

Målnummer:	5108-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-04-14		
Rubrik:	En ideell förening som med aktiv föräldramedverkan bedriver förskole- och fritidshemsverksamhet för föreningsmedlemmarnas barn har inte ansetts uppfylla det för skattebefrielse uppställda kravet att föreningens syfte skall vara att främja ett allmännyttigt ändamål. Inkomsttaxering 1995.		
Lagrum:	7 § 5 och 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	RÅ 2004 ref. 77		

REFERAT

Till ledning för 1995 års taxering lämnade Föreningen Montessoriskolan Majblomman (föreningen) en s.k. särskild uppgift, som visade att föreningen ansåg sig begränsat skattskyldig vid inkomsttaxeringen. Skattemyndigheten godtog föreningens uppgifter i grundläggande beslut om årlig taxering.

Riksskatteverket (RSV) överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade bl.a. att föreningen skulle beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 73 729 kr. RSV anförde bl.a. följande. Av föreningens stadgar framgår bl.a. att föreningen skall bedriva barnomsorg i enlighet med Montessoripedagogikens intentioner och metoder. Föreningen skall bedrivas med aktiv föräldramedverkan och utan vinstintresse. Av 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, framgår att en av förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet är att föreningen främjar ändamål som anges i 6 mom. eller andra allmännyttiga ändamål. Enligt myndigheten är ändamålet inte allmännyttigt utan snarare att anse som en i särskilda former bedriven barntillsyn. Föreningen bör bedömas som oinskränkt skattskyldig. Föreningens verksamhet har en sådan inriktning att den är att betrakta som rörelse i skatterättslig mening. Den omständigheten att föreningens intäkter till viss del utgörs av medlemsavgifter föranleder ej till annan bedömning. Föreningen skall därför beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 73 729 kr.

Föreningen bestred överklagandet i den del som är av intresse här. Föreningen yrkade ersättning för kostnader i målet med 6 250 kr avseende advokatarvode.

Länsrätten i Hallands län (1999-12-13, ordförande Berg) yttrade: Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL frikallas ideella föreningar, som uppfyller i fjärde stycket angivna villkor, från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Enligt fjärde stycket är en ideell förening skattebefriad enligt första stycket om a) föreningen har till huvudsakligt syfte att - utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen - främja ändamål som anges i 6 mom. eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål, b) föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser ändamål som anges under a, c) föreningen inte vägrar någon inträde som medlem, om inte med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak särskilda skäl motiverar det, samt d) föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. - Av 7 § 6 mom. samma lag framgår att bl.a. stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för

beredande av undervisning eller utbildning frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. - Av föreningens stadgar framgår följande. Föreningen skall bedriva barnomsorg i enlighet med Montessoripedagogikens intentioner och metoder. Föreningen skall bedrivas med aktiv föräldramedverkan och utan vinstintresse. Föreningen är politiskt och religiöst obunden. Samtliga föräldrar som har barn inskrivna vid föreningens skola är medlemmar i föreningen. För plats vid föreningens skola skall avgift erläggas och arbetsinsats utföras. Avgiftens storlek och betalningstermin fastställs av föreningsstämma/årsmötet. Kravet på arbetsinsats från varje medlems sida är uttryck för Montessoripedagogikens grundidé om aktiv föräldramedverkan i ord och handling. - Enligt tillstånd av Länsstyrelsen i Hallands län den 21 november 1988 har föreningen beviljats tillstånd att från och med den 1 januari 1989 driva hem för vård eller boende med villkor att verksamheten skall vara förskole- och fritidshemsverksamhet för barn i åldern 3 -10 år samt att platsantalet skall vara 23 barn för daghemsverksamheten och 12 barn för fritidshemsverksamheten. - Enligt avtal mellan Socialnämnden i Kungsbacka kommun och föreningen skall föreningen bedriva barnomsorg under godtagbara betingelser och med en inriktning som överensstämmer med samhällets övergripande mål för förskole- och fritidshemsverksamheten. Föreningen skall vara arbetsgivare och anställa personal för verksamheten. Personalen skall ha adekvat pedagogisk utbildning med inriktning på barngruppens åldrar. Personaltätheten sätts i relation till antalet barn i gruppen. För personal anställd av föreningen skall kommunala avtal (AB 84) och personalpolitiska riktlinjer tillämpas. - Länsrätten gör följande bedömning. - Föreningen skall enligt stadgarna bedriva barnomsorg i enlighet med Montessoripedagogikens intentioner och metoder för medlemmarnas barn. Detta kan enligt länsrättens uppfattning inte anses motsvara ett syfte att främja vård och uppfostran av barn eller annat allmännyttigt ändamål i den mening som avses i 7 § 5 mom. SIL. Föreningen kan inte heller i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande anses tillgodose sådant allmännyttigt ändamål. Mot bakgrund av vad som anförts föreligger inte förutsättningar för att frikalla föreningen från skattskyldighet för dess inkomst av näringsverksamhet. --- Riksskatteverkets överklagande skall således bifallas. - Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta tillvara hans rätt efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna bl.a. om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet eller om det finns synnerliga skäl för ersättning. - Med hänsyn till utgången i målet och då det inte heller i övrigt kan anses föreligga omständigheter som talar för att föreningen likväl bör anses berättigad till ersättning för sina kostnader i målet skall föreningens yrkande härom avslås. - Länsrätten bifaller överklagandet. - Länsrätten avslår föreningens yrkande om ersättning för kostnader.

Föreningen överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle ändra domen så att föreningen befriades från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet. Föreningen vidhöll yrkandet om ersättning för kostnader i länsrätten. Till stöd för sin talan åberopade föreningen bl.a. följande. Enligt föreningens stadgar skall den förvisso bedriva barnomsorg men dess huvudsakliga uppgift är att främja vård och uppfostran av barn. Barnen undervisas varje dag enligt Montessoripedagogiken och förbereds därigenom inför sin fortsatta skolgång. Det finns i dag både friskolor och kommunala skolor inom Kungsbacka kommun som förutsätter att barnen har gått i en förberedande Montessoriskola före skolstart. Föreningen är öppen för alla och drivs helt utan vinstsyfte. Uppkommer det någon vinst i föreningen återinvesteras denna i verksamheten.

RSV ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2002-05-23, Kärrström, Kihlgren, referent, Österlin) yttrade: Skattebefrielse för ideell förening. - Länsrätten har i sin dom redovisat

den lagstiftning som är tillämplig i målet. - Frågan i målet är om föreningen har till huvudsakligt syfte att främja ändamålet vård och uppfostran av barn. - I doktrinen (Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 258 ff.) uttalas bl.a. följande. Typiska exempel på verksamhet som utgör vård och uppfostran av barn är drivande av barnhem, kolonier och uppfostringsanstalter. --- De rekvisit som uppställts för begränsad skattskyldighet är att det skall vara fråga om barn och att verksamheten skall gå ut på vård eller uppfostran. Däremot finns ej något krav på att de barn som på detta sätt tillgodoses verkligen är i ekonomiskt behov härav. --- Sammanfattningsvis medges skattebefrielse för verksamhet som är inriktad på barn om ändamålet är att tillhandahålla vård som inte går utöver vad som normalt avses härmed eller om ändamålet är uppfostran dock då med undantag för dels renodlad kamratverksamhet dels även sådana sammanslutningar som visserligen riktar sig till barn, men som har en övervägande religiös eller politisk inriktning. - I betänkandet Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar (SOU 1995:63 s. 131 f.) diskuteras rekvisitet vård och uppfostran varvid bl.a. följande konstateras. Med uttrycket uppfostran förstås såväl andlig som fysisk fostran. Skattefriheten är dock inte så vidsträckt att den omfattar alla slags fostrande verksamheter med barn. Utanför lagens begrepp har t.ex. fallit verksamhet med övervägande religiös, politisk eller idrottslig inriktning. Det tycks som om man i praxis lagt in ett krav på allsidighet i verksamheten. - Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked som meddelats den 12 oktober 1994 (ärende dnr F 1994:11:6) ansett att en verksamhet som bedrivs av en ideell förening avseende förskola med Montessoripedagogik för medlemmarnas barn snarast får anses avse en i särskilda former bedriven barntillsyn varför det s.k. huvudsaklighetsrekvisitet inte varit uppfyllt. Av tidigare kammarrättsavgöranden kan utläsas att av stiftelser och föreningar bedriven daghems- eller förskoleverksamhet inte ansetts främja något allmännyttigt ändamål, se exempelvis Kammarrättens i Stockholm dom den 8 december 1997 i mål nr 470-1996 och Kammarrättens i Göteborg dom den 27 april 1998 i mål nr 5315-1997. - I senare avgöranden från kammarrätterna (se Kammarrättens i Stockholm dom den 29 mars 2001 i mål nr 5948-2000 och Kammarrättens i Göteborg dom den 28 december 2001 i mål nr 2305-1999) har emellertid förskoleverksamhet - i form av Waldorfpedagogik respektive Montessoriundervisning - ansetts innehålla sådana inslag att verksamheten innefattat vård och uppfostran i den mening som avses i 7 § 6 mom. SIL. - Av handlingarna framgår bl.a. följande. Föreningens stadgar anger att ändamålet med verksamheten är att bedriva barnomsorg i enlighet med Montessoripedagogikens intentioner och metoder. Föreningen skall bedrivas med aktiv föräldramedverkan och utan vinstintresse. Vidare är föreningen politiskt och religiöst obunden. Medlemskap i föreningen baseras på att man har barn inskrivna i skolan. Föreningen har uppgett att man tillämpar en öppen medlemsantagning. Av länsstyrelsens tillstånd den 21 november 1988 framgår att verksamheten består av förskola och fritidshem för barn i åldern 3-10 år. Förskoleverksamheten har 23 platser och fritidshemmet 12 platser. I föreningens avtal med Kungsbacka kommun stipuleras att arbetet skall bedrivas med personal som har adekvat pedagogisk utbildning med inriktning på barngruppens åldrar. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Enligt 2 a kap. 3 § skollagen (tidigare 13 b § socialtjänstlagen) är förskoleverksamhetens uppgift att genom pedagogisk verksamhet erbjuda barn fostran och omvårdnad. Mot bakgrund av det som upplysts om föreningens verksamhetsinriktning anser kammarrätten att den av föreningen bedrivna verksamheten sammantaget måste anses innefatta vård och uppfostran av barn i den mening som avses i 7 § 6 mom. SIL. Det har inte ifrågasatts att föreningens verksamhet uppfyller övriga i 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL intagna förutsättningar för skattebefrielse. - Ersättning för kostnader. - En skattskyldig som i ett mål om skatt haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt skall enligt 3 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om 1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet, 2. målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3. det finns synnerliga skäl för ersättning. - Föreningen har överklagat länsrättens beslut att inte tillerkännas

ersättning för ombudskostnader i länsrätten. Yrkandet i länsrätten avser ersättning med 6 250 kr. Till stöd för sitt yrkande har föreningen till länsrätten inkommit med två fakturor om totalt 3 562 kr. RSV har i länsrätten uppgett att under förutsättning att föreningen vinner fullt bifall till sin talan tillstyrkes ersättning för två timmars arbete enligt tillämpad timkostnad, dock högst den som tillämpas i rättshjälpsärenden. Föreningen har i kammarrätten vunnit bifall till sitt yrkande och skall därför tillerkännas ersättning med skäligt belopp. Mot bakgrund av målets art och omfattning får därvid det av föreningen genom fakturor styrkta beloppet om 3 562 kr anses som skäligt. Föreningen skall därför tillerkännas ersättning för sina kostnader i länsrätten med 3 562 kr. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar att föreningen skall vara begränsat skattskyldig enligt 7 § 5 mom. SIL. - Kammarrätten tillerkänner föreningen av allmänna medel ersättning med 3 562 kr för kostnader i länsrätten.

Skatteverket (SKV) överklagade kammarrättens dom och yrkade att föreningen skulle beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 73 729 kr och, om det yrkandet bifölls, att föreningen inte medgavs av kammarrätten beviljad ersättning för kostnader i länsrätten med 3 562 kr. SKV anförde bl.a. följande. Föreningen kan inte anses ha till huvudsakligt syfte att främja vård och uppfostran av barn i den mening som avses i 7 § 5 och 6 mom. SIL. Föreningen skall därför anses vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet. Om Regeringsrätten bifaller SKV:s yrkande i beskattningsfrågan finns det inte grund för att bevilja föreningen ersättning.

Föreningen bestred bifall till överklagandet. Enligt föreningen hade kammarrätten gjort en korrekt bedömning när den funnit att föreningen var begränsat skattskyldig.

Regeringsrätten (2005-04-14, Sandström, Nord, Kindlund, Lundin, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet gäller inkomsttaxering 1995. Med avseende på det årets taxering skall 7 § 5 och 6 mom. SIL - och inte motsvarande bestämmelser i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) - tillämpas.

Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL är en ideell förening som uppfyller vissa villkor frikallad från skattskyldighet för inkomst av viss näringsverksamhet. Ett första villkor för skattebefrielse är enligt fjärde stycket a att föreningen har till huvudsakligt syfte att - utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen - främja ändamål som anges i 6 mom. eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål (s.k. kvalificerade ändamål). Bland de ändamål som nämns i 6 mom. är att främja vård och uppfostran av barn.

Föreningen bedriver förskole- och fritidshemsverksamhet för barn i åldrarna 3-10 år. Av föreningens stadgar framgår att föreningen har som ändamål att bedriva barnomsorg i enlighet med Montessoripedagogikens intentioner och metoder samt att föreningen skall bedrivas med aktiv föräldramedverkan och utan vinstintresse. Av stadgarna framgår vidare att samtliga föräldrar som har barn inskrivna i skolan är medlemmar i föreningen och att andra personer endast kan vara stödjande medlemmar utan rösträtt vid föreningsstämma.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Med vanligt språkbruk får en sådan verksamhet som föreningen bedriver, dvs. förskole- och fritidshemsverksamhet för föreningsmedlemmarnas barn och med aktiv föräldramedverkan, hänföras till vård och uppfostran av barn. Att en verksamhet avser vård och uppfostran av barn är emellertid, oavsett vilken pedagogisk metod som kommer till användning, inte tillräckligt för skattebefrielse. Av 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL följer att ett övergripande krav för att en förening skall skattebefrias är att dess syfte är att främja ett allmännyttigt ändamål. Enligt Regeringsrättens mening kan detta krav inte

anses uppfyllt i det aktuella fallet. Mot denna bakgrund, och då beloppet inte satts i fråga, skall SKV:s överklagande i huvudsaken bifallas.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Föreningen har därmed rätt till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att ta till vara föreningens rätt i länsrätten. Det saknas anledning att sätta ned det av kammarrätten beviljade ersättningsbeloppet. SKV:s överklagande avseende ersättningen skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller SKV:s överklagande såvitt avser beskattningen av föreningens inkomster och fastställer, med ändring av kammarrättens dom, det slut som länsrättens dom innehåller i denna del.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Föredraget 2005-02-09, föredragande Heinefors, målnummer 5108-02

Sökord: Inkomstskatt; Skattskyldighet; Ideella föreningar

Litteratur: Prop. 1976/77:135 s. 75-78; SkU 1976/77:45 s. 24-28; SOU 1939:47 s. 55; SOU 1995:63 s. 131 f., 86 f., 100-102, 177-179, 195-197, 202-208, 213-216; Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972 s. 257-264
