska sökanden ange vilken rättsregel regeringens avgörande strider mot och vilka omständigheter som åberopas till stöd för detta. Med avseende på rättsfallet nedan ska påpekas att en motsvarande regel fanns i 3 § i den tidigare rättsprövningslagen (1988:205). Men så en dag, dock inte förrän under mitt nästsista år i domstolen, kom ett fall upp till prövning, nämligen RÅ 2006 not 184. Där hade Kammarkollegiet avslagit en stiftelses ansökan om att få ändra föreskrifter i ett stiftelseförordnande med motiveringen att det inte inträffat sådana ändrade förhållanden på finansmarknaden att de nuvarande föreskrifterna inte skulle kunna tillämpas eller blivit uppenbart onyttiga eller uppenbart stridande mot gävogivarens avsikter. Stiftelsen hade överklagat kollegiets beslut. Trots att överklagandet innehållit en lång och mycket utförlig motivering med bl.a. åberopande av artikel 56 i EG-fördraget hade regeringen blott svarat att den inte fann skäl föreligga för permutation. Till stöd för sin ansökan om rättsprövning hade stiftelsen anfört att regeringens beslut stred mot kravet på fria kapitalrörelser i EG-fördraget artikel 56 och egendomsskyddet i artikel 1 i första tilläggsprotokollet till Europakonventionen. På detta svarade HFD att beslutet inte kunde anses strida mot någon rättsregel på sätt som sökanden angett och att det inte heller klart framgick av omständigheterna att beslutet på något annat sätt stred mot någon rättsregel. Regeringens beslut skulle med andra ord stå fast.

4. Överklagande av Kammarkollegiets beslut

Den 1 januari 2010 trädde flera ändringar i stiftelselagen i kraft.⁸ En av ändringarna var att Kammarkollegiets beslut i frågor om tillstånd enligt 6 kap. 1 § – det vill säga tillstånd att ändra, upphäva eller i särskilt fall åsidosätta föreskrifter i ett stiftelseförordnande – skulle kunna överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Detta medförde egentligen en stor förändring av Kammarkollegiets roll i förfarandet. Från att närmast ha varit det ledande organet på området fick kollegiet fortsättningsvis nöja sig med att vara motpart till enskild klagande eller självt agera klagande i domstolsprocessen. I rättsfallet HFD 2014 ref. 7⁹ har Kammarkollegiet kommit att döma av referatet i årsboken visat ett minst sagt anmärkningsvärt beteende inför domstolarna. I en mycket mästrande ton insinuerar kollegiet att både förvaltningsrätten och kammarrätten skulle ha gjort sig skyldiga till en felaktig rättstillämpning. Stiftelsen hade ansökt om tillstånd att i visst hänseende få ändra sina ändamålsföreskrifter. Stiftelselagen erbjöd två bestämmelser som skulle kunna aktualiseras (6 kap. 1 § 2 st.).¹⁰ För ett bifall till ansökan förutsattes i den ena regeln att föreskrifterna på grund av ändrade förhållanden inte längre kunde följas eller blivit uppenbart onyttiga eller uppenbart stridande mot stiftarens avsikter. Enligt den andra regeln kunde ett bifall också grundas på att det fanns synnerliga skäl.¹¹ Både förvaltningsrätten och kammarrätten har huvudsakligen använt den sistnämnda regeln vid sin prövning. Kammarkollegiet tycks mena att domstolarna har begått ett allvarligt fel när de inte tillämpat båda reglerna på det sätt som kollegiet gjort i sitt beslut. Skälet till att domstolarna inte närmare berörde den förstnämnda regeln kan emellertid helt enkelt ha varit att förhållandena i fallet inte ansetts vara sådana att denna kunde bli tillämplig. Man kan här lägga märke till att HFD i sitt avgörande redan inledningsvis har avfört den förstnämnda regeln såsom betydelslös i fallet och fortsättningsvis koncentrerat sin bedömning helt på frågan om det föreligger synnerliga skäl att ändra ändamålsföreskrifterna. Om den förstnämnda regeln hade haft någon reell betydelse för utgången, så hade HFD antagligen återförvisat målet med uppmaning att tillämpa regeln.¹² Det kan också påpekas att fallet har publicerats i HFD:s årsbok av just den anledningen att HFD ansett

⁸ SFS 2009:244.

⁹ Katarina Olsson behandlar fallet i sin artikel *Något om stiftelser och bristen på tvister* i antologin *Tvistlösning inom affärsrätten* (2020) s. 180 och noterna 63 och 68. Fallet behandlas också i boken Hanna Almlöf och Katarina Olsson, *Svensk stiftelserätt* (2025) s. 189.

¹⁰ Som framgår av fallet HFD 2025 ref. 9 är stiftelselagens bestämmelser om ändring av ändamålsföreskrifter exklusiva och kan exempelvis inte ersättas av förvaltningslagens (2017:900) bestämmelser i 37 § första stycket om ändring av felaktigt beslut.

¹¹ Denna regel hade också tillkommit den 1 januari 2010 (SFS 2009:244).

¹² Se Lavin, *Förvaltningsprocessrätt* (5 u. 2023) s. 114 f.

att det fanns synnerliga skäl att ändra ändamålsföreskrifterna. Skälet till detta hade huvudsakligen varit att de föreliggande föreskrifterna inte möjliggjorde för stiftelsen att förvärva eller sälja fastigheter genom bolag, vilket kunde antas försvåra för stiftelsen att göra fastighetsaffärer.

Under beteckningen HFD 2021 ref. 31¹³ redovisas två fall (I och II), i vilka förvaltningsdomstolarna haft att pröva frågan om det förelegat synnerliga skäl för ändring av en stiftelses ändamål. I fall I hade stiftelsen (ett länsmuseum) enligt ändamålsföreskrifterna verksamheten begränsad till det egna länet. Stiftelsen ville ändra i föreskrifterna så att dessa möjliggjorde att stiftelsen skulle kunna konkurrera för uppdrag utanför länet i fråga om byggnadsvård, arkeologi och konservering. Språkligt sett skulle orden ”i huvudsak” föras in i ändamålsföreskrifterna så att det kom att stå att stiftelsens verksamhet i huvudsak skulle bedrivas inom länet. Utan möjligheten att kunna verka utanför länet skulle uppdragsverksamheten på de nämnda områdena få läggas ned med betydande intäktsbortfall för stiftelsen. Både förvaltningsrätten och kammarrätten avslag stiftelsens överklagande. Kammarkollegiet hade redan i kammarrätten byt fot och ansett att överklagandet skulle bifallas och intog samma hållning i HFD. Enligt HFD fick den förändrade situationen anses negativt påverka stiftelsens möjligheter att över huvud kunna bedriva uppdragsverksamhet och därmed följa ändamålet i den del det bestod av att bedriva och främja kulturminnesvård. HFD gick till och med så långt att man förklarade att det framstod som orimligt att behålla ändamålet oförändrat. HFD biföll naturligtvis överklagandet.

Även i fall II tycks ansökan avse ett slags geografisk utvidgning av ändamålsföreskrifterna. Stiftelsen en gång bildad av Krigsmakten (numera Försvarmakten) hade till ändamål att inom Stockholmsområdet¹⁴ utan enskilt vinstsyfte förvärva, uppföra och förvalta bostadslägenheter. Bostäderna skulle vara avsedda i första hand för elever vid Förvarshögskolan och försvarets skolor i området och i andra hand åt försvarsanställda i området. Genom sin ansökan ville stiftelsen få tillstånd att ändra ändamålet till att avse samtliga garnisonsorter i landet. Skälet till detta var att om ändamålet utvidgades, så skulle försvaret kunna locka till sig den personal som den nya säkerhetspolitiska situationen krävde. Stiftelsen spetsade till det anförda med att det ytterst handlade om att öka Sveriges försvarsförmåga och att ändringen därför låg i nationens intresse. Samtliga domstolar ansåg att det inte förelåg några synnerliga skäl för en ändring av ändamålet och avslag följaktligen stiftelsens

¹³ Referatet finns också upptaget i Hanna Almlöfs och Katarina Olssons bok *Svensk stiftelserätt* (2025) s. 189 f.

¹⁴ Närmare bestämt avsågs Stockholms stad, Uppsala, Enköping, Haninge, Upplandsbro och Kungsängen.

respektive överklagande. HFD motiverade sitt avslag med att det saknades stöd för att ändra en stiftelses ändamålsföreskrifter med hänvisning till behov som någon annan än stiftelsen hade.

Skillnaden mellan de två fallen är att stiftelsen i det första fallet var i behov av en ändring av föreskrifterna för att kunna fortsätta sin verksamhet fullt ut, medan stiftelsen i det andra fallet mycket väl kunde följa ändamålsföreskrifterna även om dessa inte ändrades. I det sistnämnda fallet var det således inte stiftelsen som var i behov av en ändring utan det var landets försvar som hade detta behov.

5. Överklagande av en länsstyrelses beslut

En länsstyrelse är inom stiftelseområdet både registreringsmyndighet och tillsynsmyndighet (9 och 10 kap. stiftelselagen). Som tillsynsmyndighet kan en länsstyrelse även ge tillstånd att ändra, upphäva eller i särskilt fall åsidosätta andra föreskrifter i stiftelseförordnandet än sådana som Kammarkollegiet beslutar om (6 kap. 3 §). Såväl registreringsbeslut som tillsynsbeslut kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol (9 kap. 11 § och 10 kap. 13 §).

En stiftelse ska vara registrerad och en anmälan om registrering ska ha gjorts senast sex månader efter det att stiftelsen bildats (10 kap. 1 § och 2 § stiftelselagen). Trots dessa uttryckliga krav har registreringen inte någon grundläggande rättslig betydelse; syftet är endast att ge offentlighet åt stiftelserna. I rättsfallet HFD 2018 ref. 52¹⁵ har HFD uttalat sig om vilken prövning som en registreringsmyndighet ska göra för att fastställa om det anmälda utgör en stiftelse. Med hänsyn till registreringens syfte och betydelse har domstolen ansett att någon mer kvalificerad bedömning av om en stiftelse föreligger inte är behövlig. Registreringsmyndigheten bör i stället utgå från att det som anmälts för registrering är en stiftelse. Endast om det framkommer omständigheter som ger anledning att ifrågasätta om en giltig stiftelsebildning föreligger, skulle registreringsmyndigheten behöva göra en fördjupad utredning. Prövningen skulle dock i sådana fall begränsa sig till om minimikraven för en giltig stiftelsebildning är uppfyllda, dvs. om det går att identifiera ett ändamål och en för ändamålet avskild förmögenhet användbar under mer än något eller ett fåtal år.

I fallet hade länsstyrelsen beslutat att inte registrera stiftelsen. Förvaltningsrätten hade avslagit förvaltarens överklagande, medan kammarrätten bifallit överklagandet av förvaltningsrättens avgörande. HFD har på ett föredömligt

¹⁵ Ett citat ur HFD:s avgörande finns i boken Hanna Almlöf och Katarina Olsson, *Svensk stiftelserätt* (2025) s. 118.

sätt demonstrerat hur de allmänna riktlinjerna kommer till användning i det konkreta fallet. Anledningen till att HFD gick in i en kvalificerad prövning var att det i det aktuella testamentet saknades uppgift om att testator velat bilda en stiftelse. Däremot fanns det i testamentet en tydlig viljeförklaring att ekonomiskt gynna en viss krets av personer, nämligen företrädesvis amerikanska soldater som deltagit i andra världskriget. Vidare var det klart vilken egendom som skulle ställas till förfogande för detta ändamål; denna egendom var också av en sådan storlek att ändamålet kunde uppfyllas under mer än ett fåtal år. Dessutom hade en bank åtagit sig att förvalta egendomen i enlighet med det testamentariska förordnandet. Enligt HFD var det mot denna bakgrund inte uppenbart att det som hade anmälts för registrering inte var en stiftelse. Någon grund för att vägra registrering i stiftelseregistret hade således inte framkommit.

När jag läste de allmänna riktlinjerna slog mig först tanken att HFD tagit alltför lättvindigt på saken, men sedan jag tagit del av den praktiska tillämpningen på fallet har jag inte något att anmärka på.

I fråga om tillsynen av stiftelser innehåller stiftelselagen i 9 kap. detaljerade regler om tillsynens innebörd. Fråga kan naturligtvis uppkomma om dessa regler ska anses vara uttömmande så att en tillsynsmyndighet i varje särskilt fall ska ha stöd i lagen för en vidtagen åtgärd. I fallet HFD 2020 ref. 37¹⁶ uppkom frågan om länsstyrelsen haft rätt att besluta ett förhandsbesked om att stiftelsen fick ta viss del av ackumulerad realisationsvinstavkastning i anspråk för sin ändamålsuppfyllelse. Länsstyrelsen sade sig grunda sin möjlighet att lämna förhandsbesked på att den som tillsynsmyndighet på området med bindande verkan kunde uttala sig om huruvida en förvaltningsåtgärd som en stiftelse avsåg att vidta var godtagbar eller inte. HFD var emellertid av annan uppfattning och klargjorde att en länsstyrelse vid sin tillsyn enligt stiftelselagen inte fick besluta i andra frågor än vad som angavs i lagen. Enligt HFD innebar detta att eftersom lagen inte gav en tillsynsmyndighet befogenhet att på förhand besluta om huruvida tilltänkta åtgärder var i överensstämmelse med en stiftelses föreskrifter, så hade länsstyrelsen följaktligen överskridit sin kompetens genom förhandsbeskedet. Tydligt förhåller det sig på det viset att länsstyrelsen i varje särskilt fall ska ha stöd i lagen för sina åtgärder.

I fallet var dock huvudfrågan om länsstyrelsen tre år senare ägt återkalla förhandsbeskedet. Återkallelsen var föranledd av att länsstyrelsen funnit att man gjort en felaktig tolkning av begreppet avkastning i stiftelseförordnandet. Eftersom HFD tidigare i sitt avgörande förklarat att länsstyrelsen varit

¹⁶ Enligt Hanna Almlöf och Katarina Olsson måste detta prejudikat uppfattas ha ett högre rättskällvärde än ett förarbetsuttalande. Svensk stiftelserätt (2025) s. 216 not 42.

obehörig att fatta det ifrågavarande förhandsbeskedet, uppkommer den delikata situationen att beslutet rentav kan anses som en nullitet i sammanhanget.¹⁷ En möjlighet att komma ifrån problemet skulle kunna vara att felet inte ansågs uppenbart. Det är alltid ett bekymmer hur man ska göra när vidtagna åtgärder under lång tid haft stöd i ett felaktigt beslut. HFD valde i fallet att inte fränkänna förhandsbeskedet rättslig verkan, eftersom detta hade en nära anknytning till den tillsynsverksamhet som ålåg myndigheten. Denna åtgärd är ett slags nödlösning, som man kan hysa olika meningar om. Hur som helst hade HFD fått fram ett objekt som skulle kunna återkallas. I sitt fortsatta resonemang kunde HFD tillämpa de ordinära reglerna om återkallelse av förvaltningsbeslut. Enligt dessa regler hade länsstyrelsen inte haft rätt att återkalla förhandsbeskedet, eftersom detta haft en gynnande karaktär. Utgången i målet motiverar frågan: Ska det ”olagliga” förhandsbeskedet verkligen få stå kvar och gälla för en obestämd framtid?¹⁸

Fallet HFD 2024 ref. 50 gällde också om en länsstyrelse såsom tillsynsmyndighet tillämpat stiftelselagen på rätt sätt. Enligt stiftelseförordnandet skulle det lägsta antalet styrelseledamöter vara fyra ledamöter. Sedan länsstyrelsen konstaterat att styrelsen endast bestod av tre ledamöter, hade länsstyrelsen utsett en fjärde ledamot med motiveringen att styrelsen eljest inte var beslutför. I 2 kap. 12 § stiftelselagen föreskrivs att styrelsen i en stiftelse med egen förvaltning är beslutför, om mer än hälften av hela antalet styrelseledamöter är närvarande. Vad gäller länsstyrelsens möjlighet att ingripa framgår av 9 kap. 7 § 1 att tillsynsmyndigheten i fråga om en stiftelse med egen förvaltning ska förordna en ny styrelseledamot, om detta behövs för att styrelsen ska bli beslutför. Frågan är således om styrelsen i sitt dåvarande skick var beslutför eller inte. Två av styrelsens ledamöter överklagade länsstyrelsens beslut hos förvaltningsrätten, vilken dock avlog överklagandet. Deras fortsatta överklagande ledde till att kammarrätten förklarade att styrelsen varit beslutför med tre ledamöter. Den tredje ledamoten överklagade då till HFD. Efter ett långt och ingående resonemang om innebörden av stiftelselagens bestämmelser i frågan kom HFD fram till att kammarrättens avgörande var riktigt. Utgången i HFD:s eget beslut blev däremot en antiklimax. Till följd av att länsstyrelsens förordnande av en ny ledamot inte längre gällde hade saken förfallit, vilket i sin tur medförde att målet skrevs av. Det är egentligen något speciellt att HFD i avvsningsmål utreder hur man bedömer själva saken i målet.¹⁹ Det kan naturligtvis vara mycket betydelsefullt för parterna och andra intresserade att

¹⁷ Om nullitetsgrundade fel i förvaltningsbeslut, se Lavin, Viteslagstiftningen. En kommentar (3 u. 2017) s. 119 f. och där anmärkt litteratur.

¹⁸ Intressant att notera är att om HFD bifallit länsstyrelsens talan, så hade frågan varit ur världen.

¹⁹ Se närmare härom i min bok Förvaltningsprocessrätt (5 u. 2023) s. 113 f.

få veta detta, även om utgången i målet kanske saknar betydelse för dem. Jag känner inte till att någon annan domstol i landet gör något liknande.

6. Sammanfattning

De flesta mål i vilka stiftelser figurerar är skatterättsliga hos allmän förvaltningsdomstol. Ofta har företrädare för en stiftelse ansökt om förhandsbesked, innan man törs vidta de faktiska åtgärderna. Målen hamnar hos HFD i form av överklagande av Skatterättsnämndens besked. HFD:s prövning kommer oftast att aktualisera en eller två frågor. Den första frågan kan gälla huruvida det som bildats är att betrakta som en stiftelse. I det ovanstående fallet HFD 2013 ref. 7 har HFD förklarat att registreringen inte tillmätts någon betydelse. I stället har HFD utgått från att det ankommer på allmän domstol att besvara frågan och då med civilrättsliga förtecken. Det är inte alls ovanligt att civilrättsliga frågor ingår som prejudicialfrågor i skattemål, det kan exempelvis gälla äganderätten till en fastighet eller annat föremål, innebörden eller giltigheten av ett avtal. I sådana fall försöker förvaltningsdomstol i görligaste mån att applicera samma bedömningsätt som allmän domstol. Av 2013 års fall framgår att HFD har gått försiktigt fram och stegvis prövat de förutsättningar som enligt stiftelselagen och rättspraxis ska vara uppfyllda.

Den andra frågan som brukar vara den huvudsakliga är om stiftelsen har ett allmännyttigt ändamål. Frågan är av rent skatterättslig art och får besvaras genom tillämpning av 7 kap. 4 § inkomstskattelagen. Det kan naturligtvis också uppkomma frågor om verksamhetskravet (7 kap. 5 §) eller fullföljdskravet (7 kap. 6 §) är uppfyllt, men det tycks inte vara så vanligt. Som ovan framgått, har HFD i fallet HFD 2023 ref. 23 velat klargöra att bidrag till personer med funktionsnedsättning avseende hjälpmedel, rekreations- och vårdresor, lägvistelser och omsorger av olika slag omfattas av det allmännyttiga ändamålet social hjälpverksamhet. Vidare har HFD i fallet HFD 2024 ref. 39 ansett att stöd för vidtagande av åtgärder med våtmarker främjade det allmännyttiga ändamålet miljövärd och i HFD 2024 not. 53 att bidrag till löpande utgifter för musikdramatisk konst och danskonst främjade det allmännyttiga ändamålet kultur.

Rättsprövning har ovan medtagits av den anledningen att rättsmedlet tidigare var den enda utvägen att få regeringens beslut omprövat, när Kammarkollegiets avgörande överklagats dit. Denna prövning är mycket inskränkt och möjligheten har inte heller kommit till någon större användning. I praktiken tycks Kammarkollegiet ha varit betjänt av att dess beslut varit undandragna från ordinär domstolsprövning, eftersom besluten då hade stora utsikter att bli oförändrade.

Den ändring av beslutsordningen som skedde den 1 januari 2010 och som innebar att Kammarkollegiets beslut skulle överklagas hos allmän förvaltningsdomstol kan nog sägas ha förstärkt rättssäkerheten på området. I två av de tre fall som behandlats ovan har HFD funnit att det fanns synnerliga skäl att ändra ändamålsföreskrifterna. Detta ställningstagande har antagligen haft stor betydelse för stiftelsernas verksamhet. Om den gamla ordningen gällt hade faran varit stor att följderna av kollegiets avslag på ansökningarna skulle ha gett stiftelserna stora problem och kanske utgöra hinder för fortsatt verksamhet. I det tredje fallet ansåg HFD visserligen att det inte fanns stöd för att ändra ändamålsföreskrifterna men var tillskyndare av den tolkningen av begreppet synnerliga skäl att detta inte innefattade behov som någon annan än stiftelsen hade. Det sistnämnda får nog anses som ett viktigt klagörande.

Under rubriken Överklagande av en länsstyrelses beslut har två stiftelsefall behandlats, ett rörande registrering av stiftelser (HFD 2018 ref. 52) och ett annat om tillsynen av stiftelser (HFD 2020 ref. 37). I det förstnämnda fallet har HFD nästan i detalj beskrivit hur en prövning av en registreringsansökan bör gå till. I det andra fallet har HFD tydligt klargjort att länsstyrelsen har att strikt följa tillsynsreglerna i stiftelselagen. I det senare tillkomna fallet HFD 2024 ref. 50 har det också varit fråga om tillämpning eller tolkning av stiftelselagen. Även i detta fall har lagens regler blivit föremål för en ordagrann tillämpning. HFD har, trots att målet skulle avskrivas, lagt ned ett stort arbete på att klargöra hur reglerna skulle uppfattas och tolkas.

Under de senaste 10–15 åren har HFD visat ett påfallande intresse för stiftelserätten. Domstolen har meddelat prövningstillstånd i ett antal fall och sedan gjort fallen till intressanta prejudikat publicerade i årsboken. Det sägs ofta att stiftelserätten är en del av civilrätten och därför ska handhas av de allmänna domstolarna. Det är dock inte många stiftelsefall som man kan hitta i NJA från senare år. Utvecklingen tycks ha gått därhän att HFD snart kan vara den ledande prejudikatbildaren på området.

