

**Not 1**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 1 februari 2023 följande beslut (mål nr 4839-22).

**Bakgrund**

1. En ideell förening som har ett allmännyttigt ändamål kan vara undantagen från viss skattskyldighet vid inkomstbeskattningen. En förutsättning för att undantaget ska vara tillämpligt är att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet, syfte eller annat (det s.k. öppenhetskravet).

2. Stockholms Stadsmission och ett antal livsmedelsaktörer avser att bilda en ideell förening med namnet Matmissionen.

3. Matmissionen under bildande ansökte – genom Stockholms Stadsmission – om förhandsbesked och ville veta om föreningen uppfyller det skatterättsliga öppenhetskravet. I ansökan angavs följande.

4. Föreningen ska ha till ändamål att hjälpa personer som lever i fattigdom att få tillgång till god och nyttig mat samt att minska matsvinnet i Sverige. Verksamheten ska bestå i att ta emot överbliven mat från aktörer i livsmedelsbranschen för att sedan förmedla och sälja den billigt. Medlemskap i föreningen ska enligt ett utkast till föreningsstadgar vara öppet för juridiska personer inom livsmedelsbranschen som, direkt eller indirekt, kan förväntas bidra till ändamålet med föreningen och för ideella organisationer som har till ändamål att stödja fattigdomsbekämpning. Avgränsningen av medlemskretsen är naturlig med hänsyn till verksamhetens syfte.

5. Skatterättsnämnden fann att Matmissionen uppfyller öppenhetskravet. Nämnden ansåg att det i detta fall framstår som naturligt att medlemskretsen begränsas till ideella föreningar som stödjer fattigdomsbekämpning och till livsmedelsaktörer som är juridiska personer. Beträffande begränsningen till livsmedelsaktörer som är juridiska personer menade nämnden att de aktörer som har matsvinn av viss volym och etablerade distributionskanaler torde vara större livsmedelshandlare och att dessa får antas bedriva sin verksamhet i form av aktiebolag eller ekonomiska föreningar.

**Yrkanden m.m.**

6. *Skatteverket* yrkar att frågan ska besvaras med att Matmissionen inte uppfyller öppenhetskravet.

7. *Matmissionen* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**Skälen för avgörandet**

8. Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80). Underlaget måste alltså vara så klart och entydigt att den ställda frågan kan besvaras och det får inte heller saknas uppgifter som kan inverka på bedömningen (RÅ 2007 ref. 38 och HFD 2013 not. 31).

9. Öppenhetskravet i 7 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229) innebär att en ideell förening inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet, syfte eller annat. Frågan är om begränsningen i Matmissionens medlemskrets till livsmedelsaktörer som är juridiska personer kan motiveras utifrån sådana särskilda skäl som avses i bestämmelsen.

10. Matmissionen har i Skatterättsnämnden anfört att tanken är att juridiska personer inom livsmedelsbranschen som skänker mat till föreningen ska vara medlemmar i föreningen. I bestämmelsen i utkastet till föreningsstadgar som behandlar föreningens verksamhet (§ 3) uppställs dock inte någon begränsning såvitt avser möjligheten för andra livsmedelsaktörer än de som är medlemmar att skänka mat till föreningen. Det är alltså inte klarlagt om möjligheten att skänka mat till föreningen är begränsad till medlemmar.

11. Det kan konstateras att Matmissionen inte har lämnat någon närmare förklaring till varför det är naturligt med hänsyn till verksamhetens syfte att begränsa medlemskretsen till livsmedelsaktörer som är juridiska personer. Eftersom det inte kan anses självklart att begränsningen är godtagbar går det inte att avgöra om det föreligger sådana särskilda skäl som avses i 7 kap. 10 § inkomstskattelagen. Mot denna bakgrund borde Skatterättsnämnden inte ha lämnat något förhandsbesked. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökan avvisas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Classon*, *von Essen*, *Anderson* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren *Veronica Montell*.

---

*Skatterättsnämnden* (2022-06-28, *Eng*, ordförande, *Pettersson*, *Bengtsson* [skiljaktig], *Dahlberg*, *Påhlsson* [skiljaktig], *Sundin* [skiljaktig] och *Werkell*):

#### *Förhandsbesked*

Matmissionen uppfyller öppenhetskravet.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

Det finns inte något hinder mot att en ideell förening endast har juridiska personer som medlemmar. Frågan är om det skatterättsliga öppenhetskravet i 7 kap. 10 § inkomstskattelagen innebär att en ideell förening måste vara öppen för fysiska personer.

Av bestämmelsens ordalydelse kan inte utläsas något sådant krav. Vad som sägs om ideella föreningars central-, distrikts- eller samarbetsorganisationer i 7 kap. 11 § inkomstskattelagen föranleder inte heller någon annan bedömning. Bestämmelsen i 11 § är inte uttömmande utan

reglerar endast vad som redan tidigare ansågs gälla för denna typ av organisationer (se prop. 2013/14:1 s. 323 f.).

Enligt Skatterättsnämndens bedömning finns det inget hinder mot att endast juridiska personer och ideella organisationer kan antas som medlemmar. Det måste då finnas särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av Matmissionens verksamhet, syfte eller annat. Det framstår enligt nämndens mening som naturligt att medlemskretsen i ett fall som detta begränsas till ideella föreningar som stödjer fattigdomsbekämpning och till livsmedelsaktörer som är juridiska personer. De aktörer som har matsvinn av viss volym och etablerade distributionskanaler torde vara större livsmedelshandlare. Sådana livsmedelshandlare får antas bedriva sin verksamhet i form av aktiebolag eller ekonomiska föreningar.

Mot den bakgrunden anser Skatterättsnämnden att Matmissionen uppfyller öppenhetskravet.

*Bengtsson, Pålsson och Sundin* var skiljaktiga och anförde:

I det aktuella ärendet baseras avgränsningen av vilka som kan bli medlemmar på den formella juridiska formen, nämligen huruvida verksamheten bedrivs inom juridisk person eller ej. För att det skatterättsliga öppenhetskravet ska vara uppfyllt måste emellertid avgränsningen av vilka som kan bli medlemmar vara sakligt motiverad.

Ett antagande om att livsmedelshandlare som på grund av sin storlek etc. är lämpade för medlemskap alltid bedriver sin verksamhet i juridisk person, är inte en sakligt grundad avgränsning. Det är nämligen fullt möjligt för en enskild näringsidkare att bedriva en likadan verksamhet under enskild firma.

Om enskilda näringsidkare vilkas rörelser är av samma slag och storlek utesluts från medlemskap, samtidigt som medlemmarna utgörs av motsvarande slag av livsmedelsföretag som bedrivs inom ramen för juridiska personer, uppfyller föreningen enligt vår mening inte det skatterättsliga kravet på öppenhet.