

Målnummer:	6627-96	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1997-10-10		
Rubrik:	En stiftelse, som på grund av sin hittills bedrivna skolverksamhet varit att betrakta som allmänt undervisningsverk enligt 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och i följd härav varit endast begränsat skattskyldig, avser att vid sidan av skolverksamheten påbörja en rörelse. Fråga om den nya verksamheten medför att karaktären av allmänt undervisningsverk går förlorad. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1911 ref. 97• RÅ 1919 ref. 4• RÅ 1925 Fi 329• RÅ 1931 Fi 1736• RÅ 1949 Fi 94• RÅ 1959 Fi 406• RÅ 1960 Fi 712• RÅ 1971 Fi 629• RÅ 1972 Fi 1064• RÅ 1973 Fi 577• RÅ 1987 not. 14• RÅ 1996 not. 118		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Stiftelsen Fryx följande: Den 19 augusti 1991 tillkom Stiftelsen Fryx i Västerås med ändamål att bilda och driva en fristående skola med musikprofil. Till följd härav startades höstterminen 1992 Fryxellska skolan i Västerås, vilken var öppen för alla och godkänd av Skolverket. Skolan hade idag 700 elever på mellan- och högstadiet Verksamheten som bedrevs och skulle bedrivas utan vinstsyfte omsatte f.n. 36 milj. kr per läsår. Finansieringen skedde genom den s.k. skolpengen. - Enligt bestämmelserna i 7 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, var allmänna undervisningsverk frikallade från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som hänförde sig till innehav av fastighet. Stiftelsen torde betraktas som ett allmänt undervisningsverk (jfr RÅ 1911 ref. 97) så länge som verksamheten bestod av att driva en grundskola med musikprofil i Västerås. - Skolan kunde för sin fortsatta verksamhet komma att ha behov av kapitaltillskott utöver skolpengen. Stiftelsen övervägde, utan att förändra sitt huvudsakliga ändamål, att tillskapa en intäktskälla genom fortbildningsverksamhet, riktad till lärare och skolpersonal i hela landet. Sådan verksamhet måste naturligen i sig ha ett vinstsyfte som dock enbart var avsett att stödja och främja stiftelsens huvudsakliga ändamål, att driva skolan. - Fortbildningsverksamheten kunde bedrivas på två olika sätt, antingen i stiftelsens egen regi eller av ett av stiftelsen helägt aktiebolag. Då oklarhet rådde ifråga om lagtolkning och rättstillämpning var det av synnerlig vikt för stiftelsen, att vägledande besked erhöles i följande frågor: 1. Kunde stiftelsen i egen regi och i så fall i vilken omfattning i förhållande till den bidragsrelaterade omsättningen - 36 milj. kr - bedriva fortbildningsverksamhet till stöd och gagn för stiftelsens huvudsakliga ändamål utan att stiftelsens skatterättsliga status förändrades? - 2. Om frågan under 1 i något hänseende besvarades nekande, inträdde då skattskyldighet a) enbart för vinst av fortbildningsverksamheten? b) även för den bidragsfinansierade skolverksamheten? - 3. Förändrades stiftelsens

skatterättsliga status i något hänseende om fortbildningsverksamheten i stället bedrevs av ett av stiftelsen helägt aktiebolag varifrån medel tillfördes stiftelsen genom a) utdelning av beskattade vinstmedel? b) koncernbidrag?

Skatterättsnämnden (1996-10-04, Wingren, ordförande, Nordling, Johansson, Nord, Silfverberg, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Den planerade fortbildningsverksamheten medför inte att stiftelsens karaktär av sådant allmänt undervisningsverk som avses i 7 § 4 mom. första stycket SIL förändras. - Motivering. - Frågorna 1 och 3 - Såsom förutsätts i ansökningen om förhandsbesked får stiftelsen, med hänsyn till de former i vilka den för närvarande bedriver undervisningsverksamheten vid Fryxellska skolan i Västerås, anses vara ett sådant allmänt undervisningsverk som avses i den ovan nämnda bestämmelsen och således frikallad från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet. Stiftelsen är således inte skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till rörelse eller för kapitalinkomster. - Den allmänna undervisningsverksamheten kommer såvitt framgår av ansökningen att bedrivs på samma sätt som tidigare också efter det att den tilltänkta fortbildningsverksamheten påbörjats. Även om fortbildningsverksamheten, vars överskott helt skall komma den allmänna undervisningsverksamheten till godo, skulle vara att anse som sådan näringsverksamhet som är att hänföra till rörelse, påverkar detta enligt nämndens mening inte stiftelsens karaktär av allmänt undervisningsverk. Stiftelsen är således inte skattskyldig för inkomst av fortbildningsverksamheten eller för utdelning från ett för verksamheten bildat aktiebolag. - Fråga 2 förfaller.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avsåg svaret på fråga 1 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att den planerade fortbildningsverksamheten medförde att stiftelsens karaktär av sådant allmänt undervisningsverk som avsågs i 7 § 4 mom. första stycket SIL skulle förändras. Verket anförde bl.a. följande. Stiftelsen fick med hänsyn till de former i vilka den bedrev undervisningsverksamheten vid Fryxellska skolan anses vara ett sådant allmänt undervisningsverk som avsågs i 7 § 4 mom. första stycket SIL. Stiftelsen var således inte skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som hänförde sig till rörelse eller för kapitalinkomster. - Den fortbildningsverksamhet som stiftelsen övervägde att bedriva hade vinstsyfte. Fortbildningsverksamheten var således att anse som näringsverksamhet som var att hänföra till rörelse. Enligt verkets mening kunde sådan verksamhet inte rymmas inom begreppet allmänt undervisningsverk.

Stiftelsen hänvisade till sina tidigare inlagor till Skatterättsnämnden och förklarade att den inte hade något nytt att anföra.

Regeringsrätten (1997-10-10, Werner, Sjöberg, Swartling, Nordborg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Med anledning av Riksskatteverkets överklagande av Skatterättsnämndens beslut har Regeringsrätten i första hand att pröva fråga 1 i ansökningen om förhandsbesked. Om fråga 1 besvaras på visst sätt, aktualiseras också fråga 2. Överklagandet berör däremot inte det besked som nämnden lämnat på fråga 3 i ansökningen.

Fråga 1 gäller tillämpningen av 7 § 4 mom. SIL medan fråga 2 ger anledning att bl.a. pröva tillämpligheten av bestämmelserna i 7 § 6 mom. samma lag. I 7 § 4 mom., 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. kan bl.a. stiftelser med där angivna ändamål befrias från skattskyldighet för andra inkomster än rörelse- och fastighetsinkomster.

Det förekommer att den verksamhet hos ett skattebefriat subjekt som kan ses som själva grunden för att skattebefrielse medges (den kvalificerade verksamheten) bedrivs under sådana förhållanden att den i sig skattemässigt är att betrakta som rörelse. När bestämmelserna i katalogen är tillämpliga

följer direkt av lagtexten att inkomsten av en rörelse av detta slag omfattas av skattefriheten. I de fall som gäller tillämpning av 7 § 6 mom., kan frågan inte alltid ges ett lika entydigt svar (jfr RÅ 1996 not. 118).

Det kan också förekomma att ett skattebefriat subjekt bedriver rörelse som ligger vid sidan av den kvalificerade verksamheten. Av förarbetena till äldre motsvarigheter till de aktuella lagrummen - särskilt den lagstiftning från år 1942 som legat till grund för systemet för skattebefrielse enligt 7 § 6 mom. SIL - framgår att lagstiftarens ståndpunkt sedan länge varit att inkomsten av en sådan rörelse - bl.a. av konkurrensskäl - bör träffas av inkomstbeskattning även om den bedrivs uteslutande i syfte att finansiera den kvalificerade verksamheten (se särskilt SOU 1939:47 s. 62-63 och prop. 1942:134 s. 62, 65, 77 och 82). Detta återspeglas i bestämmelserna i 7 § 6 mom. som enligt det nyss sagda i princip inte medger skattefrihet för rörelseinkomster. Anledningen till att katalogsubjekten ändå ansetts kunna befrias från skattskyldighet för allt utom fastighetsinkomster synes ha varit att lagstiftaren antingen utgått från att den kategori av subjekt som det varit fråga om inte alls bedriver rörelse (jfr t.ex. a. prop. s. 62) eller ansett sådana speciella skäl föreligga att rörelseinkomsten trots de principiella betänkligheterna bör kunna få del av skattebefrielsen (a. prop. s. 65; jfr även BeU 1938:32 s. 61). Några villkor med denna inriktning har emellertid inte tagits in i katalogen. I avsaknad av sådana villkor får för närvarande anses gälla att ett subjekt, om det omfattas av katalogens bestämmelser, är befriat från skattskyldighet för inkomst av rörelse även i de fall då det med stöd av förarbetena kan konstateras att lagstiftaren inte räknat med att subjektet i fråga kommer att bedriva rörelse av det aktuella slaget.

Det senast sagda behöver emellertid inte innebära att förekomsten av en rörelse alltid skulle sakna betydelse för ett subjekts möjlighet att få skattebefrielse enligt bestämmelserna i katalogen. När ett rörelsedrivande subjekt begär skattefrihet på grund av att det tillhör någon av de kategorier som räknas upp i katalogen, kan det finnas anledning att särskilt undersöka om det begrepp som lagtexten använder för att beskriva den aktuella kategorin i sig innefattar ett krav på att subjektet inte bedriver rörelse av det aktuella slaget och om subjektet således på denna grund faller utanför katalogens uppräkningslista.

Huvudfrågan i målet är just om begreppet allmänt undervisningsverk innefattar något krav av nu berört slag. Skattefriheten för denna kategori går tillbaka på lagstiftning som ligger i tiden långt före tillkomsten av kommunalskattelagen (1928:370), KL. I förarbetena till den nyss berörda lagstiftningen från år 1942 konstaterades att benämningen allmänt undervisningsverk innebar att det skulle vara fråga om en privat institution som kunde betecknas som anstalt för undervisning. Vidare uttalades att något vinstsyfte för anstaltens ägare inte fick förefinnas (SOU 1939:47 s. 49). Någon definition togs dock varken då eller senare in i lagtexten.

Det finns goda skäl att i överensstämmelse med de senast återgivna förarbetsuttalandena utgå från att begreppet allmänt undervisningsverk i första hand tar sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte. Det som framkommit om lagstiftarens principiella inställning till beskattningen av rörelseinkomst som förvärvas vid sidan av den kvalificerade verksamheten talar för att det inte finns något utrymme för att med bibehållen skattefrihet driva rörelse vid sidan av skolverksamheten eller att utrymmet i varje fall bör vara mycket obetydligt. En ordning som innebar att förekomsten av en sådan rörelse alltid skulle medföra förlust av skattefriheten kan å andra sidan få tröskeeffekter av det slag som lagstiftaren vid utformningen av andra delar av det aktuella regelsystemet har velat undvika (jfr SOU 1939:47 s. 59-62 och prop. 1942:134 s. 50 angående det s.k. huvudsaklighetsrekvisitet, som i dag finns i 7 § 6 mom. fjärde stycket SIL). En rimlig avvägning synes vara att tolka begreppet allmänt undervisningsverk 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 (jfr Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 301 ff., angående tillämpningen av nyssnämnda huvudsaklighetsrequisit i 7 § 6 mom. fjärde stycket SIL) eller omvänt så att den samlade verksamheten "uteslutande eller så gott som uteslutande" skall avse skolverksamheten (jfr SOU 1997:2 del I s. 42 och del II s. 65).

Vad beträffar Stiftelsen Fryx delar Regeringsrätten Skatterättsnämndens uppfattning att stiftelsen på grund av sin verksamhet vid Fryxellska skolan hittills varit att bedöma som allmänt undervisningsverk i den mening som avses i katalogen. Den tilltänkta fortbildningsverksamheten får anses utgöra en sådan rörelse vid sidan av den kvalificerade verksamheten som avsetts i det föregående. I enlighet härmed bör fråga 1 besvaras så att stiftelsen förlorar sin karaktär av allmänt undervisningsverk om stiftelsens samlade verksamhet i mer än ringa omfattning kommer att avse den planerade fortbildningsverksamheten. Det är inte lämpligt att i ett förhandsbesked närmare än så precisera svaret på fråga 1. I den mån frågan inte har blivit besvarad genom det sagda, bör den avvisas.

Svaret på fråga 1 innebär att stiftelsen förlorar sin karaktär av allmänt undervisningsverk om fortbildningsverksamheten når en viss omfattning. Därmed aktualiseras fråga 2 i ansökningsen om förhandsbesked. Med anledning av den frågan finns det anledning att till en början ta ställning till om bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL kan bli tillämpliga. Enligt lagrummet gäller, såvitt nu är av intresse, att en stiftelse kan bli begränsat skattskyldig om dess huvudsakliga ändamål är att "lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning". Det citerade uttrycket tar sikte på stiftelser som - till skillnad mot Stiftelsen Fryx - inte bedriver egen skolverksamhet utan främjar undervisning och utbildning genom bidragsgivning (jfr SOU 1939:47 s. 55). Bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL blir således inte tillämpliga i förevarande fall.

Konsekvensen av det hittills sagda är att stiftelsen vid en viss omfattning av fortbildningsverksamheten blir oinskränkt skattskyldig. Denna skattskyldighet kommer att omfatta bl.a. stiftelsens inkomst av fortbildningsverksamheten. I målet saknas tillräckligt underlag för att bedöma om verksamheten vid Fryxellska skolan bedrivs under sådana förhållanden att även denna verksamhet skattemässigt är att bedöma som näringsverksamhet i form av rörelse. Vid sådant förhållande bör fråga 2 avvisas till den del den inte har blivit besvarad genom det redan sagda.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten beslutar, med ändring av Skatterättsnämndens beslut i vad det överklagats, att frågorna 1 och 2 i ansökningsen om förhandsbesked skall besvaras enligt följande. Stiftelsen förlorar karaktären av sådant allmänt undervisningsverk som avses i 7 § 4 mom. SIL, om stiftelsens samlade verksamhet i mer än ringa omfattning kommer att avse den tilltänkta fortbildningsverksamheten (fråga 1). Förloras karaktären av allmänt undervisningsverk, blir stiftelsen oinskränkt skattskyldig och därmed skattskyldig för bl.a. sin inkomst av fortbildningsverksamheten (fråga 2).

Regeringsrätten avvisar frågorna 1 och 2 i den mån de inte har besvarats genom det nu sagda.

Föredraget 1997-08-19, föredragande Lundgren, målnummer 6627-1996

Sökord: Förhandsbesked; Skattskyldighet; Stiftelse

Litteratur: prop. 1942:134, s. 62, 65, 77 och 82; BeU 1938 :32, s. 61; SOU 1939:47, s. 49, 54-55 och 62-63; SOU 1995:63, s. 86-87, 101-102 och 230-231;

SOU 1997:2, del I s. 42 och del II s. 65; Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 248-251.
