

Ref 45

En juridisk person som bedriver verksamhet i fritidshem i mer än ringa omfattning har inte ansetts vara ett allmänt undervisningsverk enligt inkomstskattelagen. Förhandsbesked om inkomstskatt.

7 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 oktober 2022 följande dom (mål nr 1495-22).

Bakgrund

1. Om en juridisk person är ett s.k. allmänt undervisningsverk är den bara skattskyldig för inkomst på grund av innehav av fastighet. För att en juridisk person ska vara ett allmänt undervisningsverk krävs att den bedriver skolverksamhet och att annan verksamhet endast bedrivs i ringa omfattning.

2. Stiftelsen Bladins skola (stiftelsen) bedriver förskola, grundskola, gymnasium och internationell skola. Därutöver bedriver stiftelsen fritidshemsverksamhet. Stiftelsen uppfyller inte kraven för att vara ett allmänt undervisningsverk och är därför oinskränkt skattskyldig. Med syfte att kunna bli ett allmänt undervisningsverk ser stiftelsen över sin verksamhet.

3. Stiftelsen ansökte om förhandsbesked för att få veta om den kan kvalificera sig som ett allmänt undervisningsverk om den bedriver fritidshemsverksamhet i mer än ringa omfattning.

4. Skatterättsnämnden fann att stiftelsen inte är ett allmänt undervisningsverk om fritidsverksamhet bedrivs i mer än ringa omfattning. Nämnden konstaterade att det av rättspraxis framgår att verksamhet i förskola inte utgör en sådan verksamhet som kan bedrivas av allmänna undervisningsverk i mer än ringa omfattning. Skatterättsnämnden bedömde att det saknades anledning att göra någon annan bedömning för verksamhet som bedrivs i ett fritidshem.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

6. *Stiftelsen Bladins skola* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att stiftelsen ska anses vara ett allmänt undervisningsverk om den bedriver fritidshemsverksamhet i mer än ringa omfattning. Stiftelsen anför att fritidshemmen numera ingår i skolväsendet och

är en integrerad del i den övriga skolverksamheten samt följer läroplanen för de obligatoriska skolformerna.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om en juridisk person som bedriver fritidshemsverksamhet i mer än ringa omfattning kan vara ett allmänt undervisningsverk.

Rättslig reglering m.m.

8. Enligt 7 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) är juridiska personer som är allmänna undervisningsverk skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter.

9. Av 1 kap. 1 § tredje stycket skollagen (2010:800) framgår att fritidshem ingår i skolväsendet.

10. I 14 kap. 2 § föreskrivs att fritidshemmet kompletterar utbildningen i bl.a. förskoleklassen och grundskolan och att verksamheten ska stimulera elevernas utveckling och lärande samt erbjuda dem en meningsfull fritid och rekreation.

11. Enligt 5 § ska utbildning i fritidshemmet erbjudas i den omfattning som behövs med hänsyn till föräldrarnas förvärvsarbete eller studier eller om eleven har ett eget behov på grund av familjens situation i övrigt. Av 6 § framgår att elever även ska erbjudas utbildning i fritidshem om de av fysiska, psykiska eller andra skäl behöver särskilt stöd i sin utveckling i form av sådan utbildning.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Det finns ingen definition av begreppet allmänt undervisningsverk i inkomstskattelagen. Vad som avses med begreppet har i stället utvecklats genom rättspraxis.

13. Av rättspraxis framgår att begreppet allmänt undervisningsverk i första hand tar sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte och att ett allmänt undervisningsverks samlade verksamhet endast i ringa omfattning får avse rörelse som bedrivs vid sidan av skolverksamheten (RÅ 1997 ref. 64).

14. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 77 uttalat att som skolverksamhet får anses vad som motsvarar det offentliga skolväsendet för barn och ungdom enligt skollagen. Enligt den då gällande skollagen (1985:1100) omfattade begreppet skolväsende: grundskolan, gymnasieskolan, särskolan, specialskolan, sameskolan och förskoleklassen.

15. I 1985 års skollag reglerades visserligen vad som då benämndes som pedagogisk verksamhet i form av förskoleverksamhet och skolbarnomsorg – i vilken fritidshem ingick – men verksamheterna ingick inte i det offentliga skolväsendet (1 kap. 1 § tredje stycket). Skolbarnomsorgen hade till uppgift att komplettera skolan samt erbjuda barn en meningsfull fritid och stöd i utvecklingen (2 a kap. 3 § första stycket) och skulle tillhandahållas i den omfattning det behövdes med hänsyn till föräldrarnas förvärvsarbete eller studier eller barnets eget behov (6 § första stycket).

16. Enligt 2010 års skollag ingår såväl förskola som fritidshem numera i skolväsendet. I förarbetena uttalas dock att även om verksamheterna omfattas av begreppet undervisning så förändrar detta inte verksamhetens uppdrag. Användandet av begreppet undervisning syftar således inte på något sätt till att förändra verksamheterna eller arbetssätten (prop. 2009/10:165 s. 217).

17. Högsta förvaltningsdomstolen har såvitt avser förskolan funnit att de ändringar som gjorts i de begrepp som används i 2010 års skollag inte inneburit någon förändring av kraven på innehållet i verksamheten och att begreppet skolverksamhet i skatterättslig mening därför inte kan ges en annan och vidare innebörd än vad som framgår av 2004 års rättsfall (HFD 2017 ref. 3).

18. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har 2010 års skollag inte heller för fritidshemmets del inneburit sådana förändringar av kraven på innehållet i verksamheten som motiverar att den i skatterättslig mening ska anses utgöra skolverksamhet.

19. Stiftelsen är således inte ett allmänt undervisningsverk om den bedriver fritidshemsverksamhet i mer än ringa omfattning. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Classon*, *Askersjö*, *von Essen* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Josefine Lloyd.

Skatterättsnämnden (2022-02-14, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Dahlberg [skiljaktig], Hammarström, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Stiftelsen är inte ett allmänt undervisningsverk om fritidsverksamhet bedrivs i mer än ringa omfattning.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan i ärendet är om fritidsverksamhet kan bedrivas i mer än ringa omfattning inom ramen för ett allmänt undervisningsverk.

Med tanke på Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i HFD 2017 ref. 3 bör frågan ytterst gälla om verksamhet inom fritidshem i detta avseende ska bedömas på annat sätt än verksamhet inom förskolan. I ansökan redogörs på ett relevant sätt för de skillnader som finns mellan verksamheterna och det poängteras att fritidsverksamhet är en del av det offentliga skolväsendet enligt skollagen.

Av praxis framgår emellertid att det skatterättsliga begreppet i detta sammanhang är mer avgränsat än vad som synes följa direkt av nya skollagen och avgörs utifrån en restriktiv bedömning. Mot den bakgrunden saknas enligt Skatterättsnämndens mening anledning att bedöma fritidsverksamhet på annat sätt än verksamhet som bedrivs inom förskolan.

Dahlberg var skiljaktig och anförde:

Frågan är om stiftelsen utgör ett allmänt undervisningsverk enligt 7 kap. 16 § inkomstskattelagen om den bedriver fritidsverksamhet i mer än ringa omfattning.

Stiftelsen bedriver utbildning inom ramen för förskola, grundskola, gymnasieskola, internationell skola samt fritidshem ("fritidsverksamhet"). För närvarande är verksamheten obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen. Stiftelsen överväger att omstrukturera verksamheten med syfte att skolverksamheten ska öka i förhållande till annan verksamhet. Av central betydelse för en eventuell omstrukturering är hur en utvidgning av fritidsverksamheten påverkar bedömningen av om stiftelsen utgör ett allmänt undervisningsverk.

Det framgår av förarbetena till den nya skollagen (prop. 2009/10:165 s. 212) att fritidshem numera ingår i skolväsendet, och att verksamheten i fritidshem ska komplettera utbildningen i förskoleklass, grundskola och motsvarande skolformer. Fritidsverksamheten ska dessutom stimulera utveckling och lärande.

I detta ärende skulle en och samma stiftelse bedriva fritidsverksamhet tillsammans med bland annat grundskola och gymnasieskola, vilket inte synes ha varit fallet med den fritidsverksamhet som prövades i HFD 2017 ref. 3.

Mot bakgrund av den breda skolverksamhet som stiftelsen i detta ärende bedriver, anser jag att det finns goda möjligheter att utöva en integrerad fritidsverksamhet med den övriga skolverksamheten. Fritidsverksamheten skulle följa läroplanen för de obligatoriska skolformerna och ha samma läroplansmål. Stiftelsens fritidsverksamhet skulle därför både utgöra undervisning och ha en offentlighetslig anknytning, jfr Berglund, Martin, Beskattnings av stiftelser, Iustus förlag, Uppsala, 2021, s. 490-501, särsk. s. 498 in fine. Följaktligen ska fritidsverksamheten anses

HFD 2022

Ref 45

vara en kvalificerad verksamhet vid bedömningen av om stiftelsen utgör ett allmänt undervisningsverk.