



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2692-23

meddelad i Stockholm den 13 juni 2024

KLAGANDE

Stiftelsen Svensk Våtmarksfond, 802401-2737

Ombud: Michael Asplund
Mazars Skatt KB
Box 1317
111 83 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 17 februari 2023 i mål nr 2527-22

SAKEN

Inkomstbeskattning

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.

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 avslog 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 miljövård.
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 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*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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Thomas Bull,
Mahmut Baran och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Veronica Montell.