

Not 53

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 oktober 2024 följande dom (mål nr 1411-24).

Bakgrund

1. En stiftelse som har ett eller flera allmännyttiga ändamål undantas från skattskyldighet för vissa inkomster, dvs. är inskränkt skattskyldig, om den uppfyller de s.k. verksamhets- och fullföljdskraven. Med allmännyttigt ändamål avses bl.a. ett ändamål som främjar kultur. Verksamhetskravet innebär att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande direkt eller genom bidrag främjar ett eller flera allmännyttiga ändamål. Fullföljdskravet uppfylls om stiftelsen använder sina intäkter i skälig omfattning för ändamålet eller ändamålen.

2. Stiftelsen Björnska fonden har till ändamål att lämna bidrag till Kungliga Operan Aktiebolags löpande utgifter.

3. Aktierna i bolaget ägs av staten. Av bolagsordningen framgår följande. Bolagets verksamhet är att driva teater samt därmed förenlig verksamhet. Verksamheten ska syfta till att främja musikdramatisk konst och danskonst. Aktierna medför inte rätt till utdelning, utan bolagets vinst ska, i den mån den inte reserveras, användas för att främja bolagets ändamål. Någon vinstutdelning från bolaget ska därför inte ske. Vid bolagets likvidation ska bolagets behållna tillgångar fördelas bland aktieägarna.

4. Stiftelsen Björnska fonden ansökte om förhandsbesked för att få veta om bestämmelsen i bolagets bolagsordning om att behållna tillgångar ska fördelas bland aktieägarna vid bolagets likvidation innebär att stiftelsens bidrag till operan inte kan anses främja ett allmännyttigt ändamål.

5. Som förutsättning för ansökan har stiftelsen angett att den uppfyller övriga villkor för inskränkt skattskyldighet samt att bolaget bedriver allmännyttig verksamhet och inte någon omfattande verksamhet vid sidan om den allmännyttiga.

6. Skatterättsnämnden ansåg att stiftelsens bidrag till bolaget främjar ett allmännyttigt ändamål.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att Stiftelsen Björnska fondens bidrag till bolaget inte ska anses utgöra främjande av allmännyttigt ändamål eftersom bolagets ägare vid en likvidation av bolaget kan tillgodogöra sig dess vinstmedel.

8. *Stiftelsen Björnska fonden* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

9. Frågan är om en stiftelse kan anses främja det allmännyttiga ändamålet kultur om stiftelsen lämnar bidrag till ett aktiebolag som utan vinstsyfte bedriver kulturverksamhet men där bolagets tillgångar tillfaller dess aktieägare vid likvidation av bolaget.

Rättslig reglering m.m.

10. När det gäller bl.a. stiftelser och ideella föreningar finns bestämmelser i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) om undantag från skattskyldighet för vissa inkomster.

11. Av 3 § första stycket framgår att stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i 4–6 §§ är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §.

12. Enligt 4 § första stycket ska en sådan stiftelse ha ett eller flera allmännyttiga ändamål. Med allmännyttigt ändamål avses bl.a. ett ändamål som främjar kultur.

13. I 5 § föreskrivs att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande ska främja ett eller flera sådana ändamål som anges i 4 §.

14. Av 6 § första stycket framgår att stiftelsen under beskattningsåret i skälig omfattning ska använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål enligt 4 §. Hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts under en period av flera beskattningsår.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. En stiftelse kan främja ett eller flera allmännyttiga ändamål antingen genom egen verksamhet eller genom att lämna bidrag till allmännyttig verksamhet som bedrivs av en annan organisation. Sådana bidrag kan antingen vara öronmärkta och avse en viss konkret verksamhet, t.ex. ett projekt som mottagaren driver (HFD 2024 ref. 39), eller utbetalas som ett stöd till hela den verksamhet som mottagaren bedriver (HFD 2019 ref. 59).

16. Det finns inte något krav på att mottagaren av bidraget själv ska vara inskränkt skattskyldig och det finns inte heller några begränsningar i övrigt vad gäller i vilken form mottagaren ska bedriva sin verksamhet (HFD 2024 ref. 39, punkt 15).

17. I rättsfallet HFD 2019 ref. 59 prövade Högsta förvaltningsdomstolen frågan om en stiftelse hade främjat ett allmännyttigt ändamål genom att lämna bidrag till ett aktiebolag som bedrev utbildning och vetenskaplig forskning inom det tekniska, naturvetenskapliga och samhällsvetenskapliga området. Domstolen fann att stiftelsen genom att lämna bidragen uteslutande eller så gott som uteslutande främjat ett allmännyttigt ändamål. Det angavs att det av bolagets bolagsordning framgick att verksamheten inte syftade till att bereda vinst åt aktieägaren utan all vinst skulle, i den mån den inte hade reserverats, användas för bolagets verksamhet.

18. I rättsfallet redovisades dock inte något om vad bolagsordningen föreskrev för det fall bolaget likvideras. Rättsfallet kan alltså inte läggas till grund för den uppfattning som Skatteverket fört fram.

19. Vid bedömningen av om ett bidrag ska anses avse ett allmännyttigt ändamål kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening som utgångspunkt inte någon avgörande vikt fästas vid förekomsten av en vanligt förekommande bestämmelse om att behållna tillgångar ska fördelas bland aktieägarna vid bolagets likvidation.

20. I förevarande fall gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning.

21. Stiftelsen har till ändamål att lämna bidrag till Kungliga Operan Aktiebolag. Bolagets verksamhet är att driva teater och därmed förenlig

verksamhet och syftar till att främja musikdramatisk konst och danskonst. Verksamheten syftar inte till att bereda vinst åt aktieägaren utan all vinst ska, i den mån den inte reserveras, användas för att främja bolagets ändamål.

22. Verksamheten som bolaget bedriver främjar det allmännyttiga ändamålet kultur. Genom att lämna bidrag till bolaget får även stiftelsen anses främja det ändamålet. Bestämmelsen i bolagsordningen som innebär att behållna tillgångar i bolaget tillfaller dess aktieägare vid likvidation medför i och för sig att det inte kan uteslutas att mottagna bidrag skulle kunna användas för annat ändamål. Någon uppgift som ens antyder att bolaget skulle stå inför en likvidation har dock inte lämnats.

23. Mot denna bakgrund bedömer Högsta förvaltningsdomstolen i likhet med Skatterättsnämnden att Stiftelsen Björnska fonden främjar ett allmännyttigt ändamål genom att lämna bidrag till Kungliga Operan Aktiebolag. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Bull, Classon, Anderson och Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Daniel Brohall.

Skatterättsnämnden (2024-02-15, Eng, ordförande, Bengtsson, Cejje, Dahlberg, Rubenson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Stiftelsens bidrag till Kungliga Operan Aktiebolag främjar ett allmännyttigt ändamål.

Rättsligt

I 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för stiftelser. För att en stiftelse ska bli inskränkt skattskyldig krävs enligt 5 § att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret uteslutande eller så gott som uteslutande främjar ett eller flera allmännyttiga ändamål. Med allmännyttigt ändamål avses enligt 4 § bland annat ändamål som främjar kultur.

Av förarbetena framgår att det viktiga är gynnandet av den allmännyttiga verksamheten som sådan och att ändamålskravet bör anses uppfyllt oavsett om det är fråga om egen verksamhet eller om bidrag lämnas till av annan ideell organisation bedriven verksamhet. Bidraget ska vara avsett att användas i den mottagande organisationens verksamhet (prop. 2013/14:1, volym 1, s. 289 f.).

I HFD 2019 ref. 59 var frågan om en stiftelses bidrag till ett aktiebolag som bedrev allmännyttig verksamhet kunde anses främja ett allmännyttigt ändamål. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det inte finns något krav på att mottagaren av bidraget själv ska vara inskränkt skattskyldig och inga begränsningar i övrigt vad gäller i vilken form mottagaren

ska bedriva verksamhet. Av det mottagande bolagets bolagsordning framgick att verksamheten inte syftade till att bereda vinst åt aktieägarna utan att all vinst, i den mån den inte reserverades, skulle användas för att främja bolagets verksamhet. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen stod det därmed klart att bolaget i sin verksamhet främjade allmännyttiga ändamål.

Enligt 3 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) ska om ett bolags verksamhet helt eller delvis har ett annat syfte än att ge vinst till fördelning mellan aktieägarna detta anges i bolagsordningen. I så fall ska det också anges hur bolagets vinst och behållna tillgångar vid bolagets likvidation ska användas.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan är om stiftelsen uppfyller verksamhetskravet i 7 kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen. För detta krävs att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret uteslutande eller så gott som uteslutande främjar ett eller flera allmännyttiga ändamål.

Stiftelsen lämnar bidrag till Operan, ett bolag som utan vinstsyfte bedriver allmännyttig verksamhet inom kulturområdet. Det innebär enligt Skatterättsnämndens uppfattning att stiftelsen i sin verksamhet under beskattningsåret främjar ett allmännyttigt ändamål. Att behållna tillgångar vid en eventuell framtida likvidation av Operan kommer att tillfalla aktieägaren staten förändrar inte den bedömningen.