

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
1615-16

meddelad i Stockholm den 15 februari 2017

## **KLAGANDE**

Stiftelsen K

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Jönköpings dom den 20 januari 2016 i mål nr 1727-15

## **SAKEN**

Inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

## **BAKGRUND**

Stiftelsen K Förskola bedriver förskoleverksamhet utan vinstsyfte. Stiftelsen yrkade i sin inkomstdeklaration att den skulle anses vara ett sådant allmänt undervisningsverk som enligt inkomstskattelagen (1999:1229) är skattskyldigt endast för inkomst på grund av innehav av fastighet. Som

Mål nr  
1615-16

<b>Postadress</b> Box 2293 103 17 Stockholm	<b>Besöksadress</b> Birger Jarls torg 13	<b>Telefon</b> 08-561 676 00 <b>E-post:</b> hogstaförvaltningsdomstolen@dom.se	<b>Telefax</b> 08-561 678 20	<b>Expeditionstid</b> måndag – fredag 08:00-16:30
---	---	---	---------------------------------	---

huvudsaklig grund för sitt yrkande angav stiftelsen att förskoleverksamhet enligt skollagen (2010:800) utgör en egen skolform som omfattas av skolväsendet.

Skatteverket ansåg att 2010 års skollag inte innebär att bedömningen av vad som utgör ett allmänt undervisningsverk bör ändras. Stiftelsen ansågs därför vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet.

Stiftelsen överklagade till förvaltningsrätten som avlog överklagandet.

Även kammarrätten avlog stiftelsens överklagande. Kammarrätten konstaterade att begreppet skolväsende i skollagen numera omfattar skolformen förskola men fann att de definitionsmässiga förändringarna i lagen inte ändrade förskolans verksamhet eller uppdrag på ett sådant sätt att förskolan ska anses utgöra ett allmänt undervisningsverk i den mening som avses i inkomstskattelagen.

#### **YRKANDEN M.M.**

*Stiftelsen* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen med upphävande av underinstansernas domar förklarar att stiftelsen uppfyller kriterierna för ett allmänt undervisningsverk och därmed är skattskyldig bara för inkomst på grund av innehav av fastighet. Stiftelsen anför bl.a. följande.

Stiftelsen bedriver förskoleverksamhet enligt skollagen, förskolans läroplan och kommunens riktlinjer. Skollagen ställer samma krav på förskolan avseende huvudmannaskap och pedagogisk undervisning som på övriga delar av skolväsendet. Lagen bekräftar att förskolan, i likhet med övriga skolformer, bedriver undervisning och att verksamheten kan inkluderas i begreppet allmänt undervisningsverk. När det gäller förskoleverksamhet har det skett en samhällsutveckling vad avser synen på den pedagogiska inriktningen av sådan verksamhet. Förskolan ska inte längre ses som ett daghem eller en plats för förvaring av barn medan föräldrarna förvärvsarbetar. Styrande faktorer är numera barns lärande och undervisning.

*Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Verket anför bl.a. följande.

Trots att förskolan numera ingår i skolväsendet finns det tydliga skillnader mellan förskolan och övriga delar av skolväsendet. I skollagen anges bl.a. att barn från ett års ålder ska erbjudas förskola i den omfattning det behövs med hänsyn till föräldrarnas förvärvsarbete eller studier. Den verksamhet som bedrivs i förskolan ska stimulera barns utveckling och lärande, erbjuda en trygg omsorg samt förbereda för fortsatt utbildning. Sådan verksamhet kan inte hänföras till undervisning och utbildning i den bemärkelse som avses med allmänna undervisningsverk.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

### **Frågan i målet**

Frågan i målet är om en stiftelse som bedriver förskoleverksamhet kan anses som ett allmänt undervisningsverk enligt inkomstskattelagen och därmed är skattskyldig bara för inkomst på grund av innehav av fastighet.

### **Rättslig reglering m.m.**

Svenska juridiska personer är som huvudregel skattskyldiga till inkomstskatt för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § inkomstskattelagen). I 7 kap. finns emellertid vissa undantag från skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och andra juridiska personer. Enligt 7 kap. 16 § är allmänna undervisningsverk skattskyldiga endast för inkomst på grund av innehav av fastigheter.

Enligt 1 kap. 1 § andra stycket skollagen omfattar numera skolväsendet även bl.a. skolformen förskola. De definitioner som finns i 1 kap. 3 § anger att även förskola omfattas av begreppen undervisning och utbildning. Av 8 kap. 2 § framgår att

utbildningens syfte i förskolan bl.a. är att stimulera barns utveckling och lärande samt erbjuda barnen en trygg omsorg.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

Inkomstskattelagen innehåller inte någon definition av vad som är att anse som ett allmänt undervisningsverk. Enligt praxis tar begreppet i första hand sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte (RÅ 1997 ref. 64). 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.

Begreppet skolväsende omfattade enligt den skollag som gällde vid tiden för 2004 års rättsfall grundskolan, gymnasieskolan, särskolan, specialskolan, sameskolan och förskoleklassen. Det förhållandet att förskolan enligt nu gällande skollag utgör en egen skolform inom skolväsendet aktualiserar frågeställningen om även en förskola kan utgöra ett sådant allmänt undervisningsverk som enligt inkomstskattelagen är skattskyldigt bara för inkomst på grund av innehav av fastighet.

Av förarbetena till lagstiftningen framgår att syftet med att göra förskolan till en egen skolform inom skolväsendet framför allt var att betona att förskolan har ett pedagogiskt uppdrag. Undervisningsbegreppet ska ges en vid tolkning i förskoleverksamheten och omfatta omsorg, utveckling och lärande. Detta syftade dock inte på något sätt till att förändra verksamheten eller arbetssätten. Även fortsättningsvis ska förskolan ge barn såväl en god omsorg som pedagogisk verksamhet och bidra till goda uppväxtvillkor (prop. 2009/10:165 s. 212, 217 och 344).

De ändringar som gjorts i de begrepp som används i skollagen har således, som kammarrätten funnit, inte inneburit någon förändring av kraven på innehållet i den verksamhet som bedrivs vid förskolan. Begreppet skolverksamhet i skatterättslig mening kan därför inte ges en annan och vidare innebörd än som framgår av 2004 års rättsfall. Stiftelsen kan således inte anses bedriva sådan skolverksamhet som

Mål nr  
1615-16

medför att den är att anse som ett allmänt undervisningsverk enligt inkomstskattelagen.

Överklagandet ska därför avslås.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Karin Almgren, Eskil Nord, Per Classon och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Annica Gulliksson.

Förvaltningsrätten i Jönköpings dom den 8 april 2015 i mål nr 3250-14  
Skatteverkets beslut 2013-08-29, dnr 82-2950781