

Not 34

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 september 2021 följande dom (mål nr 5952-20).

Bakgrund

1. Ideella föreningar är under vissa förutsättningar inskränkt skattskyldiga och då som utgångspunkt bara för inkomst av s.k. egentlig näringsverksamhet. Allmänna undervisningsverk är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. För att kvalificera som allmänt undervisningsverk krävs att verksamheten bedrivs utan vinstsyfte.

2. I en näringsverksamhet ska aktieägartillskott inte tas upp som intäkt till skillnad från driftbidrag som är skattepliktiga. Vidare ska uttagsbeskattning som regel ske om en skattskyldig överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. Detsamma gäller vid uttag av en tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa.

3. ██████████ (██████) är en allmännyttig ideell förening som huvudsakligen bedriver religiös verksamhet. Föreningen bedriver också viss utbildningsverksamhet. ████████ överväger att flytta utbildningsverksamheten till ett helägt men ännu ej bildat aktiebolag, NYAB. Med anledning av den planerade omstruktureringen av verksamheten ansökte ████████ och NYAB om förhandsbesked. I ansökan anges bl.a. följande.

4. ████████ driver en högskola med pastoralinstitut för utbildning av teologer och präster. Det förekommer även viss annan utbildningsverksamhet, t.ex. uppdragsutbildningar och folkhögskoleverksamhet, men dessa verksamheter står för mindre än fem procent av den totala omsättningen. Högskole- och yrkesutbildningen bedrivs med stöd av det allmänna men finansieras även till mindre del genom gåvor och bidrag från enskilda. Utbildningsverksamheten går med ett underskott om 4–5 miljoner kr årligen.

5. Efter överflyttningen av utbildningsverksamheten till NYAB kommer bolaget att vara huvudman för högskoleverksamheten och de statliga anslagen kommer att betalas direkt till bolaget. Befintlig skolpersonal kommer, tillsammans med de tillgångar som används i utbildningsverksamheten, att flyttas över till NYAB.

6. Utbildningsverksamheten beräknas även framöver ge ett årligt underskott om 4–5 miljoner kr, vilket ████████ avser att täcka genom aktieägartillskott. Målsättningen är dock att NYAB på sikt ska klara sig självt och bära sina egna kostnader. Av NYAB:s bolagsordning kommer det att framgå att bolaget inte har till syfte att bereda vinst åt ägaren och det kommer att anges att utdelning till ägaren inte är tillåten.

7. ████████ överväger vidare att till underpris sälja vissa tjänster till NYAB. Det rör sig om gemensam administration samt fastighetsförvaltning och kontorsservice, t.ex. redovisning, personaladministration, gemensamt arkiv, gemensam lobby och reception. Tjänsterna uppskattas ha ett årligt värde om ca 1,5 miljoner kr.

8. I ansökan om förhandsbesked ställdes frågor med anknytning till den planerade omstruktureringen av verksamheten. NYAB ville veta om det årliga tillskottet från [REDACTED] kan anses utgöra ett skattepliktigt driftbidrag för bolaget (fråga 1). Vidare ville bolaget veta om det kan anses utgöra ett allmänt undervisningsverk och om svaret på fråga 1 påverkar den bedömningen (fråga 2). [REDACTED] ville veta om föreningen kommer att uttagsbeskattas för de tjänster som ska utföras åt NYAB till underpris (fråga 3). [REDACTED] ställde även en nu inte aktuell fråga som avsåg fastighetstaxering (fråga 4).

9. Skatterättsnämnden besvarade frågorna 1 och 2 med att NYAB är ett allmänt undervisningsverk och att tillskotten från [REDACTED] utgör driftbidrag som inte är skattepliktiga för NYAB. Fråga 3 besvarades med att uttagsbeskattning ska ske för tjänster som tillhandahålls till underpris.

Yrkanden m.m.

10. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas såvitt avser frågorna 1–3.

11. [REDACTED] och NYAB anser att förhandsbeskedet ska fastställas i de delar som överklagats.

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

12. Av 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att ideella föreningar som uppfyller bl.a. ändamålskravet i 4 § är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, dvs. förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Föreningarna är dock inte skattskyldiga för sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från vissa särskilt angivna verksamheter, bl.a. verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 7 kap. 4 § eller som har annan naturlig anknytning till sådant ändamål, och verksamhet som av hävd har använts som finansieringskälla för ideellt arbete.

13. I 7 kap. 16 § anges att allmänna undervisningsverk är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter.

14. Enligt 15 kap. 1 § ska ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten tas upp som intäkt. Även uttag av varor och tjänster ur verksamheten är skattepliktiga. Med uttag avses enligt 22 kap. 3 § att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Av 4 § framgår att bestämmelsen också tillämpas på uttag av en tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa. I 9–13 §§ finns bestämmelser om när uttagsbeskattning inte ska ske.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Utgör [REDACTED] årliga tillskott till NYAB aktieägartillskott eller driftbidrag?

15. Vid inkomstbeskattningen utgör ett aktieägartillskott inte en skattepliktig intäkt för mottagaren. Vad som avses med aktieägartillskott är inte

närmare reglerat. Av praxis följer emellertid att inte varje bidrag som en aktieägare lämnar till sitt bolag kan anses utgöra ett sådant tillskott. En förutsättning för att så ska vara fallet är nämligen att bidraget lämnas av aktieägaren just i dennes egenskap av aktieägare (RÅ 2001 ref. 28 I och II).

16. Av lämnade förutsättningar framgår att utbildningsverksamheten har gett och beräknas fortsätta att ge ett årligt underskott om ca 4–5 miljoner kr. [REDACTED] har åtagit sig att årligen lämna bidrag för att täcka underskottet och kommer därmed även efter överföringen av verksamheten till NYAB att bära det ekonomiska ansvaret för verksamheten. Mot den bakgrunden kan tillskotten inte anses gjorda av [REDACTED] i dess egenskap av aktieägare utan de får i stället anses gjorda för att [REDACTED] även fortsättningsvis ska svara för driften av utbildningsverksamheten (jfr RÅ 2001 ref. 28 II). Som Skatterättsnämnden har funnit utgör tillskotten därmed inte aktieägartillskott utan driftbidrag.

17. Nästa fråga är om driftbidragen är skattepliktiga för NYAB. Den frågan är beroende av om bolaget utgör ett allmänt undervisningsverk.

Utgör NYAB ett allmänt undervisningsverk?

18. Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av vad som är ett allmänt undervisningsverk. Av praxis framgår att begreppet i första hand tar sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former bedriver skolverksamhet utan vinstsyfte och att subjektets samlade verksamhet endast i ringa omfattning får avse rörelse som bedrivs vid sidan av skolverksamheten (RÅ 1997 ref. 64). Begreppet skolverksamhet har i praxis ansetts motsvara det offentliga skolväsendet för barn och ungdom (RÅ 2004 ref. 77). Även högskolor får anses utgöra allmänna undervisningsverk (jfr SOU 1939:47 s. 55). Verksamheten ska ha en allmän inriktning men viss yrkesutbildning har också godtagits (se Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 249).

19. Bolagets utbildningsverksamhet kommer huvudsakligen att bestå av högskoleverksamhet med vissa inslag av yrkesutbildning. Endast en mindre del, högst fem procent, kommer att utgöras av annan verksamhet. Lämnade förutsättningar ger stöd för slutsatsen att fråga är om sådan kvalificerad verksamhet som bedrivs av allmänna undervisningsverk.

20. Det saknas vidare anledning att anse att ett aktiebolag inte i sig skulle kunna betraktas som ett allmänt undervisningsverk (jfr RÅ 2004 ref. 77 och RÅ 1996 not. 118). Detta gäller dock under förutsättning att verksamheten bedrivs utan vinstsyfte. Det är vinstsyftet hos det subjekt som bedriver verksamheten, och inte dess ägare, som ska bedömas (RÅ 2008 ref. 74).

21. Av lämnade förutsättningar framgår att NYAB inte kommer att ha till syfte att bereda vinst åt ägaren och att utdelning till ägaren inte kommer att vara tillåten. I övrigt saknas uppgifter om hur ett eventuellt överskott från bolagets utbildningsverksamhet kommer att användas. Det framgår dock att högskole- och yrkesutbildningen finansieras med stöd av det allmänna samt genom bidrag och gåvor från enskilda och att den i vart fall tills vidare beräknas gå med underskott. Av detta drar Högsta förvaltningsdomstolen slutsatsen att denna del av verksamheten inte kommer att bedrivas i vinstsyfte.

22. Som Skatterättsnämnden har funnit är NYAB därmed ett allmänt undervisningsverk. Allmänna undervisningsverk är bara skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Det innebär att NYAB inte kommer att vara skattskyldigt för driftbidragen från [REDACTED].

Ska [REDACTED] uttagsbeskattas för tjänster som tillhandahålls NYAB till underpris?

23. De tjänster som [REDACTED] kommer att tillhandahålla NYAB till underpris utgörs av administration, fastighetsförvaltning och kontorservice. Ersättning för sådana tjänster utgör normalt intäkt av näringsverksamhet och tjänsterna är inte av det slaget att inkomster från dem omfattas av undantaget från skattskyldighet i 7 kap. 3 § inkomstskattelagen.

24. Värdet av tjänsterna, 1,5 miljoner kr, kan inte betraktas som ringa och det kan inte heller anses affärsmässigt motiverat att tjänsterna utförs mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Något annat skäl för att underlåta uttagsbeskattning har inte framkommit och [REDACTED] ska därför uttagsbeskattas för tjänsterna.

Sammanfattning

25. Av det anförda följer att förhandsbeskedet ska fastställas i de delar som har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar som överklagats.

I avgörandet deltog justitieråden [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] och [REDACTED]. Föredragande var justitiesekreteraren [REDACTED].

Skatterättsnämnden (2020-09-30, [REDACTED] ordförande, [REDACTED] och [REDACTED]):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: NYAB är ett allmänt undervisningsverk.

Tillskotten är driftbidrag som inte är skattepliktiga för NYAB.

Fråga 3: Uttagsbeskattning ska ske för tjänster som tillhandahålls till underpris.

Fråga 4: Ett hyresförhållande påverkar inte en indelning som specialbyggnad.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågorna 1 och 2

Det ska först bedömas om de aktieägartillskott som [REDACTED] årligen kommer att lämna till NYAB för att täcka underskotten i bolaget utgör driftbidrag. Den omständigheten att bidraget kommer att benämnas aktieägartillskott är inte tillräckligt för att avgöra hur medlen i nu aktuellt avseende ska bedömas.

Av förutsättningarna i ärendet följer enligt Skatterättsnämndens mening inte annat än att det vid överföringen av utbildningsverksamheten till NYAB står klart att bolagets verksamhet inte ska bedrivas på kommersiell grund. [REDACTED] bildar och överför utbildningsverksamheten med vetskap om att det årligen uppkommer ett underskott för bolaget som man åtar sig att täcka. Det ekonomiska ansvaret för verksamheten kommer därmed att bäras av [REDACTED] lika mycket efter bolagsbildningen och överföringen av verksamheten som före (jfr RÅ 2001 ref. 28 II). Utifrån dessa förutsättningar är det Skatterättsnämndens uppfattning att [REDACTED] inte kommer att betala tillskotten i egenskap av aktieägare utan för att [REDACTED] även fortsättningsvis ska svara för del av driften av bolagets verksamhet. Tillskotten utgör därmed inte aktieägartillskott utan driftbidrag.

Det ska därefter bedömas om NYAB kan anses vara ett allmänt undervisningsverk.

Av handlingarna i ärendet framgår inte annat än att den aktuella högskoleverksamheten är sådan skolverksamhet som bedrivs av allmänna undervisningsverk. Till skillnad mot förhållandena i RÅ 1997 ref. 64 är det nu fråga om ett aktiebolag, NYAB, som ska bedriva skolverksamheten.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning saknas emellertid anledning att anse att ett aktiebolag i sig inte skulle kunna betraktas som ett allmänt undervisningsverk (jfr RÅ 1996 not. 118 och SOU 1995:63 s. 86). Detta gäller dock under förutsättning att bolaget, som i detta fall, ska driva verksamheten utan vinstsyfte.

Vad gäller annan verksamhet i NYAB än högskoleverksamheten, t.ex. uppdragsutbildningar och folkhögskoleverksamhet, gäller som förutsättning att bolagets intäkter i denna del kommer att vara blygsamma och omfatta mindre än fem procent av omsättningen. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning framstår denna typ av verksamhet vid en helhetsbedömning som så obetydlig att den inte föranleder att NYAB inte är att anse som ett sådant allmänt undervisningsverk som avses i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen, IL.

Den omständigheten att bolaget kommer att erhålla driftbidrag från [REDACTED] föranleder enligt Skatterättsnämnden ingen annan bedömning.

NYAB kommer i egenskap av allmänt undervisningsverk att vara skattskyldigt bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. De driftbidrag som erhålls från [REDACTED] är därför inte skattepliktiga för bolaget.

Fråga 3

Frågan är om tillhandahållandet av tjänster till NYAB till ett pris som understiger marknadsvärdet kan anses utgöra sådana uttag ur näringsverksamhet som medför uttagsbeskattning för [REDACTED].

Inkomster från de aktuella tjänsterna kan enligt Skatterättsnämnden inte anses vara sådana inkomster som undantas från skattskyldighet för [REDACTED] till följd av en naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet med verksamheten. Det är heller inte fråga om tjänster som av hävd har använts som finansieringskälla för ideellt arbete (jfr 7 kap. 4 § IL). Utgångspunkten är således att inkomster från tjänster av nu aktuellt slag ska tas upp till beskattning av [REDACTED].

Det sammanlagda värdet för tjänsterna uppgår till ca 1,5 miljoner kronor årligen, dvs. ett värde som vida överstiger vad som kan anses som ringa.

Enligt Skatterättsnämndens mening kan vidare varken det förhållandet att [REDACTED] och NYAB:s skattskyldighet är begränsad enligt bestämmelserna i 7 kap. IL eller att föreningen åtagit sig att svara för bolagets årliga underskott innebära att en prissättning för tjänster som understiger marknadsvärdet kan anses som affärsmässigt motiverat, jfr RÅ 2008 ref. 57. Detta och andra rättsfall (se t.ex. RÅ 2004 ref. 94 och RÅ 2010 ref. 63) talar för en restriktiv hållning vid tolkning av uttrycket affärsmässigt motiverat.

Mot bakgrund av det ovanstående och eftersom något sådant undantag som anges i 22 kap. 9–13 §§ inte föreligger ska [REDACTED] uttagsbeskattas för tjänster som föreningen tillhandahåller NYAB till ett pris som understiger marknadsvärdet.

Fråga 4

[text här utelämnad]