

Målnummer:	3498-01	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-06-14		
Rubrik:	En stiftelse, som i mer än ringa omfattning bedriver dels skolverksamhet dels förskola och skolbarnomsorg, har inte ansetts begränsat skattskyldig. Inkomsttaxering 1998.		
Lagrum:	7 § 4 och 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1971 Fi 1• RÅ 1997 ref. 64		

REFERAT

Stiftelsen Martinskolan Söders Waldorfskola (Martinskolan) bedrev verksamhet i form av förskola, fritidshem, grundskola, gymnasium och som läkepedagogisk verksamhet även grundsärskola och särskolegymnasium. Skolan var godkänd av Skolverket och omfattades av samma regler och bidragssystem som den kommunala skolan.

Skattemyndigheten beslutade vid 1998 års taxering att avvika från den av Martinskolan avgivna deklarationen genom att anse stiftelsen obegränsat skattskyldig. Till följd härav beskattades stiftelsen för inkomst av näringsverksamhet med 314 583 kr. Som skäl anfördes bl.a. följande. Förskole- respektive fritidsverksamhet har inte ansetts utgöra skolverksamhet. Martinskolan har inte heller uteslutande eller så gott som uteslutande bedrivit verksamhet som omfattas av 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Martinskolan kan inte heller anses främja ett sådant kvalificerat ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL.

Martinskolan överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att den skulle bli betraktad som begränsat skattskyldig enligt 7 § 4 och 6 mom. SIL med följd att den av skattemyndigheten fastställda skattepliktiga inkomsten av näringsverksamhet skulle undanröjas. Till stöd för sin talan anförde stiftelsen bl.a. följande. Martinskolan erbjuder undervisning i form av fritidshem, förskola, grundskola, gymnasium och läkepedagogisk verksamhet. Verksamheterna kompletterar varandra för att erbjuda barnen en enhetlig skolgång. Skolan är godkänd av Skolverket och omfattas av samma regler och bidragssystem som den kommunala skolan. Skattemyndigheten har tolkat RÅ 1997 ref. 64 som att sidoverksamheten inte får utgöra en större andel än ca 10 procent av den totala verksamheten. Stiftelsen bedriver ett flertal verksamheter. Skattemyndigheten anser att enbart undervisningen i årskurs ett och uppåt utgör skolverksamhet. Stiftelsen anser att detta är felaktigt. Skollagen (1985:1100) omfattar numera även förskola och skolbarnomsorg. Stiftelsen delar inte heller skattemyndighetens uppfattning att skolverksamhet inte kan omfattas av näringsverksamhetsbegreppet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och SIL. Även skolverksamhet, dvs. den kvalificerade verksamheten, skulle kunna betraktas som näringsverksamhet men är för den skull inte skattepliktig. Vad som skall förstås med begreppet allmänt undervisningsverk är inte närmare reglerat. Av RÅ 1997 ref. 64 framgår dock att anstalt som bedriver skolverksamhet utan vinstsyfte kvalificerar för begränsad skattskyldighet enligt 7 § 4 mom. SIL. I rättsfallet var avsikten att bedriva utbildningsverksamhet med vinstsyfte för att skapa en intäktskälla. Utbildningsverksamheten kunde därför inte vara kvalificerad skolverksamhet. Slutsatsen som kan dras av rättsfallet är att om verksamheten inte bedrivs med vinstsyfte, dvs. för att vara en intäktskälla, är det andra kriterier som avgör om det är en skolverksamhet eller inte. De av stiftelsen

bedrivna verksamheterna, bl.a. förskoleverksamheten och fritidsverksamheten, bedrivs inte med vinstsyfte. För den ytterligare avgränsning som behövs bör rimligen det förhållandet att verksamheterna omfattas av skollagen vara av avgörande betydelse. Sedan ett antal år tillbaka har regeringen den uttalade avsikten att förskoleverksamheten, skolan och skolbarnomsorgen skall integreras. Enligt prop. 1995/96:206 bör pedagogisk verksamhet som rör barn och ungdomar ses som en helhet. En skarp linje kan därför inte dras mellan förskola och skola. Stiftelsens verksamheter måste ses som en helhet, där varje verksamhet utgör en viktig del i barnets totala utbildning. I ljuset av verksamheterna, såsom kompletterande och integrerade i varandra, måste begreppet skolverksamhet anses innefatta all den genom Martinskolans bedrivna verksamheten. Martinskolans verksamheter skiljer sig i två väsentliga avseenden från förhållandena i RÅ 1997 ref. 64. Det ena är att samtliga verksamheter hos Martinskolans omfattas av skollagen. Det andra är att Martinskolans verksamheter inte i något avseende bedrivs med vinstsyfte. Därtill kommer omständigheten att den del av verksamheten som rör barnpassning är en obetydlig del av hela verksamheten, dessutom är den integrerad i den pedagogiska uppgift som skolan har. Skattemyndigheten konstaterar att stiftelsen inte kan anses främja sådan vård och uppfostran av barn som avses i 7 § 6 mom. SIL, eftersom bestämmelsen omfattar stiftelser som betalar ut understöd eller stipendier eller driver sådan verksamhet som kan anses som "anstalt". Av Riksskatteverkets handledning för stiftelser och ideella föreningar följer att med vård menas tillhandahållandet av husrum, föda och rekreation samt tillsyn och kontroll över barnet. Att stiftelsens förskoleverksamhet och fritidsverksamhet främjar ändamål som dessa måste framstå som uppenbart. Däremot skulle en tänkbar invändning kunna vara att stiftelsen inte huvudsakligen bedriver sådan vård och omsorgsverksamhet. Invändningen är korrekt men samtidigt måste beaktas att övrig av stiftelsens bedrivna verksamhet är kvalificerad och skattebefriad enligt annat lagrum. Att två skattebefriade verksamheter under ett tak skulle förta varandras skattefrihet framstår som en inte åsyftad konsekvens, och en rättstillämpning helt i strid med lagens anda och mening. Stiftelsen skall därför, där bestämmelserna i 7 § 4 mom. SIL kompletteras av bestämmelserna i 7 § 6 mom. samma lag, bedömas som begränsat skattskyldig.

Skattemyndigheten vidhöll vid omprövning sitt tidigare beslut och anförde bl.a. följande. Skattemyndighetens bedömning är att stiftelsen inte kan bli skattebefriad som allmänt undervisningsverk, eftersom stiftelsen inte i tillräcklig omfattning bedriver sådan skattegynnad verksamhet. Begränsad skattskyldighet föreligger inte heller enligt 7 § 6 mom. SIL eftersom stiftelsen inte lämnar bidrag till undervisning utan aktivt bedriver undervisningen. Inte heller kan förskole- eller skolbarnomsorgsverksamheten hänföras till verksamhet som medger skattebefrielse.

Länsrätten i Stockholms län (2000-06-27, ordförande Ehrnrooth) yttrade: I 7 § 4 mom. första stycket SIL anges bl.a. följande. Akademier, allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankommer på sammanslutningarna, frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet. - Enligt 7 § 4 mom. andra stycket SIL har vad som sägs i 7 § 6 mom. tredje och femte styckena samma lag motsvarande tillämpning i fråga om stiftelse som avses i detta moment. - I 7 § 6 mom. första stycket SIL anges följande. Kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller 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 eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete samt

hushållningssällskap med stadgar som har fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. - I 7 § 6 mom. tredje och fjärde styckena SIL anges följande. Fråga om skattskyldighet för stiftelse skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Stiftelse som i sin verksamhet främjar flera ändamål anses hänförlig under detta moment, om verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som sägs i första stycket. Detta anses vara fallet, om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art. - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Stiftelsens förskole- och fritidsverksamhet har haft 115 barn av totalt 425 barn i hela verksamheten, dvs. 27 procent. Av årsredovisningen framgår att 19,8 procent (4 874 632 kr) av den totala omsättningen (24 592 400 kr) belöper på förskole- och fritidsverksamheten. Av utnyttjade lokalytor används 23 procent av totalt 4 244 kvm till förskole- och fritidsverksamhet. - Länsrätten gör följande bedömning. - I 7 § 4 mom. SIL, den s.k. katalogen, räknas upp några kategorier av subjekt och ett stort antal namngivna subjekt som frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst än fastighetsinkomst. Enligt 7 § 6 mom. SIL kan bl.a. stiftelser med där angivna ändamål befrias från skattskyldighet för andra inkomster än rörelse- och fastighetsinkomster. Mot bakgrund av att en stiftelse dels medges skattebefrielse enligt olika kriterier, enligt 6 mom. måste en stiftelse uppfylla ett visst ändamål vilket inte ett katalogsubjekt behöver, dels medges olika former av skattebefrielse finner länsrätten att de två olika momenten inte kan kombineras på sätt som stiftelsen anfört i sitt överklagande. De två olika momenten skall således bedömas var för sig. - 7 § 4 mom. SIL. - Fråga är om stiftelsens förskole- och fritidsverksamhet faller under begreppet "allmänt undervisningsverk". Mot bakgrund av att 7 § 4 mom. SIL har karaktären av fördelslagstiftning bör begreppet "allmänt undervisningsverk" tolkas restriktivt. Enligt praxis (RÅ 1997 ref. 64) tar begreppet "allmänt undervisningsverk" i första hand sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte. Den ändring i skollagen som inarbetade förskoleverksamhet och skolbarnomsorg (fritidsverksamhet) i nämnda lag trädde i kraft den 1 januari 1998 (SFS 1997:1212). Av förarbetena (prop. 1997/98:6 s. 81) framgår dock att förskoleverksamheten och skolbarnomsorgen, till skillnad från förskoleklass (tidigare sexårsverksamhet), inte ingår i det offentliga skolväsendet och inte omfattas av skollagens generella bestämmelser om skola och utbildning. Länsrätten finner mot bakgrund härav att stiftelsens förskole- och fritidsverksamhet inte kan anses bedriva undervisning i den mening som avses i 7 § 4 mom. SIL och således inte faller in under begreppet "allmänt undervisningsverk". - Länsrätten har härefter att pröva om stiftelsens förskole- och fritidsverksamhet utgör en så ringa del av verksamheten att stiftelsen trots detta skall betraktas som begränsat skattskyldig enligt 7 § 4 mom. SIL. I rättspraxis (RÅ 1997 ref. 64) har begreppet allmänt undervisningsverk tolkats så att det aktuella subjektets verksamhet inte behöver bestå uteslutande av den kvalificerade skolverksamheten men att den ändå skall helt domineras av denna. Detta kan också uttryckas så att subjektets samlade verksamhet endast i ringa omfattning bör få avse rörelse som bedrivs vid sidan av skolverksamheten eller omvänt så att den samlade verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande skall avse skolverksamhet. Syftet med kravet på det kvalificerade ändamålets relativt stora dominans är att undvika att ej kvalificerade ändamål kommer i åtnjutande av skattefrihet endast för att de kopplats samman med ett ändamål av kvalificerad karaktär. I förarbetena (SOU 1997:2 Del I s. 42 och Del II s. 65 och SOU 1939:47 s. 61), rättspraxis (RÅ 1971 Fi 1) och i doktrinen (bl.a. Hagstedt, "Om beskattning av stiftelser", s. 305) har ringa omfattning tolkats mycket snävt, dvs. mellan 5 och 10 procent av den samlade verksamheten. Länsrätten finner mot bakgrund av vad som framkommit av handlingarna i målet att stiftelsen bedriver förskole- och fritidsverksamheten i mer än ringa omfattning. Stiftelsen är således inte begränsat skattskyldig enligt 7 § 4 mom. SIL. - 7 § 6 mom. SIL. - Frågan som därefter aktualiseras är om stiftelsen kan omfattas av regleringen i 7 § 6 mom. SIL. De två kriterier som kan komma i fråga i detta fall är om verksamheterna

kan anses vara antingen "främjandet av vård och uppfostran av barn" eller "lämnandet av understöd för beredande av undervisning eller utbildning". - Av praxis (RÅ 1997 ref. 64) följer att uttrycket "att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning" tar sikte på stiftelser som inte bedriver egen skolverksamhet utan främjar undervisning och utbildning genom bidragsgivning. Som tidigare konstaterats driver stiftelsen sin skolverksamhet i egen regi varför 7 § 6 mom. inte blir tillämpligt på denna verksamhet. Eftersom stiftelsens skolverksamhet inte bedrivs i ringa omfattning jämfört med stiftelsens övriga verksamhet kan 7 § 6 mom. inte tillämpas på denna övriga verksamhet. Stiftelsen är således inte heller begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL. - Eftersom stiftelsen inte skall betraktas som begränsat skattskyldig kan länsrätten inte undanröja fastställd inkomst av näringsverksamhet. Överklagandet skall således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Stiftelsen fullföljde sin talan hos Kammarrätten i Stockholm och anförde därvid bl.a. följande. I första hand yrkas att stiftelsen skall betraktas som begränsat skattskyldig bl.a. på de grunder som anges i överklagandet av skattemyndighetens beslut. I andra hand yrkas att den bedrivna förskole- och fritidsverksamheten skall anses vara begränsat skattskyldig eftersom den bedrivs utan vinstsyfte i stiftelseform och därmed inte främjar enskilda personers eller grupper av enskilda personers intressen. Den tolkning som skattemyndigheten och länsrätten gör av lagstiftarens intentioner är felaktig. Det är orimligt att begränsat bedrivna fritids- och förskoleverksamheter utan vinstsyfte i en stiftelse skulle medföra att grundskole- och gymnasieverksamheter blir skattepliktiga i samma stiftelse. - Stiftelsen har enligt stadgarna till ändamål att bedriva skolverksamhet, inkluderande förskola, efter de riktlinjer som Rudolf Steiner angav för waldorfpedagogiken. Stiftelsen bedriver en sammanhållen fostrans- och utbildningsverksamhet för barn och ungdomar med en integrerad pedagogisk uppgift. Detta är kännetecknande för och ett väsentligt inslag i waldorfpedagogiken. Kännetecknande för de grundläggande värderingar som stiftelsen bygger sin verksamhet på är att barn och ungdomar med svårigheter att följa vanlig undervisning skall beredas särskilt stöd. Stiftelsen har enligt sina stadgar vissa ändamål som omfattas av skattefriheten enligt katalogen i 7 § 4 mom. SIL och andra som är skattebefriade enligt 7 § 6 mom. SIL. Enligt länsrättens uppfattning kan de båda bestämmelserna inte tillämpas samtidigt på en och samma verksamhet eftersom skattebefrielsen enligt de båda bestämmelserna har olika omfattning. Det kan förekomma fall där en verksamhet kan vara skattebefriad helt och hållet enligt båda bestämmelserna. I ett sådant fall skall givetvis den mest gynnsamma tillämpas. Denna situation är emellertid inte för handen i detta fall. Stiftelsen hävdar däremot att en verksamhet, t.ex. att främja vård och fostran av barn, som självständigt kan utgöra grund för skattebefrielse som verksamhetsstiftelse enligt 7 § 6 mom. SIL, kan vara en verksamhet inom ramen för en verksamhetsstiftelse som klassificeras som utbildningsanstalt. - Barnomsorgen utgör ett led i den sammanhållna pedagogiska uppgift som stiftelsen har enligt ändamålsbestämmelsen i stadgarna. Av förarbetsuttalanden till skollagen (se prop. 1995/96:206) framgår att barnomsorg är viktig som förberedande verksamhet för den obligatoriska skolan. En annan sak är att man ännu inte nått dithän att denna del av barnens fostran gjorts obligatorisk och finansieras med offentliga medel inom skolans verksamhetsområde.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2001-03-29, Anclow, Jansson, Willén, referent) yttrade: Frågan i målet är om stiftelsen kan betraktas som begränsat skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 § 4 mom. och 7 § 6 mom. SIL. - Utgångspunkten vid bedömningen av om stiftelsen kan medges skattebefrielse i enlighet med 7 § 4 mom. SIL är innebörden av begreppet "allmänt undervisningsverk". Av rättspraxis framgår att begreppet i första hand tar sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte. Vidare framgår att subjektets samlade verksamhet endast i ringa omfattning bör få avse rörelse som bedrivs vid sidan av skolverksamheten.

Skollagen innehåller, genom en lagändring som trädde ikraft 1 januari 1998, bl.a. bestämmelser om förskoleverksamhet och skolbarnomsorg (fritidsverksamhet). Av förarbetena till denna lagändring (prop. 1997/98:6 s. 81) framgår att dessa verksamheter inte ingår i det offentliga skolväsendet och därmed inte omfattas av lagens generella bestämmelser om skola och utbildning. Stiftelsens förskole- och fritidsverksamhet kan - till skillnad från stiftelsens verksamhet i övrigt - med beaktande härav inte anses utgöra sådan verksamhet som bedrivs av ett allmänt undervisningsverk. Med hänsyn till vad som framgår av utredningen i målet finner kammarrätten vidare att stiftelsens samlade verksamhet inte endast i ringa omfattning avser förskole- och fritidsverksamheterna. Begränsad skattskyldighet för stiftelsen kan därför inte föreligga med stöd av endast 7 § 4 mom. SIL. - För begränsad skattskyldighet enligt 7 § 6 mom. SIL krävs - såvitt nu är av intresse - att understöd "lämnas för beredande av undervisning eller utbildning" eller att man "främjar vård och uppfostran av barn". Eftersom stiftelsen bedriver förskole- och fritidsverksamheten i egen regi och således inte lämnar bidrag är det förstnämnda rekvisitet inte uppfyllt. Däremot måste enligt kammarrättens mening den av stiftelsen bedrivna förskole- och fritidsskoleverksamheten anses innehålla sådana inslag i form av daglig tillsyn och omsorg, liksom undervisande och uppfostrande inslag, att man kan tala om vård och fostran i den mening som avses i nu aktuellt moment. Till bilden hör, som framgår av det tidigare anförda, att även denna del av stiftelsens verksamhet är reglerad i skollagen, låt vara utan obligatoriets karaktär. Eftersom den egentliga skolverksamheten inte är av endast ringa omfattning kan emellertid skattelättnad inte heller ifrågakomma endast med stöd av 6 mom. - Det nu sagda skulle vid en strikt tillämpning av ordalydelsen i både 4 och 6 mom. leda till att två i och för sig skattegynnade aktiviteter bedrivna i en och samma organisatoriska form skulle hänföras till området för obegränsad skattskyldighet. En sådan tolkning måste anses klart strida mot bestämmelsernas syfte. Vare sig i förarbeten eller rättstillämpningen har kammarrätten funnit något som helst stöd för en sådan tolkning. Det i lagtexten angivna rekvisitet "ringa omfattning" har tillkommit inte för att begränsa området för begränsad skattskyldighet vad gäller olika ändamål, utan för att skapa garantier för att skattepliktiga verksamheter inte skall kunna bedrivas i hägnet av lättnadsregler som rör skilda allmännyttiga aktiviteter. Den omständigheten att skattefriheten omfattar fler slag av inkomster vad gäller undervisningsverk än vad som är fallet i fråga om verksamheter som är inriktade på vård och fostran, kan inte tillmätas självständig betydelse. - Med hänsyn till det nu anförda är stiftelsen med stöd av 7 § 4 och 6 mom. SIL begränsat skattskyldig. - Med undanröjande av länsrättens dom och skattemyndighetens beslut bifaller kammarrätten överklagandet och förklarar att stiftelsen är begränsat skattskyldig enligt 7 § 4 och 6 mom. SIL.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara Martinskolan vara obegränsat skattskyldig. Till stöd för sitt yrkande åberopade verket i allt väsentligt vad skattemyndigheten anförde hos underinstanserna samt anförde i övrigt bl.a. följande. Skatteverket anser att skolans förskole- och fritidsverksamhet inte omfattas av uttrycket "vård och uppfostran av barn" enligt 7 § 6 mom. SIL. För det fall Regeringsrätten skulle finna att så är fallet anser verket att skatteplikt ändå skall anses föreligga för verksamheten eftersom stiftelsens inkomster av verksamheten utgör inkomst av rörelse. Om Regeringsrätten finner att Skatteverket härigenom fört in en ny omständighet i målet hos Regeringsrätten, hemställer verket att Regeringsrätten ändå beaktar den med hänsyn till att den har ett naturligt samband med bedömningen av om förskole- och fritidsverksamheten har sådant allmännyttigt ändamål att verksamheten endast skall beskattas om den är att hänföra till näringsverksamhet som hänför sig till rörelse.

Martinskolan bestred bifall till Skatteverkets yrkande och anförde bl.a. följande. Martinskolan vidhåller vad som anförts i tidigare instanser. Verket har i sitt överklagande hävdade att skolans förskoleverksamhet inte kan hänföras till vad som i 7 § 6 mom. SIL beskrivs som att "främja vård och uppfostran av barn".

Verket får däremot, såsom verket utformat sitt överklagande, antas instämma i kammarrättens bedömning att skolans verksamhet i övrigt är att betrakta som skattefri enligt 7 § 4 mom. SIL och att det i och för sig inte föreligger något hinder att kombinera tillämpningen av de två momenten på sätt som kammarrätten gjort. Vad gäller den av Skatteverket först i Regeringsrätten påstådda omständigheten att verksamheten till viss del skulle vara att betrakta som rörelse anser skolan i första hand att Regeringsrätten skall bortse från denna och i andra hand att den är felaktig. Sammanfattningsvis anser sig skolan begränsat skattskyldig med stöd av 7 § 4 mom. SIL, alternativt 7 § 4 och 6 mom. SIL tillämpade tillsammans.

Martinskolan yrkade vidare ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 83 062 kr.

Skatteverket tillstyrkte att ersättning utgick med 64 210 kr.

Regeringsrätten (2004-06-14, Ragnemalm, Nordborg, Hulgaard, Wennerström, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet avser Martinskolans verksamhet under läsåret 1996/1997 och gäller inkomsttaxering 1998. Med avseende på det årets taxering skall de numera upphävda lagarna SIL och kommunalskattelagen tillämpas i stället för inkomstskattelagen (1999:1229).

I 7 § 4 mom. SIL, den s.k. katalogen, räknas upp ett stort antal namngivna subjekt samt några kategorier av subjekt, bl.a. allmänna undervisningsverk, som frikallas från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet. Frikallelsen gäller oavsett om subjektet är ett aktiebolag, en förening eller en stiftelse.

Enligt 7 § 6 mom. första stycket SIL kan vidare en stiftelse, som främjar något av de ändamål som anges där, frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Till de kvalificerade stiftelseändamål som kan ge rätt till begränsning av en stiftelses skattskyldighet räknas, såvitt är av intresse i målet, att främja vård och uppfostran av barn.

Martinskolan bedriver, såvitt framgår, verksamhet dels i form av förskola och fritidshem (skolbarnsomsorg), dels i form av grundskola och gymnasieskola samt såsom läkepedagogisk verksamhet även grundsärskola och särskolegymnasium.

Frågan i målet är om Martinskolan enligt nyssnämnda bestämmelser är frikallad från skattskyldighet. Vid bedömningen av denna fråga har Regeringsrätten, oavsett hur parterna fört sin talan, att ta ställning till samtliga faktorer av betydelse.

Vad först gäller tillämpningsområdet för 7 § 4 mom. SIL kan noteras att Regeringsrätten fastslagit att begreppet allmänt undervisningsverk i första hand får anses ta sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte (RÅ 1997 ref. 64). Som skolverksamhet får anses vad som motsvarar det offentliga skolväsendet för barn och ungdom, vilket enligt 1 kap. 1 § andra stycket skollagen vid den aktuella tiden omfattade grundskolan, gymnasieskolan, särskolan, specialskolan och sameskolan. Det förhållandet att förskola och skolbarnsomsorg numera (SFS 1997:1212, som trätt i kraft den 1 januari 1998) regleras i denna lag har inte medfört annan utvidgning av vad som ingår i det offentliga skolväsendet än att förskoleklassen förts dit.

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att endast den av Martinskolan bedrivna verksamheten i form av grundskola, gymnasium och läkepedagogisk verksamhet är att bedöma som sådan skolverksamhet som kan medföra att skolan blir begränsat skattskyldig som allmänt undervisningsverk. Martinskolan är således inte frikallad från skattskyldighet för hela sin verksamhet enligt 7 § 4

mom. SIL.

Nästa fråga blir då vilken betydelse det har att Martinskolan bedriver två skilda verksamheter, nämligen dels skolverksamhet, dels förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg. Av utredningen framgår att ingendera verksamheten kan anses bedriven endast i ringa omfattning.

En stiftelse, som på grund av sin verksamhet är att bedöma som allmänt undervisningsverk enligt 7 § 4 mom. SIL, förlorar sin karaktär av sådant verk om den vid sidan av den kvalificerade verksamheten bedriver annan verksamhet i mer än ringa omfattning (jfr det förut nämnda rättsfallet RÅ 1997 ref. 64). Om stiftelsen bedriver annan verksamhet endast i ringa omfattning gäller skattebefrielsen även för denna verksamhet under förutsättning att det inte är fråga om inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet.

En förutsättning för att en stiftelse skall erhålla skattebefrielse med stöd av 7 § 6 mom. SIL är bl.a. att stiftelsens verksamhet huvudsakligen avser att tillgodose sådana ändamål som avses i detta moment. Däremot framgår av momentets fjärde stycke att det inte utgör något hinder för befrielse att stiftelsen tillgodoser flera sådana ändamål. Skattebefrielsen enligt detta moment gäller inte för verksamhet som ligger utanför de angivna ändamålen även om den bedrivs endast i ringa omfattning.

Det nu sagda torde i och för sig närmast ta sikte på det förhållandet att en stiftelse, som bedriver en sådan kvalificerad verksamhet som omfattas av bestämmelserna i 7 § 4 eller 6 mom. SIL, vid sidan härav även bedriver icke kvalificerad verksamhet.

De aktuella lagrummen har emellertid inte samma uppbyggnad och har, som kammarrätten anmärkt, olika räckvidd. Enligt 7 § 4 mom. krävs att stiftelsen utgör ett allmänt undervisningsverk. Som nämnts går denna karaktär förlorad om stiftelsen i mer än ringa omfattning ägnar sig åt annan verksamhet. En kombination av 4 och 6 mom. skulle därför kräva att stiftelsen skulle kunna anses delvis utgöra ett sådant verk. Härtill kommer att den skattemässiga behandlingen av en vid sidan av den kvalificerade verksamheten i ringa omfattning bedriven rörelse inte är densamma för ett allmänt undervisningsverk som för en stiftelse som omfattas av bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL. För ett undervisningsverk omfattas den av skattebefrielsen men inte för en i 6 mom. avsedd stiftelse.

Regeringsrätten finner mot bakgrund av det anförda, att en stiftelse förlorar karaktären av allmänt undervisningsverk om den i mer än ringa omfattning ägnar sig åt annan verksamhet även om denna är av sådan art att den kan medföra skattebefrielse på en annan grund. Det förhållandet att effekterna härav i vissa fall kan stå i mindre god överensstämmelse med de grundläggande motiven bakom de aktuella reglerna om skattebefrielse kan med hänsyn till lagtextens utformning inte påverka bedömningen.

Martinskolan är således inte att anse som ett allmänt undervisningsverk och kan därför inte frikallas från skattskyldighet med stöd av 7 § 4 mom. SIL. Vid denna bedömning uppkommer frågan om Martinskolans skolverksamhet kan hänföras till 7 § 6 mom. SIL. Denna verksamhet får emellertid i allt väsentligt anses innefatta olika utbildningsinsatser som i detta sammanhang faller utanför begreppet vård och uppfostran och avser inte lämnande av understöd till undervisning. Inte heller i övrigt är den av sådan art att den kan medföra skattebefrielse. Med hänsyn härtill och då skolverksamheten inte bedrivs i ringa omfattning saknas anledning att ta ställning till om verksamheten i övrigt är sådan som kan medföra befrielse enligt nyssnämnda lagrum. Martinskolan är därför inte frikallad från skattskyldighet och Skatteverkets talan skall följaktligen bifallas.

Martinskolan har yrkat ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för

kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i Regeringsrätten med 83 062 kr. Då målet avser frågor av betydelse för rättstillämpningen finner Regeringsrätten att Martinskolan bör beviljas ersättning för sina kostnader. Ersättning bör medges med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer, med upphävande av kammarrättens dom, det slut länsrättens dom innehåller.

Regeringsrätten beviljar Martinskolan ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 83 062 kr.

Föredraget 2004-03-31, föredragande Heinefors, målnummer 3498-01

Sökord: Inkomstskatt; Skattskyldighet; Stiftelser; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Litteratur: SOU 1939:47 s. 61; SOU 1972:2 Del I s. 42 och Del II s. 65; Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 305
