

Ref 39

Fråga om en stiftelse kan anses främja miljövard i sin verksamhet, i den mening som avses i bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet, genom att lämna bidrag till enskilda näringsidkare för finansiering av projekt inom miljövard.

7 kap. 3–6 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 13 juni 2024 följande dom (mål nr 2692-23).

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 miljövard. 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 Svensk Våtmarksfond har till ändamål att främja miljövard genom att stödja åtgärder för att restaurera, skapa och sköta våtmarker samt främja utbildning och forskning om våtmarkernas roll och värde.

3. Verksamheten består av att sprida kunskap om och stödja åtgärder för bevarande, skapande och skötsel av våtmarker samt av att främja utbildning och forskning om våtmarkernas roll och värde. Som ett led i arbetet att stödja åtgärder för bevarande, skapande och skötsel av våtmarker lämnar stiftelsen, efter ansökan, bidrag till markägare, som är enskilda näringsidkare, för finansiering av våtmarksrelaterade projekt. Stiftelsen ingår då avtal med fastighetsägare om att skapa eller restaurera våtmark. Bidragen är villkorade av att markägaren skapar eller restaurerar och därefter bevarar våtmarksområdet.

4. Stiftelsen begärde i sin inkomstdeklaration för beskattningsåret 2018 att beskattas enligt bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet för stiftelser. Skatteverket ansåg att stiftelsen inte uppfyllde verksamhetskravet, eftersom en väsentlig andel av de bidrag som stiftelsen hade betalat ut gått till markägare som är enskilda näringsidkare och verksamheten därför inte uteslutande eller så gott som uteslutande hade främjat allmännyttiga ändamål.

5. Stiftelsen överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslag överklagandet. Enligt domstolen hade mottagarna av de bidrag som stiftelsen gett ut huvudsakligen bedrivit verksamhet med vinstintresse och inte uteslutande eller så gott som uteslutande för ändamålet miljövard eller något annat allmännyttigt ändamål. Förvaltningsrätten ansåg att det inte är möjligt att enbart ta hänsyn till den delen av mottagarens verksamhet som bidraget öronmärkts för. De bidrag som lämnats till enskilda näringsidkare kunde därför inte anses ha gått till något allmännyttigt ändamål och verksamhetskravet var inte uppfyllt.

6. Stiftelsen överklagade till Kammarrätten i Stockholm som gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

Yrkanden m.m.

7. *Stiftelsen Svensk Våtmarksfond* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska bestämma att verksamhetskravet är uppfyllt. Stiftelsen yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 100 875 kr.

8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om en stiftelse kan anses främja miljövard i sin verksamhet, i den mening som avses i bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet, genom att lämna bidrag till enskilda näringsidkare för finansiering av projekt inom miljövard.

Rättslig reglering m.m.

10. I 7 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för vissa inkomster som gäller bl.a. stiftelser och ideella föreningar.

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 miljövard.

13. Av 5 § följer 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 beskattningensåret 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

Främjande av allmännyttigt ändamål

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. Det finns inget krav på att mottagaren av bidraget själv ska vara inskränkt skattskyldig. Det finns inte heller några begränsningar i övrigt vad gäller i vilken form mottagaren ska bedriva sin verksamhet (HFD 2019 ref. 59 och prop. 2013/14:1 s. 289 f.).

16. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2019 ref. 59 prövat frågan om en stiftelse hade främjat ett allmännyttigt ändamål genom att lämna bidrag till ett aktiebolag som utan vinstsyfte bedrev utbildning och vetenskaplig forskning. Aktiebolaget tillhandahöll vid sidan av denna verksamhet i begränsad omfattning uppdragsforskning som inte var att betrakta som allmännyttig. Bolagets intäkter från den sistnämnda verksamheten understeg fem procent av dess totala intäkter. Domstolen fann mot denna bakgrund att stiftelsen genom att lämna bidragen uteslutande eller så gott som uteslutande främjat ett allmännyttigt ändamål.

17. Högsta förvaltningsdomstolens ställningstagande i det nyssnämnda avgörandet utesluter inte att en stiftelse kan främja ett allmännyttigt ändamål genom bidrag till en enskild näringsidkare för finansiering av en verksamhet som objektivt sett är av allmännyttig karaktär, dvs. en verksamhet som skulle ha varit av sådan karaktär om stiftelsen direkt hade bedrivit den. Bedömningen av om verksamhetskravet är uppfyllt måste alltså inte alltid grundas på mottagarens samlade verksamhet utan kan göras även utifrån andra omständigheter. Vilken organisationsform mottagaren har och den verksamhet denne bedriver i övrigt är därvid av underordnad betydelse.

Bedömningen i detta fall

18. Stiftelsen Svensk Våtmarksfond har till ändamål att främja miljövard, vilket är ett allmännyttigt ändamål. Av utredningen i målet framgår att de bidrag som stiftelsen lämnar är villkorade av att mottagaren restaurerar eller skapar ett våtmarksområde. Det handlar alltså om en verksamhet hos mottagaren som objektivt sett är av allmännyttig karaktär. Det har inte ifrågasatts att de medel som stiftelsen betalar ut faktiskt kommer till användning i de projekt som ansökningarna avser. Att en bidragsmottagare även skulle

kunna få viss nytta av våtmarken i sin näringsverksamhet saknar betydelse för denna bedömning (jfr resonemanget i RÅ 1998 ref. 10 beträffande utbildning i form av kurser till självkostnadspris som medlemmarna i en ideell förening antogs ha haft nytta av i sin verksamhet). Stiftelsen uppfyller alltså verksamhetskravet.

19. Stiftelsen Svensk Våtmarksfond ska vidare uppfylla fullföljdskravet för att omfattas av bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet. Av utredningen i målet framgår att detta krav – med beaktande av bidragen till markägarna – är uppfyllt redan med avseende på det nu aktuella beskattningsåret. Stiftelsen uppfyller således även fullföljdskravet.

20. Överklagandet ska därför bifallas på så sätt att stiftelsen förklaras uppfylla kraven för inskränkt skattskyldighet.

Ersättning för kostnader

21. Stiftelsen Svensk Våtmarksfond har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 100 875 kr. Stiftelsen har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Stiftelsen har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

22. Med hänsyn till omfattningen av och innehållet i skriftväxlingen i målet, samt till att yrkandet avseende genomgång av kammarrättens dom inte ersätts (RÅ 2009 ref. 27 I och HFD 2023 ref. 47), finner Högsta förvaltningsdomstolen att skälig ersättning bör bestämmas till 48 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att Stiftelsen Svensk Våtmarksfond för beskattningsåret 2018 ska beskattas enligt bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet för stiftelser i 7 kap. inkomstskattelagen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Stiftelsen Svensk Våtmarksfond ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 48 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Bull*, *Baran* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Veronica Montell.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2022-02-10, ordförande Laaksonen):

Förvaltningsrättens bedömning

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Stiftelsens ändamål är att stödja åtgärder för att restaurera, skapa och sköta våtmarker samt att främja utbildning och forskning om våtmarkernas roll och värde. Enligt stiftelsens stadgar är dess verksamhet uppdelad i två delar. Den ena delen avser att nationellt och internationellt ta fram resurser till, sprida kunskap om och stödja åtgärder för bevarande, skapande och skötsel av våtmarker som produktions-, rast- och övervintringslokaler för fåglar. Den andra delen består av att främja utbildning och vetenskaplig forskning om våtmarkernas roll och värde. Målgruppen är markägare, förvaltare, brukare av jord- och skogsbruksmark samt myndigheter och intresseorganisationer.

Utifrån ovanstående beskrivning finns det inte skäl att ifrågasätta att stiftelsen under år 2018 har agerat med avsikt att främja ett sådant allmännyttigt ändamål som avses i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen (miljövård). Om en stiftelse som i detta fall väljer att främja ett sådant ändamål genom att lämna bidrag, så kallat indirekt främjande, ställs det därutöver vissa krav på bidragstagarna som måste vara uppfyllda för att verksamhetskravet ska anses uppfyllt. Som stiftelsen har framfört finns det inte något krav på att bidragstagaren är inskränkt skattskyldig. Inte heller ställs det något krav på att bidragstagaren måste vara en stiftelse eller en ideell förening eller ha någon annan särskild associationsform. Det finns alltså inte något hinder mot att bidrag ges till enskilda näringsidkare, så som skett i detta fall. Däremot uppställs krav på bidragstagarens verksamhet och ändamålet med verksamheten.

Enligt Skatteverket gick omkring 80 procent av stiftelsens bidrag till olika enskilda näringsidkare under år 2018. Stiftelsen har inte ifrågasatt denna beräkning. Annat har inte kommit fram än att bidragstagarnas huvudsakliga verksamhet har bestått av jord- eller skogsbruk som bedrivs med vinstintresse. Bidragstagarnas verksamhet och ändamålet med verksamheten har således inte uteslutande eller så gott som uteslutande varit miljövård eller något annat allmännyttigt ändamål i den mening som avses i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen. Förvaltningsrätten anser i detta avseende att det inte är möjligt att, så som stiftelsen har gjort gällande, enbart ta hänsyn till den delen av mottagarens verksamhet som bidraget öronmärkts till. Det är i stället hela verksamheten som är föremål för bedömning.

Detta innebär att de aktuella bidragen till enskilda firmor under år 2018 inte kan anses ha gått till något allmännyttigt ändamål i den mening som avses i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen. Omkring 80 procent av stiftelsens bidrag gick till enskilda firmor detta år vilket innebär att den bedrivna verksamheten inte uteslutande eller så gott som uteslutande har främjat miljövård eller något annat allmännyttigt ändamål som avses i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen. Verksamhetskravet i 7 kap. 5 § inkomstskattelagen har därmed inte varit uppfyllt. Det har inte heller kommit fram att verksamhetskravet har varit uppfyllt om hänsyn tas till hur kravet sammantaget har uppfyllts året före beskattningsåret, beskattningsåret samt det närmast följande beskattningsåret, dvs. under åren 2017–2019. Förutsättningarna för att stiftelsen ska anses vara inskränkt skattskyldig har därmed inte varit

uppfyllda. Det har inte heller kommit fram något annat skäl för att sätta ned det av Skatteverket påförda beloppet, utöver vad som skett genom Skatteverkets obligatoriska omprövning. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Stockholm (2023-02-17, *Jansson, Åsbrink och Landelius*):

Inkomstbeskattning

Det som stiftelsen har fört fram och det som i övrigt framgår av utredningen ger inte kammarrätten anledning att göra någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten har gjort. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.