

### **HFD 2017 ref. 3**

**En förskola har inte ansetts bedriva sådan skolverksamhet som medför att den är ett allmänt undervisningsverk enligt inkomstskattelagen.**

7 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 15 februari 2017 följande dom (mål nr 1615-16).

#### **Bakgrund**

Stiftelsen Kungsportens 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 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 under-

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

Överklagandet ska därför avslås.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Nord, Classon* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Annica Gulliksson*.

***Förvaltningsrätten i Jönköping (2015-04-08, ordförande Karlberg):***

Frågan i målet är om stiftelsen är ett allmänt undervisningsverk och skattskyldigheten därför är begränsad på det sätt som sägs i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen.

Frågan är vidare om den ändring av avgränsningen av vad som är utbildning och undervisning och tillhörigt skolväsendet i den nya skollagen medför någon ändring av vad som kan omfattas av begreppet allmänt undervisningsverk.

Den verksamhet som bedrivs i förskolan ska stimulera barns utveckling och lärande, erbjuda en trygg omsorg samt förbereda för fortsatt utbildning. Utifrån gällande reglering, med redovisade förarbetsuttalanden till den nya skollagen, kan en sådan verksamhet inte hänföras till undervisning och utbildning i den bemärkelse som avses för allmänna undervisningsverk i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen. Vad stiftelsen har anfört i övriga delar ändrar inte bedömningen. Skatteverket har därför fattat ett riktigt beslut. Överklagandet avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

***Kammarrätten i Jönköping (2016-01-20, Rosell och Mäkinen Nordquist):***

Frågan i målet är om Stiftelsen Kungsportens Förskola kan anses utgöra ett sådant allmänt undervisningsverk som avses i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen och som därmed endast är skattskyldig för inkomst på grund av innehav av fastighet.

I lagstiftningen saknas en definition av vad som avses med allmänt undervisningsverk. Av förarbetena till bestämmelsen kan utläsas att utmärkande för denna typ av verksamhet är att de syftar till att främja viktiga samhällsfunktioner, vilka lika väl kunnat omhänderas av statliga eller kommunala organ. Institutionerna kan betecknas såsom anstalter för undervisning. Något vinstsyfte för anstaltens ägare får inte finnas (prop. 1942:134 s. 20).

Högsta förvaltningsdomstolen har beträffande begreppet allmänt undervisningsverk anfört att det i första hand får anses ta sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte (RÅ 1997 ref. 64). I ett senare avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2004 ref. 77) uttryckte domstolen att med skolverksamhet får anses vad som motsvarar det offentliga skolväsendet för barn och ungdom, vilket enligt 1 kap. 1 § andra stycket i skollagen (1985:1100) vid den aktuella tiden omfattade grundskolan, gymnasieskolan, särskolan, specialskolan och sameskolan. Vidare konstaterade domstolen att det förhållandet att förskola och skolbarnomsorg, enligt den ändring som trädde i kraft den 1 januari 1998 (dvs. efter det år som var aktuellt i avgörandet), reglerades i skollagen inte medförde annan utvidgning av vad som ingår i det offentliga skolväsendet än att förskoleklassen förts dit.

Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i RÅ 2004 ref. 77 tyder på att domstolen generellt kopplat begreppet skolverksamhet till vad som utgör det ”offentliga skolväsendet” enligt skollagen. En sådan tolkning av domstolens uttalande skulle medföra att varje ändring av vad som

avses med det offentliga skolväsendet enligt skollagen skulle leda till en ändrad skatterättslig behandling.

Det kan konstateras att förskolan omfattades av den numera upphävda skollagen även om förskolan som sådan inte inbegreps i uttrycket ”det offentliga skolväsendet för barn och ungdom”. Av 1 kap. 1 § andra stycket i den nya skollagen, som trädde i kraft den 1 augusti 2010, används begreppet ”skolväsendet” och detta omfattar numera skolformerna förskola, förskoleklass, grundskola, grundsärskola, specialskola, sameskola, gymnasieskola, gymnasiesärskola, kommunal vuxenutbildning, särskild utbildning för vuxna och utbildning i svenska för invandrare.

Av förarbetena till den nya skollagen framgår dock att den omständigheten att förskolan ska bilda en egen skolform inom utbildningsväsendet inte avser att förändra förskolans uppdrag som det uttrycks i förskolans läroplan. Uppdraget är fortsättningsvis att ge barn såväl en god omsorg som pedagogisk verksamhet och bidra till goda uppväxtvillkor. Förskolan är ett stöd för familjerna i deras ansvar för barnens utveckling och lärande. Samtidigt skapas en möjlighet för föräldrar att förena föräldraskap och förvärvsarbete (prop. 2009/10:165 s. 344). Vidare framgår att den omständigheten att förskola och fritidshem, i den nya lagen, kommer att omfattas av begreppet undervisning inte förändrar verksamhetens uppdrag. Användandet av begreppet undervisning i dessa verksamhetsformer syftar således inte på något sätt till att förändra verksamheten eller arbetssätten (prop. 2009/10:165 s. 217).

Av förarbetena framgår därmed att avsikten med ändringarna i den nya skollagen inte var att förändra förskolans verksamhet eller uppdrag genom att definitionsmässigt inbegripa förskolan i vad som utgör skolverksamhet i skollagens mening. Införandet av den nya skollagen och de förändringar som gjorts i den lagen kan, enligt kammarrättens uppfattning, inte anses medföra att karaktären på den verksamhet som bedrivs i förskolan ändrats på sådant sätt att förskolan numera ska anses utgöra ett allmänt undervisningsverk i den mening som avses i inkomstskattelagen. Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrättsrådet *Sjöö* var skiljaktig och anförde:

I praxis beskrivs uttrycket ”allmänna undervisningsverk” som en skolverksamhet som bedrivs i anstaltsmässiga former utan vinstsyfte och till skolverksamhet räknas vad som motsvarar det offentliga skolväsendet för barn och ungdom, se RÅ 1997 ref. 64 och 2004 ref. 77 (jfr även det ej överklagade förhandsbeskedet av Skatterättsnämnden den 2 juli 2009, dnr 12-09/D).

Enligt 1 kap. 1 § andra stycket skollagen omfattar begreppet ”skolväsendet” skolformen förskola. Jag anser därför att stiftelsen ska beskattas enligt reglerna för allmänna undervisningsverk i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen och bifaller därmed överklagandet.