

Målnummer:	3111-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-04-18		
Rubrik:	En ideell förenings utbildningsverksamhet har ansetts bestå till en del av verksamhet som uppfyller villkoren för skattefrihet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och till en del av uppdragsutbildning som inte uppfyller dessa villkor. Uppdragsutbildningen har inte ansetts utgöra en särskild förvärvsverksamhet (förvärvskälla). Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 153• RÅ 1988 not. 596• RÅ 1988 not. 599• RÅ 1988 not. 600• RÅ 1988 not. 603• RÅ 1989 ref. 124• RÅ 1998 ref. 10• RÅ 1999 ref. 50		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde studieförbundet X. följande: X. bedriver utan vinstsyfte utbildnings- och kulturaktiviteter av olika slag och inom vitt skilda områden. Verksamheten har hitintills bedrivits genom en central och ett antal regionala ideella föreningar. Från och med årsskiftet 1998/99 samordnas all verksamhet i en förening. Medlemmar i denna förening är liksom i de tidigare regionala föreningarna nio fackliga organisationer. - Statsmaktens uppdrag för studieförbunden och folkhögskolorna har formulerats av riksdagen 1991 (prop. 1990/91:82) och 1998 (prop. 1997/98:115). Därvid har riksdagen lagt fast de övergripande målen och motiven för att bevilja statsbidrag till folkbildningsverksamheten. - Genom riksdagsbeslutet 1998 har slagits fast att de arbetslösa skall tillföras som en viktig målgrupp för folkbildningen. Vidare slogs fast att den nya IT-tekniken skall vara ett viktigt redskap inom folkbildningen. - Den del av ett studieförbunds utbildnings- och kulturverksamhet som bedöms ligga inom ramen för folkbildningsuppdraget är statsbidragsberättigad. Statsbidragen erhålls genom att studieförbunden till det s.k. Folkbildningsrådet rapporterar vilka statsbidragsberättigade utbildnings- och kulturaktiviteter som genomförts. Folkbildningsrådet, som är en ideell förening, är ett samarbetsorgan bildat av folkbildningens organisationer och som har givits vissa myndighetsuppgifter när det gäller statsbidragen till folkbildningen. - Förutom statsbidragen erhåller ett studieförbund bidrag för sin verksamhet från kommuner och landsting. Dessa bidrag utgår i huvudsak enligt samma grunder som statsbidragen. - Vid sidan av den bidragsberättigade utbildningen åtar sig de flesta studieförbund också vissa utbildningar som helt och hållet avgiftsfinansieras. Detta gäller även X.. Vissa av dessa utbildningar är sådana som ligger inom ramen för folkbildningen även om de i enlighet med Folkbildningsrådets riktlinjer inte rapporteras för statsbidrag. Andra avgiftsfinansierade utbildningar omfattas inte av det direkta folkbildningsuppdraget utan har mera karaktären av renodlade uppdragsutbildningar. Även dessa utbildningar ligger dock i linje med folkbildningsuppdraget och X:s syfte. - Organisatoriskt görs inom X. för övrigt ingen som helst skillnad mellan utbildningar som rapporteras till Folkbildningsrådet och övriga utbildningar. Något egentligt vinstsyfte ligger heller inte bakom dessa utbildningar utan i stället handlar det i stor

utsträckning om att utnyttja befintliga resurser och kompetens på ett effektivt sätt. Självfallet är tanken att ett sådant utbildningsuppdrag skall bära sina kostnader och också ge ett visst bidrag till verksamheten. Därvidlag skiljer sig dock inte dessa utbildningar från utbildningar som inryms i folkbildningsuppdraget. Det ligger i sakens natur att även en bidragsberättigad utbildning måste planeras för att ge ett visst, om än begränsat, överskott till verksamheten. - Studieförbundet delar upp sin verksamhet i affärsområden. Inom dessa affärsområden genomförs olika utbildnings- och kulturaktiviteter, av vilka vissa rapporteras för statsbidrag och andra inte. - Förutom utbildningsaktiviteter av olika slag genomför X. årligen också ett stort antal kulturarrangemang i form av seminarier, utställningar, teaterföreställningar m.m. - Inkomstskattefrågan - X. torde vara s.k. inskränkt skattskyldig enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Det i sin tur torde innebära att studieförbundet är befriat från skattskyldighet i vart fall för inkomsterna av den utbildning och de kulturaktiviteter som faller inom det egentliga folkbildningsuppdraget. - De utbildningar som X. inte rapporterar som statsbidragsberättigade är 1. utbildningar som X. genomför på uppdrag av vissa högskolor - 2. utbildningar som X. genomför inom ramen för det s.k. kunskapslyftet - 3. Arbetslöshetsutbildning och utbildning avseende utveckling av företag vilka finansieras med EU-bidrag samt 4. utbildningar som utförs på uppdrag av länsarbetsnämnderna, s.k. LAN-utbildningar. - Av de nämnda utbildningarna bedöms utbildningarna under punkterna 1 och 2 inrymmas under folkbildningsuppdraget, även om de för närvarande inte rapporteras som statsbidragsberättigade. Nämnden äger vid prövningen av denna ansökan förutsätta att så är fallet. - Däremot torde inte utbildningarna under punkterna 3 och 4 kunna insorteras direkt under folkbildningsuppdraget. Dessa utbildningar har i stället karaktären av renodlade uppdragsutbildningar, även om de områden inom vilka de bedrivs i sig ligger nära folkbildningsuppdraget och givetvis också helt inom ramen för det syfte X. enligt sina stadgar har för verksamheten. - Fråga - Den fråga som nu uppkommit - och som det är av synnerlig vikt för X. att få besvarad - är huruvida X. är skattskyldig till inkomstskatt för inkomsterna av sådana vid punkterna 3 och 4 ovan redovisade utbildningar som studieförbundet avser att genomföra och som inte omfattas av det s.k. folkbildningsuppdraget. - Nämnden äger vid besvarandet av frågan förutsätta att villkoren enligt 7 § 5 mom. fjärde stycket c) och d) SIL för en begränsning av X:s skattskyldighet är uppfyllda. - Någon tvekan bör som nämnts inte råda om att studieförbundet är inskränkt skattskyldig enligt 7 § 5 mom. SIL. Det i sin tur torde innebära att skattskyldighet vid inkomstbeskattningen inte föreligger för inkomsterna av de utbildningar och andra aktiviteter som ligger inom ramen för folkbildningsuppdraget. - Avgörande för om X. också är frikallad från skattskyldighet för inkomsterna av de i ärendet aktuella uppdragsutbildningarna torde vara om dessa utbildningar kan anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller om de av hävd utnyttjas som finansieringskälla för verksamheten. - Som X. ser det finns det inga som helst skäl för att göra skillnad mellan de olika utbildningar X. genomför vare sig på grund av innehållet i utbildningarna eller på grund av det sätt på vilket de bedrivs. Uppdragen ligger genomgående inom de speciella kompetensområden som X. byggt upp. Givetvis är det också så att utbildningarna ryms inom stadgarna och de vänder sig också mot samma kategorier deltagare som den renodlade folkbildningsverksamheten. - Enligt X. bör de aktuella utbildningarna anses ha naturlig anknytning till folkbildningsändamålet. Enligt X. torde uppdragsutbildningarna också kunna ses som "finansieringskälla av hävd". - Om de aktuella utbildningarna inte skulle anses ha naturlig anknytning till den ideella verksamheten eller betraktas som finansieringskälla av hävd bör inkomsterna av desamma enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen ändå omfattas av befrielsen från skattskyldighet till inkomstskatt.

Skatterättsnämnden (1999-04-23, Ersson, ordförande, Wingren, Johansson, Silfverberg, Svensson, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked - X:s anordnande av de vid punkterna 3 och 4 i ansökan under rubriken "Inkomstskattefrågan" angivna utbildningarna (uppdragsutbildningarna) utgör

sådan rörelse som varken kan anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller vara hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. Uppdragsutbildningarna utgör vidare en särskild från X:s övriga verksamhet skild förvärvsverksamhet, för vilken X. inte är frikallad från skatt. - Motivering. - Enligt förutsättningarna är X. en inskränkt skattskyldig ideell förening som dels bedriver ideell verksamhet, för vilken X. är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL, dels vissa helt avgiftsfinansierade renodlade uppdragsutbildningar. Nämnden uppfattar den ställda frågan så att X. önskar besked huruvida X. är frikallad från skattskyldighet för inkomsterna från dessa uppdragsutbildningar. - Inskränkt skattskyldiga ideella föreningar är, förutom för inkomsten av den ideella verksamheten, också frikallade från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. - Med verksamhet som har naturlig anknytning till den ideella verksamheten avses i första hand verksamhet som i sig innefattar ett direkt fullföljande av det allmännyttiga ändamålet. Vidare anses sådan anknytning föreligga också när verksamheten utgör ett direkt led i det ideella arbetet. Slutligen kan en verksamhet som har karaktären av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten anses ha sådan anknytning. - En kommersiell verksamhet kan således vara undantagen från inkomstbeskattning om den på grund av sitt materiella innehåll har ett direkt samband med föreningens allmännyttiga ändamål eller har karaktären av service till dem som deltar i den ideella verksamheten. Av lagtexten framgår dock att detta inte är fallet då syftet med verksamheten är att den skall finansiera det allmännyttiga ändamålet och denna i övrigt saknar naturlig anknytning till ändamålet. - Uppdragsutbildningarna i förevarande fall utgör även de utbildningsverksamhet. De skiljer sig dock väsentligen från den ideellt bedrivna verksamheten dels genom att utbildningarnas innehåll får antas utformas mer med beaktande av beställarnas önskemål och mindre i enlighet med folkbildningstanken och dels genom att verksamheten sker på affärsmässiga villkor i konkurrens med skattskyldiga näringsidkare. Uppdragsutbildningarna kan därför inte anses som ett fullföljande av det allmännyttiga ändamålet. De utgör inte ett direkt led i fullföljandet av det ideella arbetet. De har inte heller karaktären av service till medlemmarna och andra som deltar i det ideella arbetet. Mot denna bakgrund finner nämnden att uppdragsutbildningarna trots att de utgör verksamhet av delvis samma slag som den ideellt bedrivna måste anses sakna naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. - Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas enligt lagtexten (7 § 5 mom. tredje stycket SIL) anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer, sådan biografirörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller av en förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler samt verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkt eller i föreningens samlingslokaler e.d. Som ytterligare exempel på sådan verksamhet nämns i förarbetena anordnande av danstillställningar och loppmarknader (prop.1976/77:135 s. 85) samt den tivoli-verksamhet som bedrivs av Barnens Dags Förening i Stockholm (SkU 1976/77:45 s. 30). - Exempelen visar vilka slags verksamheter som vid tiden för lagstiftningens tillkomst uppfattades som traditionella finansieringskällor. Lagstiftningen ger inte något besked om vad som kan krävas beträffande verksamhetens form och omfattning eller när det gäller konkurrenssituationen och liknande förhållanden. Det har varit en uppgift för praxis att göra den närmare avgränsningen (SOU 1995:63 s. 184). - I ett fall, RÅ 1987 ref. 153, har särskilt konkurrenssituationen berörts. Regeringsrätten konstaterade i det fallet att föreningen efter anbud och i konkurrens med andra erhållit det aktuella uppdraget (bevakning av en campingplats). Mot denna bakgrund ansågs verksamheten varken ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller kunna hänföras till hävdvunna finansieringskällor. - Av de i lagtext och förarbeten angivna exemplen på verksamheter och med beaktande av Regeringsrättens bedömning i angivna mål finner nämnden att uppdragsutbildningarna inte kan hänföras till hävdvunna finansieringskällor. -

Frågan är då slutligen om uppdragsutbildningarna skall anses utgöra en särskild förvärvsverksamhet. Genom att denna verksamhet har en annan inriktning och dessutom till skillnad från X:s övriga verksamhet bedrivs helt kommersiellt och i konkurrens med andra bör den enligt nämndens mening särskiljas från X:s ideella verksamhet och trots att den utgör en mindre del av X:s hela verksamhet bli föremål för beskattning. Den utgör därför enligt nämndens mening en särskild förvärvsverksamhet.

X. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att X. inte var skattskyldigt för inkomsterna av de aktuella uppdragsutbildningarna. Till stöd för sin talan anförde X. sammanfattningsvis följande. X. är en ideell förening som fullgör sitt allmännyttiga ändamål genom att anordna kurser och utbildningar. Denna "normala" utbildningsverksamhet finansieras genom bl.a. generella statsbidrag som fördelas mellan studieförbunden av Folkbildningsrådet. Den s.k. uppdragsutbildningen finansieras genom avgifter från deltagare m.fl. men också med riktade statliga bidrag. Uppdragsutbildningen bedrivs under samma former, med samma personal och omfattar samma ämnen som övrig utbildning. Syftet med uppdragsutbildningen är också detsamma som för övrig utbildning, dvs. att fullgöra förbundets allmännyttiga ändamål. Mot bakgrund härav måste uppdragsutbildningen ha en sådan naturlig anknytning till förbundets allmännyttiga ändamål som avses i 7 § 5 mom. SIL och därmed vara skattefri. Avgiftsfinansierad utbildningsverksamhet är vidare en naturlig och under lång tid utnyttjad finansieringskälla för studieförbund. Uppdragsutbildningen är därför att bedöma som en hävdvunnen finansieringskälla och även på grund härav skattefri. Uppdragsutbildningen och övrig utbildning har slutligen sådan gemenskap avseende verksamhetsarten, ledningen, personalen och redovisningen att det får anses föreligga ett sådant inre sammanhang mellan verksamheterna att de, vid en fiktiv prövning enligt dåvarande 18 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, är att hänföra till samma förvärvskälla. Vid sådant förhållande skall huvudsaklighetsprincipen tillämpas vilket också medför att inkomsterna avseende all utbildning blir skattefria.

Rikskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked. RSV anförde bl.a. följande. Uppdragsutbildningen kan inte jämföras med den utbildning och anordnande av kurser som sker inom den ideella verksamheten. Sålunda har beställarens önskemål betydelse vid utformningen av uppdragsutbildningens innehåll. Även den omständigheten att uppdragsutbildningen inte är statsbidragsberättigad och således inte direkt kan insorteras under folkbildningsuppdraget utgör en väsentlig skillnad. RSV vidhåller därför att uppdragsutbildningen inte kan anses ha en naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Denna utbildning kan inte heller anses som hävdvunnen finansieringskälla. Vad gäller frågan om uppdragsutbildningen skall anses utgöra en särskild förvärvskälla synes en kommersiell verksamhet som helt saknar ideella inslag inte kunna ingå i samma förvärvskälla som en ideell verksamhet.

Regeringsrätten (2000-04-18, von Bahr, Rundqvist, Sandström, Nilsson, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av uppgifter som X. lämnat i sin ansökan om förhandsbesked framgår att förbundet för år 1999 budgeterat intäkter på sammanlagt omkring 434 milj. kr. Intäkterna avseende den statsbidragsberättigade utbildningen - denna utbildning finansieras till en del genom generella statsbidrag som fördelas av Folkbildningsrådet - uppgår enligt budgeten till 347 milj. kr. Av detta belopp hänförs sig 110 milj. kr till bidrag från rådet, kommuner och landsting och 237 milj. kr till avgifter från deltagare och berörda företag. Intäkterna avseende den icke statsbidragsberättigade utbildningen uppgår enligt budgeten till 87 milj. kr, varav 54 milj. kr hänförs sig till det s.k. kunskapslyftet, 20 milj. kr till EU-finansierad arbetslöshets- och utvecklingsutbildning, 10 milj. kr till utbildning på uppdrag av länsarbetsnämnder och 3 milj. kr till distansutbildning på uppdrag av vissa högskolor. Om budgeten uppfylls beräknas verksamheten ge ett totalt överskott på 8 milj. kr. - I ansökningsöversikten om förhandsbesked anges

vidare att X. äger aktier i dotterbolaget Y AB som i sin tur genom dotterbolag bedriver kommersiell utbildningsverksamhet. Y AB omsatte under år 1997 omkring 70 milj. kr och redovisade en vinst på omkring 2 milj. kr. Både omsättning och vinst beräknades öka något under år 1999.

Frågan i målet är om X. är skattskyldigt för inkomsterna av den uppdragsutbildning som utförs på uppdrag av länsarbetsnämnder eller avser utbildningar som finansieras med EU-bidrag (uppdragsutbildningen).

I enlighet med förutsättningarna för förhandsbeskedet utgår Regeringsrätten i det följande från att X. är en ideell förening som uppfyller i 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL angivna förutsättningar för skattebefrielse.

Enligt Regeringsrättens uppfattning är all utbildningsverksamhet som X. bedriver skattemässigt att anse som näringsverksamhet (jfr 21 § KL och RÅ 1998 ref. 10). X. är därför vid tillämpning av allmänna skatteregler skattskyldigt för inkomst av denna verksamhet. En stor del av utbildningen utgör dock uppenbarligen ett direkt led i X:s ideella folkbildningsarbete. Inkomst av denna del av verksamheten har därmed en naturlig anknytning till X:s allmännyttiga ändamål i följd varav inkomsten - bedömd för sig - uppfyller de i 7 § 5 mom. första stycket SIL angivna villkoren för skattebefrielse.

Som X. framhållit har uppdragsutbildningen ett klart samband med övrig utbildningsverksamhet. Vid den skattemässiga bedömningen av uppdragsutbildningen måste dock beaktas att den har betydande omsättning och, såvitt framgår av utredningen i målet, bedrivs under affärsmässiga former på en konkurrensutsatt marknad. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att uppdragsutbildningen - sedd isolerad - inte uppfyller det för skattebefrielse uppställda kravet på naturlig anknytning till X:s allmännyttiga ändamål. Som Skatterättsnämnden funnit kan denna utbildning inte heller hänföras till en verksamhet som av hävd utnyttjas för finansiering av ideellt arbete.

Av det anförda följer att den av X. bedrivna utbildningsverksamheten består till en del av verksamhet som i sig uppfyller villkoren för skattefrihet och till en del av verksamhet som inte uppfyller dessa villkor. Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL skall frågan om förutsättningar för skattebefrielse föreligger avgöras på grundval av en huvudsaklighetsbedömning av varje särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse. Som särskild förvärvsverksamhet i detta sammanhang bör anses varje enhet som vid tillämpning av 18 § KL i paragrafens lydelse före den 1 juli 1990 skulle ha utgjort en och samma förvärvskälla. Ställning måste därför tas till om X:s båda utbildningsverksamheter skall anses utgöra en enda särskild förvärvsverksamhet (förvärvskälla) och därmed bli föremål för en gemensam bedömning eller om verksamheterna skall behandlas var för sig.

I målet är upplyst att X:s utbildningsverksamhet i allt väsentligt har samma organisation och innehåll och att någon skiljelinje inte kan dras mellan uppdragsutbildning och annan utbildning. Med hänsyn till detta finner Regeringsrätten - i motsats till Skatterättsnämnden - att all utbildningsverksamhet vid en tillämpning av dåvarande 18 § KL skulle ha ansetts ingå i en och samma förvärvskälla. Fråga är alltså om en och samma särskilda förvärvsverksamhet. En konsekvens av detta är att X:s utbildningsverksamhet blir i sin helhet fri från skatt om den till huvudsaklig del är hänförlig till den utbildningsverksamhet som i sig uppfyller villkoren för skattebefrielse. Utgör denna del av verksamheten inte den huvudsakliga delen av den totala verksamheten blir däremot all verksamhet skattepliktig.

Med det av Skatterättsnämnden valda synsättet i frågan om en eller flera särskilda förvärvsverksamheter (förvärvskällor) saknade nämnden anledning att gå in på en tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. De faktiska förhållanden som kan ligga till grund för prövning av denna princip hänför sig vidare väsentligen till X:s budget för år 1999. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att förhandsbesked inte bör lämnas för nu aktuella taxeringsår

såvitt gäller tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar i likhet med Skatterättsnämnden att uppdragsutbildningen inte har naturlig anknytning till förbundets allmännyttiga ändamål och inte heller är en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete.

Regeringsrätten förklarar att uppdragsutbildningen inte utgör en särskild förvärvsverksamhet (förvärvskälla).

Regeringsrätten avvisar överklagandet till den del detta avser frågan om en tillämpning av den i 7 § 5 mom. första stycket SIL angivna huvudsaklighetsprincipen.

Föredraget 2000-03-22, föredragande Lundgren, målnummer 3111-1999

Sökord: Förhandsbesked; Skattskyldighet; Förhandsbesked

Litteratur: prop. 1976/77:135, s. 83-87; prop. 1989/90:110, s. 579 och 707; SOU 1995:63, s. 182-187 och 193-194.
