

Förord

Under hösten 1999 besökte jag en av de informationskvällar som skattemyndigheten anordnar för att informera om ideella föreningar. I samband med föredraget gavs tillfälle för besökarna att ställa frågor och med ledning av dessa frågor kunde jag bedöma hur insatta föreningsrepresentanterna var i skatteregleringen och vilka problem de stött på. Detta föredrag gav en mycket god inblick i vilka problem som förekommer bland ideella föreningar. Under uppsatsens framväxt har jag därför haft detta föredrag i åtanke. Jag har även varit i kontakt med Ingrid Karlsson som är skatteinformatör på Skattemyndigheten i Göteborg och som arbetar med ideella föreningar, mina diskussioner med henne har varit mycket givande. Dessutom har min handledare Elleonor Fagerfjäll varit ett stort stöd och kommit med många värdefulla råd och kommentarer. Ett stort tack till Er båda.

Maj 2000

Sofia Kolmodin

Innehållsförteckning

FÖRORD	1
FÖRKORTNINGAR	3
1. INLEDNING	4
1.1 SYFTE OCH METOD	4
1.2 AVGRÄNSNINGAR.....	5
2 IDEELLA FÖRENINGAR – CIVILRÄTTSLIGA BESTÄMMELSER	6
2.1 IDEELLA FÖRENINGAR – HISTORIK	6
2.2 HUR EN IDEELL FÖRENING SKAPAS OCH BLIR EN JURIDISK PERSON.....	7
2.3 ORGANISATIONSNUMMER.....	8
2.4 BOKFÖRINGSSKYLDIGHET.....	9
2.5 PERSONLIGT ANSVAR	10
3 IDEELLA FÖRENINGAR – INKOMSTBESKATTNING	11
3.1 BEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA IDEELLA FÖRENINGAR.....	13
3.1.1 Ändamålskravet.....	13
3.1.2 Verksamhetskravet.....	15
3.1.3 Öppenhetskravet.....	16
3.1.4 Fullföljdskravet.....	17
3.1.5 Svenska kyrkan – ett exempel.....	20
3.2 OBEGRÄNSAT SKATTSKYLDIGA IDEELLA FÖRENINGAR	22
3.3 SKATTEBEFRIADE INKOMSTER.....	23
3.3.1 Rörelseinkomster.....	24
3.3.1.1 Naturlig anknytning	24
3.3.1.2 Hävd	26
3.3.1.3 Huvudsaklig del	29
3.3.1.4 Inkomster undantagna från beskattning	31
3.3.2 Fastighetsinkomster	31
3.3.2.1 Första skattebefriade fastighetsinkomsten	32
3.3.2.2 Andra skattebefriade fastighetsinkomsten	33
3.3.2.3 Tredje skattebefriade fastighetsinkomsten.....	34
3.3.3 Kapitalinkomster och realisationsvinster.....	35
3.4 DEKLARATIONSSKYLDIGHET	36
4 NEUTRALITETSPRINCIPEN OCH REGELSYSTEMET I 7 § 5 MOM SIL	37
5 AVSLUTANDE SYNPUNKTER	41
6 BILAGOR	44
6.1 BILAGA 1. SIL 7 § 5 MOM. /TRÄDER I KRAFT I:2000-01-01/	44
6.2 BILAGA 2. UTDRAG UR 7 KAPITLET INKOMSTSKATTELAG (1999:1229).....	46
6.3 BILAGA 3. UTDRAG UR 13 KAPITLET INKOMSTSKATTELAG (1999:1229).....	48
7 KÄLLFÖRTECKNING	49
7.1 OFFENTLIGT TRYCK	49
7.2 LITTERATUR	50
7.3 RÄTTSFALL.....	50
7.4 TIDSKRIFTER	51
7.5 ÖVRIGT	51

Förkortningar

AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
FL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
LSK	Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SKM	Skattemyndigheten
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
TL	Taxeringslag (1990:325)

1. Inledning

Ideella föreningar är en stor del av den svenska kulturen och för många en del av vardagen. Många människor har dessutom någon gång suttit i en föreningsstyrelse eller haft uppdrag i en ideell förening. Okunskapen om ideella föreningar och vilka regler som gäller för dessa är förvånansvärt stor. Skall exempelvis en ideell förening deklarerera? Vem är i så fall ansvarig för att deklarationsskyldigheten efterlevs? Detta och mycket mer skall behandlas i denna uppsats. Ideella föreningar är som huvudregel obegränsat skattskyldiga. Detta innebär att samma regler gäller för ideella föreningar som för övriga juridiska personer. Om en ideell förening uppfyller vissa villkor blir den emellertid begränsat skattskyldig. Med detta menas att föreningen åtnjuter vissa skattelättnader som resulterar i att vissa typer av inkomster då kan undantas från beskattning. Det finns ingen civilrättslig lagstiftning för ideella föreningar. Detta skapar ibland problem i den skatterättsliga regleringen, eftersom civilrätten normalt utgör grunden för den skatterättsliga lagstiftningen.

Jag kommer inledningsvis att ägna ett kapitel åt civilrättsliga aspekter på ideella föreningar, då detta tjänar som grund för den följande framställningen. Jag kommer därefter att behandla inkomstbeskattningen för ideella föreningar. Först skall utredas vad som krävs för att bli begränsat skattskyldig och därefter skall de inkomster som kan bli skattebefriade utredas. Avslutningsvis skall regelsystemet för ideella föreningars skattebefrielse diskuteras utifrån neutralitetsprincipen.

1.1 Syfte och metod

Denna uppsats skall behandla de krav som ställs på en ideell förening för att begränsad skattskyldighet skall uppnås. Den skall också utreda vilka typer av inkomster som är skattebefriade. Uppsatsens syfte är att fastställa gällande regler, förklara innebörden av dessa och undersöka vissa problem som kan finnas med lagstiftningen.

Uppsatsen bygger på den reglering som finns i 7 § 5 mom SIL. För att kunna tolka och förtydliga lagtexten har förarbeten i form av propositioner, utredningar, betänkanden och direktiv lästs och bearbetats. Jag har även använt mig av rättsfall från Högsta domstolen och Regeringsrätten i min analys. I den mån jag hittat relevanta uttalanden i doktrinen har jag belyst dessa. Regleringen i SIL har numera ersatts av IL. Eftersom ingen egentlig ändring är

avsedd vid övergången från SIL till IL kommer jag huvudsakligen att referera till SIL. De nya paragrafnumren i IL kommer dock att redovisas parallellt med lagrummen i SIL. 7 § 5 mom SIL i gällande lydelse återfinns i bilaga 1. Dess motsvarigheter i IL, delar av 7 kap. återfinns som bilaga 2.

1.2 Avgränsningar

I doktrinen behandlas ofta ideella föreningar i samband med stiftelser, eftersom regleringen av dessa två associationer tidigare har haft en delvis gemensam framväxt. I denna uppsats skall emellertid endast ideella föreningar behandlas. De ideella föreningar som uteslutande bedriver näringsverksamhet kommer emellertid inte att behandlas, eftersom dessa regleras på samma sätt som ekonomiska föreningar och aktiebolag vad gäller redovisning, skatter m.m. Uppsatsen har istället fokuserats på övriga ideella föreningar, d.v.s. de som enligt huvudregeln är *obegränsat skattskyldiga* samt de *begränsat skattskyldiga* som uppfyller kraven för skattebefrielse och således blir skattebefriade för vissa typer av inkomster. De obegränsat skattskyldiga ideella föreningarna kommer inte att utredas i uppsatsen eftersom de beskattas som övriga juridiska personer. Dessa ideella föreningar skall dock kortfattat behandlas i en jämförelse med de begränsat skattskyldiga och vissa undantagsregler som gäller de obegränsat skattskyldiga ideella föreningarna skall kortfattat beröras.

Sedan årsskiftet jämföras registrerade trossamfund med ideella föreningar. I uppsatsen kommer endast begreppet ideella föreningar att fortlöpande användas. Med ideella föreningar avses således såväl ideella föreningar som registrerade trossamfund. När det gäller vilka inkomster som är skattebefriade för de begränsat skattskyldiga ideella föreningarna kommer endast inkomstbeskattningen att beröras. Andra intressanta områden där ideella föreningar kan åtnjuta en begränsad skattskyldighet är till exempel på mervärdesskattens, förmögenhetsskattens och fastighetsskattens område. Dessa faller emellertid utanför ramen för denna uppsats.

2 Ideella föreningar – civilrättsliga bestämmelser

Ideella föreningar som organisationsform regleras inte i lag. Ideella föreningar är således den enda form av juridisk person som inte är definierad i lagtext. Att fastställa vad som är en ideell förening kan därför tyckas svårt. En ideell förening definieras dock ofta¹ som en förening som inte uppfyller förutsättningarna för att vara en ekonomisk förening, vilket medför att en ideell förening således är en negativt definierad juridisk person. Eftersom de ekonomiska föreningarna är reglerade i lag är definitionen av dessa klar och tydlig. En ekonomisk förening skall ha till syfte att främja sina medlemmars ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet.² När ett utav dessa två rekvisit inte föreligger hos en förening, har man en ideell förening för handen. Det kan sålunda dels röra sig om en förening som främjar sina medlemmars ekonomiska intressen utan att bedriva ekonomisk verksamhet, exempelvis fackföreningar. Det kan också röra sig om en förening som bedriver verksamhet som främjar ett ideellt syfte, även om den dessutom bedriver ekonomisk verksamhet. Floran av ideella föreningar är stor. Från fackföreningar och sportklubbar till scoutkårer, politiska partier och religiösa föreningar mm. Att lagstifta om ideella föreningar har i praktiken visat sig vara svårt, då förslagen ofta möter både missnöje och skepticism³.

Ideella föreningar har rättskapacitet och är juridiska personer, vilket skall beröras nedan under kapitel 2.2. Vissa enklare former som inte uppfyller kraven för att vara juridiska personer, som exempelvis små läsecirklar⁴, uppnår inte rättskapacitet och kan därmed inte binda föreningen till avtal utan endast binda de fysiska personer som ingått avtalet. Dessa föreningar lever över huvud taget inte upp till kraven på att vara ideella föreningar och faller således utanför ramen för denna uppsats.

2.1 Ideella föreningar – historik

Rötterna till det vi idag kallar för ideella föreningar går tillbaka till 1300-talet, nämligen medeltidens gillen och skrån. De förstnämnda var grupper som verkade dels inom religiösa fält, dels inom sociala fält. Skrån var hantverksorganisationer som verkade inom respektive yrkeskategori och dessa reglerades genom kungliga förordningar. Den typ av ideella föreningar med den juridiska form som vi idag känner till har influenser från utlandet,

¹ Hemström, *Bolag.* s. 95 f.

² 1:1FL.

³ SOU 1995:63 s. 178 och SOU 1987:33 del 3 s. 14.

⁴ SOU 1995:63 s. 179.

närmare bestämt USA och Västeuropa. Dessa influenser kom att i Sverige få sitt första uttryck i Svenska Nykterhetssällskapet som bildades år 1830.⁵ Tanken att gå samman och bilda en förening som samarbetsorgan har alltså funnits länge, även om formen hos 1300-talets gillen och skrän är väsensskilt från dagens ideella föreningar.

Mot slutet av 1800-talet växte fackföreningsrörelsen fram och i deras kölvatten bildades sedermera de politiska föreningarna. Idrottens intåg i föreningslivet kom på 1880-talet, men dess stora genombrott kom inte förrän på 1930-talet då den blev en massrörelse. Folkrörelseutredningen redogjorde i sitt betänkande SOU 1987:33 för att det finns ungefär 200 000 föreningar i Sverige och att dessa har ca 31 miljoner medlemmar. Av dessa fakta kunde man dra slutsatsen att varje svensk i genomsnitt är medlem i fyra föreningar.⁶ En motsvarande siffra torde gälla idag.

Hur påverkar då det faktum att varje svensk statistiskt sett är medlem i en ideell förening kunskapsnivån om ideella föreningar i samhället? Jag skulle vilja hävda att den juridiska kunskapen om ideella föreningar är mycket låg i samhället. Att ideella föreningar som huvudregel skall betala skatt är inget som normalmedlemmen känner till. Detta i sig är som jag ser det inget problem, men när okunskapen sträcker sig in i föreningars styrelser kan det bli det. Problemet behöver inte nödvändigtvis vara att föreningen är ovetande om sin skattskyldighet, utan kan lika väl vara att föreningen har blivit skattskyldig p.g.a. att stadgarna av ren okunskap har utformats på ett felaktigt sätt.

2.2 Hur en ideell förening skapas och blir en juridisk person

Trots att ideella föreningar inte regleras i lag, som fallet är med stiftelser och ekonomiska föreningar, har i praxis framgått vad som krävs för att en ideell förening skall anses existera. När en grupp av fysiska eller juridiska personer av en eller annan anledning vill bilda en förening finns det således fastställt vad som krävs för att föreningen skall anses vara en ideell förening, dvs en förening med rättskapacitet som inte är en ekonomisk förening.

De första kraven som ställs för att en förening skall anses vara en ideell förening är att föreningen antagit *stadgar* och *valt en styrelse*. Detta framgår enligt ett avgörande från Högsta

⁵ SOU 1995:63 s. 57f och RSVs Handledning... s. 105f.

⁶ SOU 1995:63 s. 57f och RSVs Handledning... s. 105f.

Domstolen, rättsfallet NJA 1973 s. 341. I senare rättsfall har framgått att det i stadgarna skall anges *föreningens namn och ändamål* samt hur *beslut i föreningens angelägenheter skall åstadkommas*⁷. Det finns inga formella krav på att stadgarna skall vara skriftliga, men det anses lämpligt. Det finns heller inget krav på medlemsantal, Hemström menar dock att det finns en yttersta gräns, en förening kan aldrig enbart bestå av de personer som bildade den.⁸ Rent *civilrättsligt* finns det i nuläget inte några andra krav på en ideell förening än att man har stadgar och styrelse för att föreningen rättsligt sett skall vara en juridisk person.⁹ I stadgarna skall det dock gå att utläsa föreningens namn och ändamål samt hur beslutsgången är i föreningen.¹⁰ Som framgår av nästa avsnitt kan det dock i vissa situationer krävas mer av stadgarna för att en ideell förening skall kunna agera som en juridisk person.

2.3 Organisationsnummer

Juridiska personer har organisationsnummer, till skillnad från fysiska personer som har personnummer. För ideella föreningar gäller att organisationsnummer kan tilldelas dem om föreningen själv begär det.¹¹ För detta krävs en ansökan på särskild blankett¹² till den skattemyndighet där föreningen har sitt säte.

Det finns inget krav på att en ideell förening skall ha ett organisationsnummer för att vara en juridisk person med rättskapacitet. Om en ideell förening vill skaffa sig ett organisationsnummer, för att föreningen skall kunna genomföra vissa civilrättsliga transaktioner, ställer skattemyndigheten krav på att stadgarna skall innehålla fler uppgifter än de som ovan nämnts under 2.2. De uppgifter som skattemyndigheten kräver för att tilldela organisationsnummer är följande¹³:

- * firma (föreningens namn),
- * säte (ort där styrelsen finns),
- * ändamål,
- * regler för hur verksamheten skall bedrivas,
- * regler för medlemskap och uteslutning,

⁷ NJA 1987 s. 394.

⁸ Hemström, Vertikala organisationsstrukturer, s. 270.

⁹ SOU 1995:63 s. 59.

¹⁰ A.a.

¹¹ 2 § Lag (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m. fl.

¹² Blankett RSV 8400.

¹³ Blankett RSV 8400

- * uppgift om medlemsavgifter eller regler för hur de fastställs,
- * uppgift om räkenskapsår,
- * uppgift om hur revisorerna utses,
- * uppgift om beslutande organ (ordinarie och extra föreningsstämma) och regler för detta,
- * regler för kallelse till föreningsmöte,
- * regler för rösträtt,
- * uppgift om styrelsens sammansättning (antal ledamöter och suppleanter) och hur den väljs samt regler för dess arbete,
- * regler för ändring av stadgarna,
- * regler för upplösning av föreningen med angivande av hur eventuella kvarvarande tillgångar skall disponeras.

Situationer när det kan vara aktuellt att skaffa sig ett organisationsnummer är om föreningen vill betala ut löner, betala skatt och arbetsgivaravgifter, men det kan även vara nödvändigt för att exempelvis redovisa mervärdesskatt eller för att ha möjlighet att öppna ett postgiro- eller bankkonto. Vissa av de uppgifter som skattemyndigheten kräver är dessutom nödvändiga för att en ideell förening skall kunna åtnjuta de skattefördelar som kommer att beröras under avsnitt 3.1. När en ideell förening bildas bör alla dessa uppgifter finnas med i stadgarna, för att föreningen skall bli en juridisk person som kan utnyttja sin rättskapacitet till fullo. Trots att föreningen *civilrättsligt* kan vara en ideell förening utan alla dessa uppgifter, bör eftersträvas att med tydlighet i stadgarna undvika situationer där *skatterätten* blir en belastning för den ideella verksamheten.

2.4 Bokföringsskyldighet

Enligt bokföringslagen är ideella föreningar som bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga.¹⁴ Detta innebär att flertalet ideella föreningar *inte* är bokföringsskyldiga. Idrottsföreningar är ett tydligt exempel på detta. Gunne m.fl. menar att bokföringslagens begrepp ”bedriver näringsverksamhet” i detta sammanhang torde innefatta att bedriva rörelse eller inneha fastighet.¹⁵ Ideella föreningar som bedriver rörelse eller innehar fastighet skulle därmed vara bokföringsskyldiga. Bokföringslagens 1 § 2 st stadgar om bokföringsplikt för ideella föreningar som hyr ut byggnad eller del av byggnad. Detta gäller dock endast om

¹⁴ 1 § Bokföringslagen (1976:125).

¹⁵ Gunne m.fl. s. 121ff.

”verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres”.¹⁶

Ideella föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bör dock, enligt Riksskatteverket, följa ”god föreningsssed”.¹⁷ Vad begreppet ”god föreningsssed” innebär upplyses inte om, men att ha en god ordning på föreningens ekonomi torde innefattas. Att ha en ordnad bokföring som granskas regelbundet är något som de flesta föreningar har krav på enligt sina stadgar. Detta skulle kunna tänkas ingå i begreppet ”god föreningsssed”. Tilläggas bör att en ordnad bokföring där inkomster redovisas enligt bokföringsmässiga grunder ofta underlättar deklaraionsarbetet. För det stora flertalet föreningar innebär ”god föreningsssed” inte något större problem eftersom de flesta ideella föreningar har en ordnad bokföring och valda revisorer som årligen granskar bokföringen.

Endast i de fall då föreningen driver näring finns krav på revisor. Föreningen Auktoriserade Revisorer menar att föreningens egna stadgar får vara vägledande för vad som skall gälla vid såväl redovisning som revision.¹⁸

2.5 Personligt ansvar

En ideell förening är en form av juridisk person och med detta följer att medlemmarna som huvudregel inte är personligt ansvariga för föreningens handhavanden. En ideell förening företräds av styrelsen och beroende på hur föreningens stadgar är utformade kan även andra personer företräda föreningen. På civilrättslig grund kan således inte medlemmar i en ideell förening bli betalningsansvariga för föreningens skulder.¹⁹ Vad gäller den skatterättsliga regleringen kan emellertid företrädare för en förening bli personligt betalningsansvariga.

År 1997 kom Skattebetalningslagen (1997:483) som bland annat stadgar om ansvar för företrädare för juridisk person att betala in skatt. Detta ansvar kallas företrädaransvar och återfinns i 12:6 SBL. Denna paragraf stadgar om personligt ansvar för företrädare för juridiska personer. Att ideella föreningar innefattas i detta stadgande och att sådant betalningsansvar även kan omfatta företrädare för ideella föreningar följer av ett rättsfall från

¹⁶ 1 § 2 st. BFL.

¹⁷ RSVs Handledning... s. 110f.

¹⁸ FARs samlingsvolym s. 997.

¹⁹ Hemström, Organisationernas rättsliga ställning s. 150ff. En viss civilrättslig möjlighet finns dock via institutet ansvarsgenombrott, se Hemström a.a.

Högsta domstolen. Rättsfallet, NJA 1994 s. 170, slår fast att en företrädare för en ideell förening i princip kan drabbas av personligt betalningsansvar, även om utgången i rättsfallet inte blev sådan. Företrädare för en ideell förening är föreningens styrelse. En fysisk person som sitter i en förenings styrelse kan således bli personligt betalningsansvarig för föreningens obetalda skatter.²⁰ Frågan är då vilka skatter som omfattas av skattebetalningslagen. Tidigare har inte inkomstskatt kunnat bli föremål för företrädaransvar.²¹ Numera omfattas dock inkomstskatt såväl som exempelvis mervärdesskatt, arbetsgivaravgift, skattetillägg och förseningsavgift av SBL.²² Okunskap om vilka skatteregler som gäller för ideella föreningar kan innebära att en förening inte fullgör sin skatteplikt på ett korrekt sätt. Detta medför då en risk för att föreningens företrädare kan bli personligt betalningsansvariga. Företrädaransvaret är således en mycket välgrundad anledning till att studera vilka skatteregler som gäller för ideella föreningar.

3 Ideella föreningar – Inkomstbeskattning

Ideella föreningar är som huvudregel skyldiga att betala inkomstskatt enligt 6 § 1 mom b SIL²³. Denna huvudregel har dock ett flertal undantag. Det talas därför ofta om två former av ideella föreningar vad gäller beskattning. Begränsat skattskyldiga ideella föreningar, s.k. allmännyttiga ideella föreningar och obegränsat skattskyldiga ideella föreningar. Man finner undantaget till nämnda huvudregel i 7 § 5 mom SIL där det stadgas om befrielse från skattskyldighet för ideella föreningar som uppfyller vissa villkor. Genom att uppfylla dessa villkor kan en ideell förening bli skattebefriad för vissa inkomster. Det finns *inte* vissa typer av ideella föreningar per automatik är begränsat skattskyldiga. Det krävs *alltid* att ett visst antal kriterier är uppfyllda, vilka kommer att undersökas närmare i kapitel 3.1. De obegränsat skattskyldiga ideella föreningarna kommer att behandlas under kapitel 3.2. Därefter kommer frågan om vilka inkomster som är skattebefriade enligt 7 § 5 mom SIL att behandlas utförligt i kapitel 3.3. Inledningsvis skall dock kort redogöras för hur inkomstbeskattningen för ideella föreningar har växt fram.

Ideella föreningar har inte alltid haft möjligheten till begränsad skattskyldighet. Vid Kommunalskattelagens tillkomst var ideella föreningar inte med bland de subjekt som var

²⁰ Löfgren m.fl. s. 102ff.

²¹ Löfgren m.fl. s. 99f.

²² 1:1 SBL.

²³ Motsvarigheten i IL återfinns i 6 kap. 3 §.

begränsat skattskyldiga. År 1942 infördes bestämmelser i KL²⁴ om undantag från skattskyldighet för de stiftelser och ideella föreningar som främjade vissa ändamål. Inkomster som undantogs från skattskyldighet var de inkomster som inte hänförde sig till fastighet eller rörelse. Dessa regler fanns i 53 § KL. År 1977 kom den lagstiftning för ideella föreningar som vi idag känner till,²⁵ även denna infördes i 53 § KL. Innebörden av denna lagstiftning var en utvidgning av då gällande rätt och kom att innebära att kretsen av de ideella föreningar som kunde bli skattebefriade utökades. Den innebar också att man utökade de inkomster som föreningarna kunde bli skattebefriade från. Vissa fastighets- och rörelseinkomster lades till listan över inkomster som kunde bli skattebefriade.

Den kommunala taxeringen av juridiska personer togs 1984 bort och de regler som tidigare funnits i 53 § KL flyttades i samband med detta över till 7 § 3-6 mom SIL.²⁶ År 1988 beslutades att skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar skulle ses över.²⁷ Stiftelse- och föreningsskattekommittén tillsattes och kom med slutbetänkande 1995, SOU 1995:63. Utredningen kom med ett förslag till lag om befrielse från skattskyldighet för stiftelser och ideella föreningar. Lagförslaget har ännu inte medfört någon lagstiftning.

År 1999 utvidgades reglerna i 7 § 5 mom SIL, som gäller ideella föreningar, till att också omfatta registrerade trossamfund.²⁸ Denna lagstiftning trädde i kraft den första januari 2000 och hade sitt ursprung i Svenska kyrkans separation från staten. I slutet av 1999 kom inkomstskattelagen²⁹, en lag som ersätter mer än trettio lagar inom skatterättens område - däribland SIL och KL. I inkomstskattelagen har stiftelser och ideella föreningar fått ett eget kapitel, 7:e kapitlet, och där återfinns den lagtext som tidigare fanns i 7 § SIL. Lagstiftningen om skattebefrielse för vissa ideella föreningar i 7 § 5 mom SIL har genomgått några redaktionella ändringar, men någon ändring i gällande rätt är inte avsedd.³⁰ Inkomstskattelagen trädde även den ikraft den första januari 2000, men kommer enligt ikraftträdandelagen att tillämpas först vid taxeringsåret 2002.³¹

²⁴ SFS 1942:274.

²⁵ SFS 1977:572.

²⁶ SFS 1984:1061.

²⁷ Dir. 1988:6.

²⁸ SFS 1999:296.

²⁹ Inkomstskattelag (1999:1229).

³⁰ Prop. 1999/2000:2 del II s. 80ff.

³¹ SFS 1999:1230.

Det sätt som den svenska lagstiftaren har valt för att begränsa skattskyldigheten för ideella föreningar kallas för skattefrihetsmetoden och innebär att ett subjekt (den ideella föreningen) kan bli skattebefriat för vissa slags inkomster om det uppfyller vissa krav. Uppfyller föreningen inte alla kraven beskattas föreningen för hela sin inkomst.³² I exempelvis Danmark har man valt en annan metod, avdragsmetoden, för att begränsa skattskyldigheten när det gäller stiftelser och vissa ideella föreningar. Med denna metod beskattas subjektet som huvudregel och får göra avdrag när inkomsterna används på ett speciellt sätt, t.ex. som utdelning till allmännyttigt ändamål.³³

3.1 Begränsat skattskyldiga ideella föreningar

De föreningar som åtnjuter skatteförmåner i form begränsad inkomstskatteplikt är ideella föreningar som uppfyller följande fyra kriterier. För det första krävs det att den ideella föreningen har ett allmännyttigt ändamål. För det andra krävs att verksamheten är inriktad på att tillgodose detta ändamål. För det tredje att föreningen är öppen och slutligen för det fjärde att avkastningen går till verksamheten.³⁴ En ideell förening måste uppfylla *alla* dessa fyra krav för att bli begränsat skattskyldig. Syftet är att ideella föreningar som bedriver allmännyttig verksamhet skall kunna göra det utan att inkomstbeskattas, om föreningen bedrivs på ett visst sätt. De fyra kraven kommer att behandlas utförligt under kapitel 3.1.1 till och med kapitel 3.1.4. Därefter kommer svenska kyrkan tas upp som exempel i kapitel 3.1.5.

3.1.1 Ändamålskravet

Allmännyttigt ändamål är det första av de fyra krav som lagen ställer på en ideell förening för att skattebefrielse skall kunna uppnås. Kravet innebär att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttigt ändamål, utan att vara begränsad till vissa personers ekonomiska intressen.³⁵ Begreppet allmännyttigt ändamål har, konstaterade Skatteutskottet redan i samband med lagstiftningens tillkomst, en något svävande innebörd.³⁶ Utskottet menar att om en verksamhet från allmän synpunkt är värd att stödja, kan den omfattas av begreppet.

³² SOU 1995:63 s. 74

³³ SOU 1995:63 s.74f

³⁴ 7 § 5 mom 4 st. SIL.

³⁵ 7 § 5 mom 4 st. a) SIL.

³⁶ SkU 1976/77:45 s. 27f.

Lagtexten visar exempel på vad som menas med allmännyttigt ändamål; religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga och andra jämförliga kulturella ändamål nämns. Uppräkningen är dock inte uttömmande. Lagtexten hänvisar också till 7 § 6 mom SIL och de allmännyttiga ändamål som räknas upp där.

Det huvudsakliga syftet skall alltså vara att främja ett allmännyttigt ändamål utan begränsning till vissa personers ekonomiska intressen. Med huvudsakligt syfte avses enligt RSV ca 70-80 procent av föreningens verksamhet.³⁷ Gunne m.fl. menar dock att det i praxis har krävts att minst 75 % av verksamheten hänför sig till det allmännyttiga syftet, vilket bör beaktas.³⁸ Dessutom ställs krav på att den ideella föreningen inte får begränsa sig till vissa personers ekonomiska intressen. Detta innebär att exempelvis fackföreningar, som har till ändamål att främja sina medlemmars ekonomiska intressen, inte är skattebefriade. Av detta följer att en familj eller en grupp av personer inte kan använda institutet ideell förening för att driva ekonomisk verksamhet som har till syfte att främja familjen eller personerna utan att vara skattskyldiga.

Allmännyttigt ändamål är som nämnts ovan ett svävande begrepp. Att religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål är allmännyttiga framgår av 7 § 5 mom SIL. I nämnda lagrum finns även en hänvisning till 7 § 6 mom SIL. I detta moment finner vi vad som är s.k. kvalificerade ändamål för stiftelser vilket alltså gäller även för ideella föreningar. De kvalificerade ändamålen för stiftelser är: sjukvård, rikets försvar, vård eller uppfostran av barn, undervisning eller utbildning, hjälpverksamhet bland behövande, vetenskaplig forskning och slutligen nordiskt samarbete. Här kan konstateras att gränsen för vad som är allmännyttiga ändamål således är mer utvidgad vad gäller ideella föreningar än vad gäller stiftelser. För *stiftelser* gäller uppräknningen i 7 § 6 mom SIL, medan ideella föreningar har *ytterligare* kvalificerade ändamål uppräknade i 7 § 5 mom 4 st a) SIL. Tilläggas bör dessutom att uppräknningen för ideella föreningar inte är uttömmande utan skall ses som en vägledning.

För att ändamålskravet skall anses tillgodosett krävs enligt förarbetena att föreningens ändamål varit allmännyttigt under hela beskattningsåret. Görs en stadgeändring under

³⁷ RSVs Handledning... s. 115.

³⁸ Gunne m.fl. s. 87.

pågående beskattningsår krävs således att ändamålet både före som efter ändringen var allmännyttigt för att skattefrihet skall åtnjutas.³⁹

I nya IL återfinns ändamålskravet i 7 kap. 8 §. Lagtexten har, i förhållande till SIL, gjorts mer tydlig, men ingen ändring i sak är avsedd.⁴⁰

3.1.2 Verksamhetskravet

Det andra kravet som ställs på en ideell förening för att den skall bli skattebefriad från inkomstskatt är kravet på verksamhetens inriktning. Det krävs att den ideella föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser det allmännyttiga ändamålet.⁴¹

Detta krav innebär i praktiken att det inte räcker att en ideell förening har ett fint allmännyttigt syfte formulerat i sina stadgar. Det krävs också att man faktiskt tillgodoser detta syfte. En ideell förening med huvudsakligt syfte att bedriva idrottsverksamhet för ungdomar måste således också tillhandahålla idrottsverksamhet för ungdomar. Paragrafens formulering ”uteslutande eller så gott som uteslutande” är en hänvisning om vad som kan tolereras när det gäller annan verksamhet i föreningen än just den som tillgodoser det allmännyttiga ändamålet. Toleransnivån för annan verksamhet är låg. Vill den ideella föreningen få statusen begränsat skattskyldig, kan det inte blandas in alltför stor del icke stadgeenlig allmännyttig verksamhet utan att uppenbar risk föreligger för att bli obegränsat skattskyldig. Frågan är om toleransnivån på något sätt kan mätas. När det gäller stiftelser menar Hagstedt att det är godtagbart att använda 5-10 % av avkastningen till ett okvalificerat ändamål. För ideella föreningar torde samma procenttal gälla.⁴² Stiftelse- och föreningsskattekommittén menar att man i vissa föreningar kan använda sig av procenttal av avkastning, men att det i slutändan är en helhetsbedömning där de okvalificerade ändamålen inte får vara mer än en oväsentlig bisak.⁴³

³⁹ Prop 1976/77:135 s. 87.

⁴⁰ Prop 1999/2000:2 del II s. 86.

⁴¹ 7 § 5 mom 4 st b) SIL.

⁴² Hagstedt s. 305.

⁴³ SOU 1995:63 s. 112f.

Jag anser att det bör ifrågasättas om uppfyllelsen av verksamhetskravet tillfredsställande kan mätas genom att mäta procent av avkastningen. Risken är att man blandar ihop verksamhetskravet med kravet på fullföljd, vilket är olyckligt. Verksamhetskravet handlar om att man skall ha faktisk verksamhet i föreningen som tillgodoser det allmännyttiga ändamålet. Bedömningen får göras från fall till fall och bör enligt min mening inte mätas genom procenttal av avkastningen som går till annan verksamhet.

Verksamhetskravet återfinns i IL i 7 kap. 9 §. Lagtexten är, jämfört med SIL, i sak den samma.⁴⁴

3.1.3 Öppenhetskravet

Det tredje kravet de ideella föreningar som vill bli begränsat skattskyldiga står inför är öppenhetskravet. Det framgår av 7 § 5 mom 4 st c) SIL. Öppenhetskravet innebär att den ideella föreningen inte får vägra någon inträde som medlem. I vissa situationer kan föreningen dock vägra inträde. Hänsyn till föreningens verksamhets art och omfattning eller föreningens syfte kan då motivera undantag.⁴⁵

Lagen om ekonomiska föreningar har varit förebild för öppenhetskravet.⁴⁶ Vill man åtnjuta skattebefrielse får inte någon vägras inträde i föreningen. Förarbetena⁴⁷ fastslår dock att vissa krav kan ställas på en person för att denne skall beviljas inträde i föreningen. Som exempel på godtagbara inträdeskrav anges ett fysiskt handikapp för att få bli medlem i en handikappförening, minimiålder för en skytteförening, musikalitet i en musikförening. Detta är exempel på vad som kan anses vara godtagbara inträdeskrav med hänsyn till verksamheten. Under senare år har begränsningar av medlemskretsen varit föremål för rättslig prövning. Ett fall rörde föreningen Stockholmsgillet som hade begränsat sin medlemskrets till enbart män. Rätten fann att denna begränsning inte hade ett naturligt samband med föreningens målsättning och verksamhet och att skattefrihet således inte förelåg.⁴⁸ I ett annat fall, där medlemsbegränsningen utgjordes av personer som avlagt viss examen och män som var aktivt

⁴⁴ Prop 1999/2000:2 del II s. 86.

⁴⁵ 7 § 5 mom 4 st c) SIL.

⁴⁶ SOU 1995:63 s. 207.

⁴⁷ Prop 1976/77:135 s. 78.

⁴⁸ RÅ 1989 ref. 60.

anslutna till en viss näringsgren och hade intresse för föreningen ansågs dock begränsningen vara förenlig med öppenhetskravet.⁴⁹

En intressant fråga är hur man skall bedöma öppenheten i en förening som endast har andra föreningar som medlemmar. I exempelvis en regional förening där medlemmarna består av lokala föreningar som i sin tur är öppna, kan enligt propositionen öppenhetskravet anses vara tillgodosett. Det krävs att moderföreningen inte bedriver diskriminerande eller godtycklig medlemspolitik samt att medlemsföreningarna är öppna.⁵⁰

Öppenhetskravet har i IL fått sin placering i 7 kap. 13 §. Även denna paragraf har tydliggjorts i förhållande till SIL, utan att någon saklig ändring är avsedd.⁵¹

3.1.4 Fullföljdskravet

Det fjärde kravet som ställs på en ideell förening för att den skall åtnjuta skattebefrielse är kravet på fullföljd. Härvid krävs det att föreningen i sin verksamhet fullföljer det allmännyttiga ändamålet. Regeln, som återfinns i 7 § 5 mom 4 st d) SIL stadgar den ideella föreningen måste bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar.

Enligt den senaste statliga utredningen på området är fullföljdskravet helt inriktat på inkomstanvändningen. Föreningen måste under en period på omkring 5 år använda ca 80 procent av föreningens avkastning till det kvalificerade ändamålet.⁵² Hänsyn tas således till att en ideell förening kan ha varierande inkomster från ett år till ett annat. I genomsnitt skall dock 80 % av avkastningen användas.⁵³ Om föreningen är nystartad är det enligt skattemyndigheten nödvändigt att använda 80% av inkomsterna årligen, åtminstone de första fem åren⁵⁴. Detta är dock inte prövat av Regeringsrätten. Med tanke på den markering som gjorts i IL angående att inkomstanvändningen skall ses över en period av år är det värt att ifrågasätta om en nystartad förening måste använda 80 % av inkomsterna årligen de första åren.

⁴⁹ RÅ 1979 Aa 160.

⁵⁰ Prop 1976/77:135 s. 78.

⁵¹ Prop 1999/2000:2 del II s. 87.

⁵² SOU 1995:63 s. 102f.

⁵³ Prop 1976/77:135 s. 78ff.

⁵⁴ Föredrag *Skatteregler för ideella föreningar*, skatteinformatör Ingrid Karlsson SKM Göteborg.

Av intresse är att studera närmare vad som skall räknas som avkastning. Departementschefen utredde noga hur denna skulle räknas ut i propositionen till lagen. I avkastningsbegreppet bör inräknas de fastighets-, rörelse- och kapitalinkomster som är skattepliktiga enligt huvudregeln, men som kan bli skattefria p.g.a. föreningens ideella ändamål.⁵⁵ Detta betyder att alla de inkomster som föreningen har under ett år som har konstaterats vara skattebefriade skall räknas med i avkastningen. Det anges dessutom i propositionen att de rörelseinkomster som är skattepliktiga bör utelämnas vid beräkningen av avkastningen.⁵⁶ Eftersom dessa inkomster beskattas finns ingen anledning att ställa krav på hur de skall användas. Detta innebär att de rörelse- eller fastighetsinkomster som föreningen skattar för inte skall läggas till avkastningen vid beräkningen av denna.

Realisationsvinster⁵⁷ omfattas inte av avkastningsbegreppet enligt förarbetena, eftersom de är av en tillfällig natur. Får en förening en realisationsvinst uppkommer därför inget problem ur fullföljdssynpunkt om man lägger denna vinst till kapitalet. När avkastningens storlek skall beräknas skall man ta hänsyn till kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande.⁵⁸ Man använder sig här av samma beräkningssätt som för föreningar som är skattskyldiga, dvs man reducerar bruttoinkomsten med kostnaderna för intäkternas förvärvande och får ett netto som beskattas eller i detta fall läggs till avkastningsbeloppet. RSV ger ett exempel på när detta är tillämpligt. När föreningar bedriver bingoverksamhet eller säljer lotter är det nettoavkastningen av denna verksamhet som skall läggas till avkastningsbeloppet.⁵⁹

Medlemsavgifter, gåvor från enskilda och bidrag från stat och kommun är som huvudregel inte inkomstskattepliktiga och skall då, enligt tidigare fört resonemang, som huvudregel inte läggas till när avkastningen skall beräknas. Dessa kan dock i vissa situationer beaktas vid bedömningen av föreningens avkastning, trots att någon beskattningsbar intäkt inte föreligger enligt SIL.⁶⁰ Förarbetena menar att den delen av nämnda intäkter som är till för att täcka föreningens *löpande utgifter* bör medräknas vid beräkningen av avkastningen för att se om fullföljdskravet tillgodoses. Om dessa intäkter inte skulle räknas med i avkastningsbeloppet kunde det innebära att en förening hade möjlighet att argumentera för att föreningens löpande utgifterna täcktes av avkastningen från föreningens egna kapital vilket i sin tur skulle kunna

⁵⁵ Prop 1976/77:135 s. 80.

⁵⁶ Prop 1976/77:135 s. 80.

⁵⁷ I IL har begreppet realisationsvinster bytt namn till kapitalvinster.

⁵⁸ Prop 1976/77:135 s. 81.

⁵⁹ RSVs Handledning... s. 120.

⁶⁰ Prop 1976/77:135 s. 81.

vara ett argument för att tillåta föreningen att lägga medlemsavgifter och offentliga bidrag till kapitalet. Detta skulle medföra att en del av inkomsterna skulle undandras från kravet på fullföljd, vilket står i strid med 7 § 5 mom 4 st d) SIL. I dessa fall, när allmänna bidrag, medlemsavgifter m.m. skall räknas med i avkastningsbeloppet kan frågan uppkomma hur stor del av utgifterna som täcks av övriga intäkter och hur stor del som skall tas från det allmänna bidraget. Härvid får en proportioneringsmetod användas, som innebär att alla intäkter som skall ingå i avkastningsbeloppet läggs ihop. Föreningens utgifter jämförs därefter med denna summa för att bedöma om fullföljdskravet är uppnått.⁶¹

Här följer ett exempel på hur avkastningen skall beräknas. En förening har under ett beskattningsår haft 72 000 kronor i utgifter för den ideella verksamheten. Inkomsterna uppgår till 90 000 kronor, varav 30 000 kronor är avkastning av föreningens tillgångar (t.ex. fastighets- och kapitalinkomster), 50 000 kronor medlemsavgifter och allmänna kommunala bidrag samt 10 000 kronor gåvor som inte är till för föreningens löpande utgifter. De belopp som skall medräknas är endast de 50 000 kronorna och de 30 000 kronorna. De 10 000 kronorna skall inte medräknas eftersom de hör till kategorin av inkomster som inte räknas med om de inte är avsedda för löpande utgifter, vilket inte var i detta fall. Föreningen har ett beräknat avkastningsbelopp på 80 000 kronor och utgifter på 72 000 kronor. Föreningen har således använt 90 % till den ideella verksamheten, vilket innebär att den uppfyller kravet på fullföljd.⁶²

Det finns en möjlighet för den ideella föreningen att få dispens från fullföljdskravet. Denna dispensregel framgår av 7 § 5 mom 5-6 st SIL. Med denna möjlighet kan föreningen spara kapital under ett antal år och investera kapitalet i t ex. en fastighet för den ideella verksamheten, utan att föreningen förlorar sin status som begränsat skattskyldig ideell förening.

Om den ideella föreningen avser att förvärva en fastighet eller annan anläggningstillgång till den ideella verksamheten kan undantag från kravet på fullföljd göras efter ansökan till skattemyndigheten som behandlar ärendet.⁶³ Dispens kan även ges för att utföra byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som föreningen brukar.⁶⁴

⁶¹ RSVs Handledning... s. 120.

⁶² Exemplet är hämtat från Prop 1976/77:135 s. 81.

⁶³ 7 § 5 mom 5 st SIL.

⁶⁴ 7 § 5 mom 6 st SIL.

Skattemyndigheten kan bevilja dispens under högst fem år i följd och kan dessutom förena dispensen med villkor om ställande av säkerhet. Om en förenings ansökan om dispens avslås kan det beslutet överklagas hos RSV. RSV:s beslut får dock inte överklagas.⁶⁵ Undantagsregeln innebär att föreningen inte måste uppfylla kravet på fullföljd, d.v.s. viss förbrukning av avkastningen, för att anses som en begränsat skattskyldig ideell förening. Om den ideella föreningen inte inom dispenstiden genomför den investering som dispensen avser skall föreningen beskattas enligt de regler som hade gällt om dispens inte beviljats.⁶⁶

Dispensmöjligheten är mycket viktig för föreningar som vill göra större investeringar, men utnyttjas enligt skattemyndigheten väldigt sällan. Som vi skall se i avsnitt 3.1.5 kan just denna möjlighet bli viktig för svenska kyrkan som numera omfattas av 7 § 5 SIL.

Fullföljdskravet och dispensmöjligheten har i IL fått tre egna paragrafer i 7:e kapitlet, 10-13 §§. Lagstiftaren har i 7 kapitlet 10 § IL valt att genom en markering i lagtexten tydliggöra att inkomstanvändningen skall ses över en period av år.⁶⁷ Detta är dock att ses som ett förtydligande av redan gällande rätt.⁶⁸

3.1.5 Svenska kyrkan – ett exempel

Svenska kyrkans separerades från svenska staten från och med årsskiftet 1999/2000. Då Svenska kyrkan tidigare varit helt skattebefriad enligt 7 § 3 mom SIL uppkom i samband med separationen frågan hur svenska kyrkan fortsättningsvis skulle behandlas skatterättsligt. Lagstiftaren har infört en ny typ av associationsform för trossamfund, s.k. registrerat trossamfund. Svenska kyrkan blev efter separationen från staten ett sådant registrerat trossamfund.⁶⁹

Utredningar har kommit fram till att Svenska kyrkan skall likställas med ideella föreningar i skatterättsligt hänseende och lydelsen i 7 § 5 mom SIL har således ändrats från och med den 1

⁶⁵ 7 § 5 mom 5 st SIL.

⁶⁶ 7 § 5 mom 7 st SIL.

⁶⁷ Prop 1999/2000:2 del II s. 86f.

⁶⁸ SOU 1997:2 del II s. 62.

⁶⁹ 1998/99:KU 18, bilaga 2 1998/99:SkU4y s. 132.

januari 2000.⁷⁰ Begreppet registrerade trossamfund lagts till i lagtexten så att kyrkan likställs med de ideella föreningarna.⁷¹

Det finns som nämnts i de föregående kapitlen fyra krav på en ideell förening eller ett registrerat trossamfund för att begränsad skattskyldighet skall uppnås. Det första kravet som Svenska kyrkan skall leva upp till är *ändamålskravet*, som innebär att det registrerade trossamfundet skall ha till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttigt ändamål utan att vara begränsad till vissa personers ekonomiska intressen. Endast det faktum att Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund räcker inte för att konstatera om ett religiöst ändamål främjas, d.v.s. registrerade trossamfund får inte bedömas främja ett religiöst ändamål utan ytterligare prövning.⁷² Svenska kyrkan har emellertid till ändamål att främja religiös verksamhet till minst 80 % utan att begränsa sig till vissa personers ekonomiska intressen och kan således konstateras uppfylla ändamålskravet.

Det andra kravet, *verksamhetskravet*, innebär att det registrerade trossamfundet måste bedriva verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser det allmännyttiga ändamålet. Svenska kyrkan måste således också bedriva verksamhet som tillgodoser sitt religiösa ändamål och eftersom Svenska kyrkan har sådan verksamhet kan verksamhetskravet konstateras vara uppfyllt.

Det tredje kravet, *öppenhetskravet*, innebär att det registrerade trossamfundet inte får vägra någon inträde som medlem om det inte finns särskilda skäl för det. Med tanke på den verksamhet som Svenska kyrkan bedriver kommer inte öppenhetskravet att vålla några problem. Även öppenhetskravet kan således konstateras vara uppfyllt.

Det fjärde kravet, *fullföljdskravet*, innebär att det registrerade trossamfundet måste bedriva en verksamhet som motsvarar avkastningen av samfundets tillgångar. Det krävs att samfundet använder 80 % av avkastningen sett över en period av år. För att Svenska kyrkan skall bli begränsat skattskyldig krävs således att man använder ca 80 % av sin årsavkastning. Om Svenska kyrkan lever upp till detta krav får bedömas över en period av år. Den genomsnittliga användningen av avkastningen skall emellertid vara 80 %. Vill Svenska kyrkan sätta av medel

⁷⁰ Se SOU 1997:45 och Prop 1998/99:38.

⁷¹ 7 § 5 mom SIL, i IL har lagstiftaren valt att lyfta ut registrerade trossamfund till 7 kapitlet 14 § där det framgår att bestämmelserna för ideella föreningar också tillämpas på registrerade trossamfund.

⁷² Prop 1998/99:38 s. 210.

för att exempelvis genomföra större reparationsarbeten på sina fastigheter kan de ansöka om dispens från fullföljdskravet. Sådan dispens kan endast ges för fem år i följd.

Svenska kyrkan äger och förvaltar många äldre kyrkobyggnader och renoveringsarbeten på dessa kan ofta bli mycket kostsamma. 20-årsplaner på finansiering av takbyten och liknande har inte varit ovanligt. Eftersom Svenska kyrkan tidigare inte haft några krav på sig för att bli befriad från inkomstskatt har detta inte varit något problem. Försättningsvis kommer liknande planer inte att kunna genomföras utan att hänsyn tas till fullföljdskravet, förutsatt att man vill ha status som begränsat skattskyldig. Svenska kyrkan ställs numera inför många krav på verksamheten för att begränsad skattskyldighet skall uppnås. Enligt min uppfattning är kravet på inkomsternas användning det krav som kyrkan kommer att få mest problem med.

3.2 Obegränsat skattskyldiga ideella föreningar

De ideella föreningar som inte kvalificerar sig som begränsat skattskyldiga ideella föreningar faller sålunda under kategorin obegränsat skattskyldiga. För dem gäller samma regler som för andra juridiska personer. Detta innebär att föreningen är skattskyldig enligt huvudregeln i 6 § 1 mom SIL och får betala 28 % inkomstskatt.⁷³ Något grundavdrag motsvarande det som begränsat skattskyldiga ideella föreningar får göra finns inte, se även avsnitt 3.4. Som tidigare nämnts är oftast fackföreningar och branschföreningar obegränsat skattskyldiga, men även ideella föreningar med ett allmängiltigt syfte som inte uppfyller de övriga kraven i 7 § 5 mom 4 st SIL blir obegränsat skattskyldiga. Vid beskattningen läggs en obegränsat skattskyldig ideell förenings alla inkomster samman och beskattas som en förvärvskälla, dvs föreningens löpande kapitalavkastning, realisationsvinster samt inkomster av näringsverksamhet beskattas gemensamt i inkomstslaget näringsverksamhet.⁷⁴ Obegränsat skattskyldiga ideella föreningar kan frikallas från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier och andelar enligt 7 § 8 mom SIL.⁷⁵ Gåvor och bidrag samt medlemsavgifter inkomstbeskattas i normalfallet inte enligt RSV.⁷⁶

⁷³ 10 a § SIL.

⁷⁴ 2 § 1 mom 5 & 6 st SIL.

⁷⁵ Motsvarigheten i IL är 34 kap 14 & 15 §§.

⁷⁶ RSVs Handledning ... s. 138.

3.3 Skattebefriade inkomster

Att en förening klassats som en begränsat skattskyldig ideell förening innebär att den är skattebefriad för vissa inkomster. I 7 § 5 mom 1 st SIL stadgas om skattebefrielse för vissa inkomster för de föreningar som uppfyller kraven på allmännyttigt ändamål, verksamhetsinriktning, öppenhet och fullföljd som redogjorts för ovan. Vid en snabb blick på lagtexten kan det kännas svårt att enkelt svara på frågan vilka inkomster som är skattebefriade. För att göra det hela något mer överskådligt kommer dessa inkomster att beröras nedan med en uppdelning av inkomsterna i rörelseinkomster, fastighetsinkomster och slutligen kapitalinkomster.

Av 7 § 5 mom 1 st SIL framgår att ideella föreningar som uppfyller de fyra kraven ”frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse”⁷⁷. Dessa föreningar är dessutom frikallade från skattskyldighet för vissa typer av fastighetsinkomster och för vissa rörelseinkomster. Det finns tre olika typer av skattebefriade fastighetsinkomster och vad gäller rörelseinkomsterna krävs att de uppfyller vissa kriterier för att bli skattebefriade. Detta skall beröras nedan.

För att kunna avgöra vilka typer av inkomster som är skattebefriade för en ideell förening krävs att begreppet näringsverksamhet kan definieras. Det finns tre typer av inkomstslag i skattehänseende. Inkomst av tjänst, inkomst av näringsverksamhet och slutligen inkomst av kapital.⁷⁸ Eftersom endast fysiska personer kan ha inkomst av tjänst återstår för juridiska personer inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. RSV definierar näringsverksamhet som verksamhet som bedrivs självständigt och med vinstsyfte.⁷⁹ I IL definieras inkomstslaget näringsverksamhet som förvärsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.⁸⁰ IL tillägger dessutom att när det gäller juridiska personer ”räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet”.⁸¹ En ideell förening behöver således inte bedriva näringsverksamhet för att ha inkomst av näringsverksamhet.

⁷⁷ 7 § 5 mom 1 st SIL.

⁷⁸ Lodin m.fl. 31 ff.

⁷⁹ RSVs handledning... s. 127.

⁸⁰ 13 kap 1 § IL.

⁸¹ 13 kap 2 § IL.

3.3.1 Rörelseinkomster

Rörelseinkomster är skattebefriade om de till *huvudsaklig del* härrör från verksamhet som har *naturlig anknytning* till föreningens allmännyttiga ändamål eller av *hävd* utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Jag skall nedan beröra vart och ett av de nyss kursiverade begreppen och förklara deras innebörd, såväl som beskriva hur de har tolkats i praxis⁸². Först kommer naturlig anknytning att behandlas, därefter begreppet hävd och slutligen huvudsaklig del.

3.3.1.1 Naturlig anknytning

Vad gäller begreppet *naturlig anknytning*, bör först nämnas att det är själva verksamheten, alltså rörelsen, som skall ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Även om andra stycket i 7 § 5 mom SIL talar om inkomstens anknytning till ändamålet bör detta inte förstås annorlunda än att det är verksamheten som avses.⁸³

Vad är då verksamhet med naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål? Det beror naturligtvis på vad föreningens allmännyttiga ändamål är, men ser man generellt på frågeställningen är den mer lättbesvarad. Till att börja med ger lagtexten i 7 § 5 mom 2 st. SIL vägledning.

Lagtexten tar upp vilka typer av inkomster som kan anses ha naturlig anknytning och ger exempel på dessa. Inkomster som skall anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål är inkomster som direkt härrör från den ideella verksamheten. Lagtexten anger som exempel hyror som en förening, som äger samlingslokaler, uppbär på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttigt ändamål, samt de entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang och liknande som en förening får in.⁸⁴ Även inkomster av verksamhet som utgör ett direkt led i det ideella arbetet anges i lagtexten ha naturlig anknytning. De exempel som lagtexten ger är ”om en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller om en handikappförening säljer varor avsedda för handikappade personer”⁸⁵. Lagtexten nämner slutligen att verksamhet som har karaktär av service till medlemmar i föreningen eller andra som deltar i föreningens ideella verksamhet skall anses

⁸² Vill man läsa en mer utförlig utredning av rörelseinkomster har ämnet utretts av Ines Klubal, våren 1999, i form av en studentuppsats vid Juridiska Institutionen i Göteborg.

⁸³ SOU 1995:63 s. 182.

⁸⁴ 7 § 5 mom 2 st SIL.

⁸⁵ 7 § 5 mom 2 st SIL.

ha naturlig anknytning. Situationer när detta enligt lagtexten kan vara aktuellt är då exempelvis en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sin klubblokal. En viktig markering som gjorts av lagstiftaren är att verksamhet där det enda sambandet med det ideella arbetet är att finansiera det, inte kan betraktas ha en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål.⁸⁶

Det är således fråga om *tre typer av verksamhet* som kan anses ha naturlig anknytning till en förenings allmännyttiga ändamål. För det första är det verksamhet som är ett direkt fullföljande av det allmännyttiga ändamålet. Exempel på det kan vara en idrottsförenings anordnande av ett idrottsevenemang.⁸⁷ Den andra typen av verksamhet är sådan verksamhet som är ”ett direkt led i det ideella arbetet”⁸⁸ vilket exempelvis skulle kunna vara då en ideell förening säljer märken eller affischer för att göra föreningen känd.⁸⁹ Den tredje typen av verksamhet som kan anses ha naturlig anknytning är verksamhet som ”har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten”⁹⁰, vilket skulle kunna gälla då en musikförening säljer noter i samband med verksamheten.⁹¹ Lagtexten exemplifierar ett antal verksamheter som kan anses ha naturlig anknytning samtidigt som den också tydligt drar gränsen vid verksamhet där enda anknytningen med det allmännyttiga ändamålet är att just finansiera det. När det gäller serviceverksamhet är det tydligt att verksamheten inte får vara stadigvarande och bedrivs som en vanlig affärsrörelse. En idrottsförening kan alltså inte bedriva en sportaffär av normal storlek och sortiment utan att beskattas, detta slogs fast redan i förarbetena till lagen.⁹²

Avgöranden från domstol har genom åren tydliggjort lagtexten ytterligare. I ett rättsfall, RÅ 1987 ref. 154, fastslogs att en minilivsbutik som en tennisklubb drev i anslutning till sina tennisbanor var skattebefriad. Försäljning skedde dels till medlemmar, dels till kringboende. Regeringsrätten resonerade kring betydelsen av varusortiment, kundkrets, omsättning och kioskens läge i förhållande till tennisanläggningen, men kunde av detta inte dra några säkra slutsatser. Dock klarlades att försäljningen endast skedde under den tid av året som tennisbanorna var öppna och sedvanlig klubb-service hade då också tillhandahållits i kiosken. Regeringsrätten fastslog med hänsyn till detta att det inte visats annat än att verksamheten

⁸⁶ 7 § 5 mom 2 st SIL.

⁸⁷ SOU 1995:63 s. 182.

⁸⁸ 7 § 5 mom 2 st SIL.

⁸⁹ Prop 1976/77:135 s. 84.

⁹⁰ 7 § 5 mom 2 st SIL.

⁹¹ Prop 1976/77:135 s. 84.

⁹² Prop 1976/77:135 s. 84.

hade naturlig anknytning till tennisklubbens ändamål. I ett annat rättsfall, RÅ 1987 ref. 67, var det fråga om en hembygdsförening som drev serverings- och kioskrörelse i sina kulturhistoriska lokaler där den också hade museum och forskningsverksamhet. Serveringsrörelsen hade en omsättning på ca 900 000 kronor, sköttes av anställd personal och riktade sig främst till allmänheten. RegR fann att verksamheten inte hade något annat samband med föreningens allmännyttiga ändamål än att finansiera det, d.v.s. naturlig anknytning saknades, vilket resulterade i att verksamheten beskattades. I ett senare rättsfall, RÅ 1992 ref. 68, säger Regeringsrätten att omständigheter som *verksamhetens omfattning* och dess *ekonomiska utfall* kan ha betydelse vid bedömningen av huruvida verksamheten har en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Jag tror att detta rättsfall bör ses som en vägledning när man ställs inför frågan om en verksamhet har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet i föreningens stadgar.

I inkomstskattelagen har reglerna om naturlig anknytning placerats i 7 kap. 7 § 2 st. punkten 2. Lagtexten har i förhållande till SIL ändrats något. Ändringen är dock endast redaktionell och någon förändring av gällande rätt är inte avsedd.⁹³ Lagstiftaren har valt att i IL helt ta bort det stycke som finns i 7 § 5 mom 2 st. SIL. Detta stycke innehåller, som nämnts ovan, en exemplifiering av vad som kan anses vara naturlig anknytning. Under lagstiftningsarbetet med IL anmärkte några av remissinstanserna på att en utlämning av exemplifieringen skulle vara olycklig. Regeringen avfärdade dock dessa farhågor eftersom de menade att det är helt klart att någon ändring inte är avsedd.⁹⁴

3.3.1.2 Hävd

De rörelseinkomster som inte har naturlig anknytning till verksamheten kan bli skattebefriade om de av *hävd* utnyttjats som finansieringskälla för det ideella arbetet. Begreppet hävd är inte definierat i lagtexten eller i förarbetena.⁹⁵ Däremot ger lagtexten en exemplifiering av vad som kan anses vara hävdvunna finansieringskällor. Att en förening ordnar bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer räknas till verksamheter som föreningar av hävd utnyttjats som finansieringskällor för sin ideella verksamhet. Även sådan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler räknas enligt lagtexten upp som exempel på

⁹³ Prop 1999/2000:2 del II s. 84ff.

⁹⁴ Prop 1999/2000:2 del II s. 84f.

⁹⁵ SOU 1995:63 s. 184.

hävdudden verksamhet. Att en ideell förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler eller dylikt räknas även det till hävdudden verksamhet.⁹⁶

Uppräkningen är som nämnts en exemplifiering och är inte på något sätt avsedd att vara uttömmande. Enligt förarbetena skall loppmarknader och danstillställningar läggas till listan⁹⁷, liksom den tivolverksamhet som bedrivs av Barnens Dags Förening i Stockholm⁹⁸. Man bör vid studium av uppräknningen i lagtexten ta hänsyn till det faktum att den skrevs för mer än 20 år sedan. För att en verksamhet skall kunna anses vara hävdudden finansieringsverksamhet krävs att den traditionellt utnyttjats som finansieringskälla.⁹⁹ Det räcker emellertid inte enligt RSV att en viss ideell förening kan visa att den under ett visst antal år bedrivit verksamheten som finansieringskälla.¹⁰⁰ Frågan vad som är hävdudden finansieringsverksamhet har belysts i praxis under 80- och 90-talet.

Praxis har i ett antal rättsfall berört frågeställningen om *medlemmarnas ideella insats*, dvs arbete utan ersättning, har betydelse för om verksamheten skall anses vara hävdudden. I ett rättsfall, RÅ 83 1:88, drev en idrottsförening en festplatsverksamhet med bl.a. en dansbana och scener under tak. Verksamheten drevs helt med ideell arbetskraft, och detta var enligt Regeringsrättens dom sammantaget med andra omständigheter en grund för skattefrihet. Den ideella arbetsinsatsen togs även upp i rättsfallet RÅ 85 1:2. En idrottsförening hade ansökt om förhandsbesked om sina inkomster av pappersinsamling. Förhandsbeskedet visade att det var en verksamhet som kunde hänföras till hävd. Regeringsrätten lade emellertid till den reservationen att detta endast gällde om själva insamlandet av papper skulle göras av frivilliga obetalda krafter inom föreningen. Av detta skulle slutsatsen kunna dras att viss verksamhet blir hävdudden bara då den bedrivs av ideell arbetskraft. Både Stiftelse- och föreningsskattekommittén och RSV menar dock att gränsen här är oklar och att inget absolut krav på ideell arbetskraft är uppställt. Båda menar att det i vissa fall är helt klart att viss verksamhet kan drivas med betald arbetskraft och ändå omfattas av hävdbestämmelsen. Stiftelse- och föreningsskattekommittén nämner bingoverksamhet som ett exempel på detta.¹⁰¹ Det finns också exempel på fall där ideell arbetskraft har använts, men då verksamheten ändå inte ansetts som hävdudden. Här kan nämnas RÅ 1987 ref. 153 som gällde bevakning av en campingplats, RÅ 1987 not 814 som gällde vaktjänstgöring i Folkets

⁹⁶ 7 § 5 mom 3 st SIL.

⁹⁷ Prop 1976/77:135 s. 85.

⁹⁸ SkU 1976/77:45 s. 30.

⁹⁹ SOU 1995:63 s. 185.

¹⁰⁰ RSVs Handledning... s. 130.

¹⁰¹ SOU 1995:63 s. 185 och RSVs Handledning... s. 130.

park och RÅ 1988 not 599 som gällde sommarservering och danstillställning som alla är exempel på fall där idrottsföreningar inte fått sin verksamhet förklarad som hävdvunnen finansieringsverksamhet.

Praxis har även tittat närmare på huruvida *verksamhetens omfattning* har betydelse för att avgöra om en verksamhet skall hänföras till hävdvunnen finansieringsverksamhet eller inte. I det redan nämnda avgörandet från 1983, som gällde festplatsverksamhet, avgjordes fallet delvis av att verksamheten hade en begränsad omfattning eftersom tillställningar endast ordnades fyra till sex gånger per år.¹⁰²

År 1992 kom däremot ett fall, RÅ 1992 ref. 68, som redogjorde för en annan uppfattning. Rättsfallet har redan nämnts vad gäller dess uttalanden om naturlig anknytning. Vad gällde naturlig anknytning fastslogs att verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall *kan* ha betydelse för bedömningen om det är naturlig anknytning. Vad gäller hävdrekvisitet fastslog dock Regeringsrätten här att verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall *saknar* betydelse, alltså en tydligt markerad skillnad mellan naturlig anknytning och hävd.¹⁰³

Även *konkurrenssituationen* har bedömts i praxis. I rättsfallet RÅ 1987 ref. 153, fick det faktum att föreningen fått ett uppdrag genom att lägga ett anbud i konkurrens med andra företag den betydelsen att verksamheten inte kunde anses ha varken naturlig anknytning eller vara hävdvunnen.¹⁰⁴

Under senare år har frågan om verksamhet i form av anordnandet av konserter kan anses ha utnyttjats av hävd som finansieringskälla för ideella föreningar. Skattemyndigheten har menat att den inte kan det, men frågan avgjordes i september 1999 av Regeringsrätten. I fallet, RÅ 1999 ref. 50 slår Regeringsrätten fast att rockkonserter är att jämföras med de festplatsarrangemang och danstillställningar som anses vara hävdvunna finansieringskällor. Numera kan således konserter läggas till listan över verksamheter som anses av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideella föreningar.

I inkomstskattelagen har stadgandet om hävdvunnen verksamhet placerats i 7 kap. 7 § 2 st punkten 2. Precis som när det gäller naturlig anknytning har lagstiftaren gjort redaktionella

¹⁰² RÅ 83 1:88.

¹⁰³ RÅ 1992 ref. 68.

¹⁰⁴ RÅ 1987 ref. 153.

ändringar utan att en ändring av gällande rätt är avsedd.¹⁰⁵ Även exemplifieringen i 7 § 5 mom 3 st SIL har tagits bort i IL. Att denna exemplifiering skulle tas bort ifrågasattes av remissinstanserna under lagstiftningsarbetet. Regeringen avfärdade emellertid farhågorna genom att påpeka att det är tydligt att inte någon ändring av gällande rätt är avsedd.¹⁰⁶ Min uppfattning är att borttagandet av exemplifieringen av hävdvunna verksamheter är ytterst lyckad, eftersom den exemplifiering som tidigare funnits skapat mer förvirring än den gjort nytta.

3.3.1.3 Huvudsaklig del

För att fastställa vad huvudsaklig del innebär måste förarbetena studeras närmare. Begreppet *huvudsaklig del* grundar sig nämligen på förvärvskällebegreppet och eftersom skattelagstiftningen har ändrats så att detta begrepp inte längre används för juridiska personer, blir tillämpningen inte helt okomplicerad. Huvudsaklighetsbedömningen skulle göras för varje enskild förvärvskälla för sig enligt förarbetena till lagen.¹⁰⁷ All inkomst i förvärvskällan skattebefriades om den huvudsakliga delen (ca 80%) var hänförlig till naturlig anknytning eller hävd.¹⁰⁸ Efter 1990 års skattereform hänförs alla inkomster hos en juridisk person till en *enda* förvärvskälla. I samband med reformen ändrades dock 7 § 5 mom SIL, så att lydelsen av paragrafen fortfarande skall tolkas som den tidigare gjort.¹⁰⁹ Den nya skrivningen ”förvaltningsenhet avseende fastighet” och ”särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse”¹¹⁰ motsvarar alltså vad som tidigare gällde. I inkomstskattelagen har lagstiftaren valt att behålla skrivningen ”förvaltningsenhet som avser fastighet” men har vad gäller rörelse ändrat skrivningen till ”självständig näringsverksamhet”.¹¹¹ Någon ändring av gällande rätt är dock inte avsedd.¹¹² Allmännyttiga ideella föreningar måste alltså fortfarande beskattas utifrån den gamla indelningen i förvärvskällor.

I inkomstskattelagen har stadgandet om huvudsaklig del placerats i 7 kap. 7 § 2 st. punkten 2. Liksom vad gäller begreppen naturlig anknytning och hävd har lagstiftaren när det gäller *huvudsaklig del* gjort redaktionella ändringar utan att avse någon ändring av gällande rätt.¹¹³

¹⁰⁵ Prop 1999/2000:2 del II s. 84ff.

¹⁰⁶ Prop 1999/2000:2 del II s. 84f.

¹⁰⁷ Prop 1976/77:135 s. 85.

¹⁰⁸ SOU 1995:63 s. 186.

¹⁰⁹ SOU 1995:63 s. 186.

¹¹⁰ Båda citaten är hämtade ut 7 § 5 mom 1 st SIL.

¹¹¹ Båda citaten är hämtade ur 7 kap. 7 § 2 st punkten 2.

¹¹² Prop 1999/2000:2 del II s. 85.

¹¹³ Prop 1999/2000:2 del II s. 85.

En fråga som uppkommit i praxis har varit huruvida två eller flera verksamheter ingår i samma förvärvskälla eller inte. I ett avgörande från 1987 kom begreppet *inre sammanhang* att få betydelse för utgången.¹¹⁴ Detta begrepp har sedan dess använts för att göra bedömningen om det är frågan om en förvärvskälla eller inte. I det nämnda fallet, som rörde en idrottsförenings campingplatsbevakning, kom Regeringsrätten fram till att den aktuella verksamheten inte var en hävdvunnen finansieringskälla. De konstaterade däremot att verksamheten ingick i samma förvärvskälla som föreningens övriga verksamhet (bl.a. bingo och reklam) eftersom bevakningen på samma sätt som föreningens övriga verksamhet sköttes av *ideell arbetskraft*. Det fanns således ett inre sammanhang mellan verksamheterna. I ytterligare ett fall har Regeringsrätten fastslagit att den ideella arbetskraften har haft betydelse för att ett inre sammanhang skall anses föreligga och att det endast var fråga om en förvärvskälla.¹¹⁵ Regeringsrätten har dock i ett annat fall kommit fram till att en särskild förvärvskälla förelåg. Detta gällde en idrottsförening som drev sommarservering och danstillställningar och verksamheten befanns vara icke hävdvunnen och skild från föreningens övriga verksamhet. Härmed förelåg en särskild förvärvskälla som blev skattepliktig.¹¹⁶ Trots att juridiska personer som huvudregel endast har inkomster som alla hänförs till samma förvärvskälla¹¹⁷, så delas inkomsterna således upp för allmännyttiga ideella föreningar och skattepliktiga verksamheter lyftes ut från den övriga ideella verksamheten och denna verksamhet behandlas som en egen förvärvskälla.

Hur bedöms då praktiskt om en förening är skattskyldig för rörelseinkomster eller inte? Om en förening har rörelseinkomster som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla och som således är skattebefriade får en närmare undersökning göras av andra rörelseinkomster som föreningen också har. Om föreningen bedriver annan verksamhet, dvs skattepliktig verksamhet, med oavlönad arbetskraft kan detta anses ha ett inre sammanhang och inkomsten kan då hänföras till samma förvärvskälla som rörelseinkomsterna med naturlig anknytning eller hävd. Bedrivs den andra verksamheten med avlönad arbetskraft är med största sannolikhet denna verksamhet utan ett inre sammanhang med föreningens ideella verksamhet och skall således ses som en egen förvärvskälla och beskattas då separat.

¹¹⁴ RÅ 1987 ref. 153.

¹¹⁵ RÅ 1989 ref. 124.

¹¹⁶ RÅ 1988 not 599.

¹¹⁷ 2 § 1 mom 5 st SIL och 14 kap. 10 § IL.

Denna skattskyldiga verksamhet utan inre sammanhang påverkar inte huvudsaklighetsbedömningen. Huvudsaklighetsbedömningen måste sedan göras. Om den skattebefriade verksamheten uppgår till ca 70-80 %¹¹⁸ av den totala verksamheten blir hela förvärvskällan skattebefriad. Om däremot den skattebefriade verksamheten understiger 70-80 % av den totala verksamheten blir hela förvärvskällan skattepliktig. Om det är fråga om endast en förvärvskälla skall denna således antingen helt beskattas eller helt undantags från beskattning.¹¹⁹

3.3.1.4 Inkomster undantagna från beskattning

Medlemsavgifter, allmänna bidrag från stat och kommun samt gåvor¹²⁰ från enskilda utgör inte inkomstskattepliktig inkomst enligt propositionen.¹²¹ I de fall då exempelvis bidraget är till för att täcka kostnader i en beskattad verksamhet utsätts den dock för beskattning.¹²² Den del av ovan nämnda inkomster som är avsedda att täcka den ideella föreningens löpande utgifter tar man emellertid hänsyn till vid beräkning av avkastningsbeloppet när man undersöker om fullföljdskravet är uppnått, se avsnitt 3.1.4.

3.3.2 Fastighetsinkomster

Fastighetsinkomster är som huvudregel skattepliktiga enligt 6 § 1 mom SIL. Enligt de tidigare nämnda reglerna i 7 § 5 mom SIL finns dock vissa lättnader i beskattningen även vad gäller fastighetsinkomster som allmännyttiga ideella föreningar har. I 7 § 7 mom SIL finns dessutom ytterligare en regel som kan leda till skattebefrielse, denna regel vänder sig emellertid inte enbart till allmännyttiga ideella föreningar utan även till övriga ägare av den typen av fastighet som avses i paragrafen. För att som ideell förening bli skattebefriad för fastighetsinkomster enligt 7 § 5 mom SIL krävs att den ideella föreningen uppfyller alla fyra kraven som 7 § 5 mom SIL 4 st uppställer, dvs kraven på allmännyttigt ändamål, verksamhetens inriktning, öppenhet och fullföljd.

¹¹⁸ RSV utgår från att 70-80% bör räcka (Handledning... s. 133) medan Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 186) sätter gränsen vid 80-85%. Då RSV är den part som beslutar om beskattning och då en förening troligen inte skulle begära att bli hårdare bedömd och beskattas har jag valt 70-80% som en trolig siffra i en praktisk bedömningssituation.

¹¹⁹ Prop 1976/77:135 s. 85f.

¹²⁰ Allmännyttiga ideella föreningar är i de flesta fall skattebefriade även från gåvoskatt, 3 & 38 §§ AGL. Föreningens syfte avgör om gåvoskattskyldighet föreligger.

¹²¹ Prop 1976/77:35 s. 81.

¹²² RSVs Handledning... s. 132.

Vilka fastighetsinkomster är då skattebefriade? För det första är det inkomster som hänför sig till innehav av fastighet som tillhör föreningen och som använts på sätt som anges i 3 kap. 4 § i fastighetstaxeringslagen.¹²³ För det andra är det inkomster som hänför sig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet och som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. För det tredje är det de fastighetsinkomster som härrör från specialbyggnad som det stadgas om i 7 § 7 mom SIL. Andra fastighetsinkomster än dessa tre är enligt 7 § 5 mom SIL skattepliktiga. De tre fastighetsinkomsterna som är skattebefriade skall i det följande förklaras och deras innebörd utredas.

3.3.2.1 Första skattebefriade fastighetsinkomsten

Den första skattebefriade fastighetsinkomsten är den som hänvisar till fastighetstaxeringslagen. Anvisad paragraf i denna lag stadgar att byggnad samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten skall undantas från skatteplikt¹²⁴ om den ägs av en ideell förening som avses i 7 § 5 mom och om den till *övervägande del* används i den allmännyttiga verksamheten. Detta innebär att antingen blir hela fastighetsinkomsten skattefri eller så blir hela fastighetsinkomsten skattepliktig.¹²⁵ Övervägande del innebär mer än hälften, dvs mer än 50%¹²⁶. Att fastigheten skall användas i den allmännyttiga verksamheten avser endast ett direkt nyttjande, d.v.s. föreningen måste använda fastigheten i verksamheten t. ex. som idrottshall. Det räcker med andra ord inte att fastigheten används som bostad åt t.ex. en pastor eller en vaktmästare.¹²⁷ Hyr en fastighetsägande förening ut en fastighet till en allmännyttig förening får den uthyrda delen inte räknas med när man undersöker om 50% används i den allmännyttiga verksamheten, eftersom uthyrningen inte är den *egna* allmännyttiga verksamheten.¹²⁸ Nämnas bör också hur det avgörs om fastigheten används till 50% i verksamheten. Normalt utgår man från våningsytan¹²⁹, men även hyresvärdet eller byggkostnaden kan ha betydelse. Detta medför alltså att en ideell förening som är begränsat skattskyldig och som äger en fastighet som

¹²³ Fastighetstaxeringslag (1979:1152).

¹²⁴ Lantbruksenhet omfattas inte av paragrafen.

¹²⁵ SOU 1995:63 s. 254.

¹²⁶ Gunne m.fl. s. 116.

¹²⁷ RSVs handledning... s. 123f.

¹²⁸ Gunne m.fl. s. 117.

¹²⁹ RÅ1986 not 133.

används till mer än 50% i den allmännyttiga verksamheten inte beskattas för sina fastighetsinkomster. En förening som innehar en fastighet som man använder till *mer än 50% i den egna allmännyttiga verksamheten* kan alltså hyra ut en del av fastigheten utan att den inkomsten blir skattepliktig. Detta är alltså den första möjligheten att bli skattebefriad för fastighetsinkomster som en allmännyttig ideell förening har. Denna möjlighet återfinns i nya IL i 7 kap. 7 § 2 st. punkten 3. Lagstiftaren har gjort redaktionella ändringar, men någon ändring av gällande rätt är emellertid inte avsedd.¹³⁰

3.3.2.2 Andra skattebefriade fastighetsinkomsten

Den andra möjligheten till skattebefrielse för fastighetsinkomst är den möjlighet som beskrivits under rörelseinkomstkapitlet se ovan under 3.3.1. Det är alltså fastighetsinkomster som skattebefrias p.g.a. att de till *huvudsaklig del* härrör från verksamhet som har *naturlig anknytning* eller av *hävd* utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. De tre kursiverade begreppen har utretts utförligt under 3.3.1, samma sak gäller för fastighetsinkomster som för rörelseinkomster. Detta innebär att en allmännyttig ideell förening kan få sin fastighetsinkomst skattebefriad om fastighetsinkomsten till 70-80% är hänförlig till hävd eller naturlig anknytning. Inte heller här delas inkomsterna upp på skattefri respektive skattepliktig del utan antingen är hela fastighetsinkomsten skattebefriad, eller så är hela inkomsten skattepliktig.¹³¹ Denna möjlighet till skattebefrielse från fastighetsinkomst gäller oavsett om fastigheten är en sådan som avses i 3 kap 2 § fastighetstaxeringslagen eller inte. Lagtexten ger exempel på att hyror som en samlingslokaläggande förening får in p.g.a. uthyrning av lokaler för allmännyttigt ändamål skall anses ha naturlig anknytning. Denna inkomst blir således skattebefriad enligt den andra fastighetsinkomstbefrielseregeln. Detta trots att fastighetsinkomsten enligt den förstnämnda regeln inte skulle kunna leda till skattebefrielse eftersom uthyrningen inte räknas som användning av fastigheten i den *egna* allmännyttiga verksamheten. RSV ger ytterligare exempel på vad som kan vara naturlig anknytning och menar att om en förening med uppgift att vårda sjuka eller handikappade får inkomster som härrör från en fastighet, exempelvis ett rehabiliteringshem kan denna anses ha naturlig anknytning och därmed bli skattebefriad.¹³² Denna möjlighet till befrielse för fastighetsinkomster återfinns i IL i 7 kap. 7 § 2 st. punkten 2. Även här har redaktionella ändringar gjorts utan att gällande rätt har ändrats.¹³³

¹³⁰ Prop 1999/2000:2 del II s. 84ff.

¹³¹ SOU 1995:63 s.254.

¹³² RSVs handledning... s. 124.

¹³³ Prop 1999/2000:2 del II s. 84ff.

3.3.2.3 Tredje skattebefriade fastighetsinkomsten

Även om en fastighetsinkomst som en ideell förening har inte är skattebefriad enligt de två första möjligheterna som stadgas i 7 § 5 mom SIL kan en ideell förening få den skattebefriade enligt det tredje alternativet. Detta möjliggörs enligt 7 § 7 mom SIL, som inte bara gäller ideella föreningar utan alla fastighetsägare. Enligt 7 § 7 mom SIL kan ägare av viss fastighet, specialfastighet, bli skattebefriad för inkomst av fastigheten om inkomsten härrör från sådan användning som gjort att byggnaden klassats som specialbyggnad. Enligt 7 § 7 mom 2 st SIL kan även ägare av lantbruksenhet som till övervägande del används i antingen vård- eller omsorgsverksamhet, eller för undervisning eller forskning befrias från inkomst av fastigheten. I 7 § 7 mom SIL finns en hänvisning till fastighetstaxeringslagen, där man kan utläsa vad som är specialbyggnad. Specialbyggnader är bland annat försvarsbyggnader, vårdbyggnader, badsport- och idrottsanläggningar där allmänheten har tillträde, skolbyggnader m.m. Om en ideell förening har en sådan specialbyggnad och det bedrivs sådan verksamhet som gjort den till specialbyggnad blir fastighetsinkomsten skattebefriad. Det krävs dock att ägaren själv bedriver verksamheten. I praxis har en ägare till en skolbyggnad blivit beskattad för den hyresinkomst som han erhållit då han hyrt ut byggnaden till en kommun, trots att kommunen bedrev skolverksamhet i byggnaden.¹³⁴ Bedriver således en idrottsförening idrottsverksamhet i en egen idrottsbyggnad blir inkomsten därifrån skattebefriad. Om idrottsföreningen hyr ut en del av lokalen, blir hyresintäkten dock skattepliktig. När det gäller tillämpningen av 7 § 7 mom SIL delas verksamheten upp i en skattepliktig del och en skattefri del, detta till skillnad från rörelseinkomster och den andra skattebefriade fastighetsinkomsten där en huvudsaklighetsbedömning görs. Denna tredje möjlighet till skattebefrielse för fastighetsinkomster har i IL fått sin placering i 7:e kap. 21 §. I huvudparagrafen för inkomstbeskattningslättnader för ideella föreningar, 7 kap. 7 § hänvisas inte till 7:21 IL. Enligt min mening är detta olyckligt, då man i övrigt lyckats tydliggöra regleringen kring inkomstskattelättnader för ideella föreningar på ett bra sätt. Någon ändring av gällande rätt är emellertid inte avsedd.¹³⁵

Sammanfattningsvis kan om skattebefriade fastighetsinkomster sägas följande. Om en ideell förening har fastighetsinkomster utreds först om skattebefrielse föreligger enligt 7 § 5 mom SIL, d.v.s. om man använt fastigheten till övervägande del i föreningens ideella verksamhet. Är inte fastighetsinkomsten befriad från skatt enligt denna regel undersöks om inkomsten har

¹³⁴ RÅ 1991 ref 36.

¹³⁵ Prop 1999/2000:2 del II s. 85f.

naturlig anknytning eller av hävd har använts som finansieringskälla för ideellt arbete. Är inte heller detta en grund för skattebefrielse utreds slutligen regelsystemet i 7 § 7 mom SIL för att se om reglerna om specialbyggnad eller skattefri lantbruksenhet är tillämpliga.

3.3.3 Kapitalinkomster och realisationsvinster

Enligt RSV beskattas inte kapitalinkomster och realisationsvinster om de uppfyller villkoren för skattebefrielse.¹³⁶ Detta sätt att uttala sig är dock något kategoriskt. Det räcker inte att en ideell förening uppfyller de fyra kraven som redogjorts för under avsnitt 3.1 och konstateras vara begränsat skattskyldig. För att de kapitalinkomster och realisationsvinster som den ideella föreningen har skall vara skattebefriade får de *inte* vara hänförliga till rörelse eller fastighetsinnehav. Löpande avkastning av föreningens tillgångar, ränta på banktillgodohavanden, utdelning på aktier och liknande är med andra ord inkomstskattebefriade förutsatt att de är hänförliga till rörelse eller fastighetsinnehav som är skattebefriade enligt 7 § 5 mom SIL.¹³⁷

I IL har i 7 kap. 7 § 2 st. punkten 1 tagits in ett stadgande om reavinster och reaförluster. I och med den nya lagstiftningen har dessa två begrepp fått nya namn och benämns kapitalvinster och kapitalförluster. Kapitalvinster och kapitalförluster hör till de inkomster som en ideell förening som uppfyller ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljdskravet och öppenhetskravet är skattebefriad ifrån.¹³⁸ Lagstiftaren har således valt att i lagtexten markera att reavinster/kapitalvinster är skattebefriade för de allmännyttiga ideella föreningarna. Vad gäller kapitalinkomster har i 13 kap 2 § inkomstskattelagen införts ett stadgande om vad som räknas som näringsverksamhet för juridiska personer. Inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder räknas dit.¹³⁹ Detta innebär att kapitalinkomster även fortsättningsvis är skattebefriade för allmännyttiga ideella föreningar om de är hänförliga till rörelse eller fastighetsinnehav som är skattebefriade.¹⁴⁰

¹³⁶ RSVs Handledning... s. 137.

¹³⁷ SOU 1995:63 s. 90.

¹³⁸ 7 kap. 7 § 2 st. punkten 1 IL.

¹³⁹ 13 kap. 2 § IL, se bilaga 3.

¹⁴⁰ 7 kap. 7 § 1 st. IL.

3.4 Deklarationsskyldighet

I Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter stadgas om deklarationsskyldighet för fysiska och juridiska personer. För ideella föreningar gäller olika regler beroende på om föreningen är en begränsat skattskyldig ideell förening eller en obegränsat skattskyldig ideell förening.

En ideell förening som uppfyller kraven i 7 § 5 mom SIL (eller motsvarigheten i IL) och sålunda är begränsat skattskyldig är skyldig att lämna *självdeklaration* om föreningens bruttointäkter under beskattningsåret överstiger 15 000 kronor.¹⁴¹ För det första skall nämnas att hänsyn här inte skall tas till inkomster som är skattebefriade. Det är således endast beskattningsbara inkomster som skall medräknas för begränsat skattskyldiga ideella föreningar. För det andra skall nämnas det grundavdrag som ideella föreningar har rätten att göra enligt 8 § 2 st SIL om de uppfyller kraven i 7 § 5 mom SIL¹⁴². Grundavdraget avräknas från den taxeringsbara inkomsten för begränsat skattskyldiga föreningar. Som en följd härav behöver föreningar vars beskattningsbara inkomst understiger grundavdraget på 15000 kronor inte deklarerat. Om en ideell förening är *obegränsat* skattskyldig skall den deklarerat om bruttointkomsten under beskattningsåret överstiger 100 kronor.¹⁴³

Begränsat skattskyldiga ideella föreningar är dock *alltid* skyldiga att lämna s.k. *särskild uppgift*.¹⁴⁴ Denna särskilda uppgift skall innehålla uppgifter om föreningens inkomster och utgifter under året samt föreningens tillgångar och skulder vid såväl räkenskapsårets början som slut. Föreningen skall dessutom lämna upplysningar om de omständigheter som föreningen anser motivera skattebefrielse. Skattemyndigheten kan efter ansökan lämna dispens från denna uppgiftsskyldighet.¹⁴⁵ Om föreningen är skyldig att lämna självdeklaration skall den särskilda uppgiften bifogas denna.¹⁴⁶

Om en ideell förening betalar ut löner eller arvoden eller andra liknande ersättningar skall *kontrolluppgift* lämnas.¹⁴⁷ Alla ersättningar över 100 kronor per person och år skall enligt RSV beaktas.¹⁴⁸ Enligt 4 kap. 2 § 5 punkten LSK är det för ideella föreningar *styrelsen* som

¹⁴¹ 2 kap. 8 § 2 punkten LSK.

¹⁴² Grundavdrag för begränsat skattskyldiga ideella föreningar hittas i IL i 63 kap. 11 §.

¹⁴³ 2 kap. 8 § 4 punkten LSK.

¹⁴⁴ 2 kap. 26 § LSK.

¹⁴⁵ 2 kap. 26 § 4 st LSK.

¹⁴⁶ 2 kap. 26 § 5 st LSK.

¹⁴⁷ 3 kap. 4 § LSK.

¹⁴⁸ RSVs Handledning... s. 143.

ansvarar för att deklara- och uppgiftsskyldigheten uppfylls. Om detta inte görs kan en förseningsavgift på 500 kronor tas ut.¹⁴⁹ För praktiska exempel på deklara- tion, särskild uppgift och kontrolluppgifter rekommenderas ”Ideella föreningar, skatt, ekonomi & juridik” av författarna Lindblad och Lundén.

Många ideella föreningar har inget organisationsnummer och finns således inte med i skattemyndighetens register. Detta skulle kunna vara ett problem, men Skattemyndigheten menar att intresse inte finns att få in deklara- tioner från varje liten ideell förening. Det skulle innebära mer kostnader än intäkter och kontrollbehovet är litet. Enligt gällande lagstiftning skall dock alla obegränsat skattskyldiga ideella föreningar med bruttointäkter över 100 kronor deklara- ra. Dessutom skall alla begränsat skattskyldiga ideella föreningar lämna särskild uppgift. Detta innebär att *alla* ideella föreningar, oavsett om de har organisationsnummer eller ej, årligen skall lämna in uppgifter till skattemyndigheten. Oavsett om skattemyndighetens kontrollbehov är litet och det rent praktiskt är olämpligt att kräva uppgifter från samhällets alla ideella föreningar, är gällande lagstiftning utformad så att alla ideella föreningar skall lämna uppgifter årligen. Ur en rättslig synvinkel är emellertid ideella föreningar som inte finns registrerade i skattemyndighetens register ett problem, även om de i nuläget inte utgör ett praktiskt sådant.

Jag menar att det är en tydlig brist i gällande lagstiftning när skatterättsliga regleringar har utformats utan att det finns en civilrättslig reglering i botten med problem som detta som en följd. Om ideella föreningar liksom alla övriga typer av juridiska personer hade krav på registrering för att uppnå status av juridisk person skulle inte nuvarande problem inte uppkomma. Om det kan fastställas att skattemyndighetens kontrollbehov är så litet att vissa ideella föreningar inte behöver lämna uppgifter borde gällande rätt ändras så att den överensstämmer med verkligheten.

4 Neutralitetsprincipen och regelsystemet i 7 § 5 mom SIL

Inom skatterätten är neutralitetsprincipen en grundläggande princip som används för att få en så konsekvent inkomstbeskattning som möjligt. Neutralitetsprincipen innebär i korthet att skattereglerna skall förhålla sig *neutrala* till den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Neutraliteten kan till exempel avse val av företagsform, ett område där

¹⁴⁹ 5:5 1 st. och 5 st. TL.

lagstiftning skapats för att göra företagsformerna mer neutrala i förhållande till varandra. Om en företagare väljer att bedriva handelsbolag skall hans beskattningssituation således vara neutral i förhållande till om denne istället valt att bedriva sitt företag i aktiebolagsform. De två alternativen skall förhålla sig neutrala till varandra, och valet av företagsform skall således inte påverka beskattningssituationen.¹⁵⁰

När det gäller neutralitetsprincipen och regelsystemet i 7 § 5 mom SIL och dess motsvarigheter i IL kan frågan ställas om det skall finnas neutralitet mellan ideella föreningar och företag. Är det tänkt att dessa associationsformer skall vara neutrala i förhållande till varandra? Har det faktum att ideella föreningars verksamhet i vissa fall konkurrerar ut annan verksamhet, som bedrivs i ett företag, någon inverkan?

För det första anser jag att ideella föreningar och företag är helt olika typer av associationer. Deras verksamheter är olika på ett flertal punkter. Den främsta skillnaden utgörs dock av det ideella inslag som finns i de ideella föreningarna. Jag anser följaktligen att neutralitet mellan reglerna för ideella föreningar och företag inte generellt sett kan krävas. I de situationer där en ideell förening faktiskt konkurrerar ut en annan verksamhet som bedrivs i företagsform anser jag dock att den ideella föreningen har närmat sig den verksamhetsform som bedrivs i företaget så mycket att en neutralitetsdiskussion blir av intresse. Kan man i dessa konkurrenssituationer motivera de ideella föreningarnas privilegierade ställning vad gäller skatter? En sådan konkurrenssituation kan exempelvis vara då en idrottsförening har korvförsäljning i samband med ett idrottsarrangemang och på så sätt konkurrerar ut en närliggande korvkiosk. Som situationen ser ut idag har de ideella föreningarna en ytterst förmånlig beskattningssituation i förhållande till dessa småföretag som bedriver en liknande verksamhet. Att försöka motivera för dessa småföretag varför föreningarnas verksamhet skall behandlas annorlunda i dessa situationer är svårt, om inte omöjligt. Jag har i samtal med skattemyndigheten fått informationen att nystartade småföretag ofta förundras över den konkurrens som de ideella föreningarna utgör. Skattemyndigheten driver i vissa fall frågan om en ideell förening kan anses begränsat skattskyldig då den konkurrerar med annan verksamhet i domstol. I det ovan under avsnitt 3.3.1.2 nämnda rättsfallet RÅ 1987 ref. 153 blev den ideella föreningen inte skattebefriad eftersom den fått ett uppdrag genom att lägga ett anbud i konkurrens med företag. I detta fall var det emellertid tydligt att föreningen konkurrerat med företag, men i många andra fall är bedömningen av konkurrenssituationen inte lika enkel.

¹⁵⁰ Lodin m. fl. s. 35f.

Eftersom arbetslösheten i samhället är kostsam för staten borde egenföretagandet uppmuntras. Även de ideella insatser som medlemmar och föräldrar till medlemmar gör i de ideella föreningarna bör uppmuntras med tanke på den allmännyttiga verksamhet som bedrivs i föreningen. När de sistnämnda emellertid hindrar småföretagare från att driva sin verksamhet i en sund konkurrenssituation på lika villkor anser jag att beskattningssituationen inte är tillfredsställande. De ideella föreningarna skall enligt min uppfattning vara begränsat skattskyldiga, men jag anser däremot inte att det skall ske på bekostnad av småföretagarna, varför frågan borde utredas av lagstiftaren.

När det gäller associationer i form av olika ideella föreningar och olika typer av trossamfund bör en neutralitet i lagstiftningen eftersträvas som medför att dessa associationer beskattas lika. Jag anser att lagstiftningen i dessa fall i nuläget är förhållandevis neutral. De olika formerna av ideella föreningar och registrerade trossamfund som finns behandlas på ett liknande sätt. Efter Svenska kyrkans separation från staten behandlas Svenska kyrkan numera lika i förhållande till kyrkor i andra trossamfund. I förarbetena till nuvarande lagstiftning var lagstiftaren noga med att framhålla den likabehandling som bör eftersträvas mellan olika trossamfund.¹⁵¹ Vidare berörde lagstiftaren även den risk för konkurrenssnedvridning som en total skattebefrielse utan villkor för Svenska kyrkan skulle kunna medföra och artikel 92 i Romfördraget, som förbjuder statliga stödåtgärder som snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen så att handeln mellan medlemsstaterna kan påverkas.¹⁵² Att skapa registrerade trossamfund och att införliva dessa med lagstiftningen i 7 § 5 mom SIL (och dess motsvarigheter i IL) överensstämmer enligt min uppfattning med neutralitetsprincipen.

När det gäller idrottsföreningar kan man i många fall ifrågasätta om det inslag av professionalism som finns i vissa föreningar inte borde leda till att dessa förlorar sin status av begränsat skattskyldiga. Dessa idrottsföreningar beskattas enligt reglerna för begränsat skattskyldiga ideella föreningar medan de föreningar som istället valt att bolagisera sin proffsidrott beskattas enligt reglerna för den bolagsform som valts. Neutraliteten i valet mellan de två organisationsformerna är näst intill obefintlig. Är det lämpligt att bedriva proffsidrott i form av en ideell förening?

¹⁵¹ Prop 1998/99:38 s. 210.

¹⁵² Prop 1998/99:38 s. 211f.

Frågan om var gränsen går för vad som kan anses vara skattebefriad verksamhet är inte lättbesvarad. Gunne m.fl. menar att ”hur välvilligt man än ser på professionell idrott kan man knappast säga att det främst är fråga om att främja allmännyttiga ändamål”¹⁵³. Även i samband med förarbetena till 1977 års lagstiftning gjordes ett uttalande om proffsidrott. Departementschefen menade att den förmånligare skattebehandlingen inte borde äventyras så länge som antalet professionella utövare var obetydliga i förhållande till det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar.¹⁵⁴ Stiftelse- och föreningssskattekommittén kom i sitt betänkande med ett förslag om hur professionalitetens inslag i föreningsvärlden skulle bedömas. De menade att det professionella inlaget i verksamheten skulle sättas i proportion till föreningens övriga verksamhet och att en helhetsbedömning av föreningens verksamhet således skulle göras. Kommittén uppgav att ett professionellt inslag om 15-20 % kunde godtagas utan att hela verksamheten förlorade sin status av begränsad skattskyldig. Enligt kommittén skulle en professionellt dominerad verksamhet emellertid alltid anses ha förlorat sin naturliga anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål och beskattas.¹⁵⁵ Kommitténs förslag har inte fått genomslag i någon lagstiftning men får ändå, anser jag, vara en vägledning till idrottsföreningar som har inslag av proffsidrott.

En annan fråga av intresse är om en ideell förening kan bedriva näringsverksamhet som skulle anses skattebefriad p.g.a. hävd i via exempelvis ett handelsbolag och fortfarande vara skattebefriad. Om svaret på den frågan var jakande innebär det att den verksamhet som anses allmännyttig och som är grund till en begränsad skattskyldighet i en ideell förening också skall anses vara en grund till en begränsad skattskyldighet i ett handelsbolag. I förhållande till neutralitetsprincipen vore detta inte en dålig lösning. I ett handelsbolag delas emellertid vinsten i bolaget upp mellan delägarna, antingen enligt lag eller enligt avtal.¹⁵⁶ Översätter man dessa regler och jämför dem med reglerna för ideella föreningar och de krav som ställs i 7 § 5 mom SIL och dess motsvarigheter i IL blir det svårt att motivera att en ideell förening bör kunna driva verksamhet via exempelvis ett handelsbolag. Detta särskilt med hänsyn till det krav som ställs på att en förening inte får ha till syfte att tillgodose vissa personers ekonomiska intressen. Hela handelsbolagets konstruktion bygger på just intresset av att tillgodose vissa personers ekonomiska intressen.

¹⁵³ Gunne m.fl. s.110.

¹⁵⁴ Prop 1976/77:135 s. 75f.

¹⁵⁵ SOU 1995:63 s. 210ff.

¹⁵⁶ 2:8 Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

I RÅ 1993 ref. 100 har frågan om en ideell förening kan bedriva verksamhet via ett bolag tagits upp. I fallet, som var ett förhandsbesked, rörde det sig om en idrottsförening som ville bedriva sin reklamverksamhet via ett handelsbolag. Om föreningen bedrev verksamheten inom den ideella föreningens ramar bedömdes verksamheten som hävdvunnen och beskattades inte. Frågan var då om samma verksamhet kunde bli skattebefriad om föreningen drev den via ett handelsbolag. Skatterättsnämnden bedömde verksamheten som skild från föreningens övriga verksamhet och uttalade att 7 § 5 mom SIL endast är avsedd att gälla verksamhet som bedrivs av föreningen själv. Lagstiftningens utformande i stort, menade nämnden, är en grund för detta uttalande. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet i sitt avgörande. Frågan om en ideell förening kan bedriva skattebefriad verksamhet, via ett bolag med samma möjlighet till skattebefrielse måste således besvaras nekande.

Neutralitetsprincipen får ibland agera som en vågbrytare för alltför stormande förslag när det gäller ideella föreningar. Förslag om villkorslös skattefrihet, såväl som att grundavdraget bör höjas upp till tre basbelopp har väckts i riksdagen. Motionerna har inte fått någon framgång. Hänvisning har skett till den konkurrenssnedvridning som kan uppkomma och som därmed kan motverka neutraliteten i beskattningen.¹⁵⁷ Allmännyttiga ideella föreningar bör ha en förmånlig beskattningssituation, men i vissa fall då dessa föreningars verksamhet inkräktar på verksamhetsområden där de konkurrerar med företag kan dock den förmånliga beskattningen ifrågasättas.

5 Avslutande synpunkter

På ett informationsmöte som jag besökte angående skatter och ideella föreningar anordnat av skattemyndigheten i Göteborg, kom frågor upp kring öppenhetskravet. Det visade sig att krav hade ställts om att en förening endast fick uppta medlemmar från en viss stadsdel för att beviljas bidrag. Med dessa krav på verksamheten riskerar föreningen att bli obegränsat skattskyldig eftersom föreningen riskerar att inte uppfylla öppenhetskravet. Av detta fall då stadsdelen ställde krav som kunde orsaka föreningen följdproblem kan inga slutsatser dras, det kan däremot tjäna som exempel på hur okunskap om skatteregler för ideella föreningar kan leda till onödiga problem.

¹⁵⁷ SOU 1995:63 s. 266.

Vissa skatterättsliga problem kan härledas till avsaknaden av en civilrättslig lagstiftning. Informationsproblemet, att representanter för föreningar är okunniga om skattereglerna, härrör i vissa fall från uppfattningen att någon reglering om ideella föreningar över huvud taget inte finns. Problemet med att ideella föreningar snedvrider konkurrensen genom att bedriva verksamhet som konkurrerar med företag skulle också i viss mån kunna motverkas av en civilrättslig lagstiftning som reglerar var gränsen mellan ideell verksamhet och näringsverksamhet skall dras. En sådan reglerad gränsdragning skulle även underlätta situationer då proffsidrott är en del av verksamheten i idrottsföreningar. Avsaknaden av civilrättslig lagstiftning som reglerar vilken verksamhet en ideell förening kan bedriva leder till gränsdragningsproblem som skapar följdproblem när en skatterättslig bedömning skall göras.

Under hela nittonhundratalet har frågan om en civilrättslig lagstiftning avseende ideella föreningar med jämna mellanrum tagits upp. Motståndet har alltid varit stort och både arbetsgivarorganisationer såväl som arbetstagarorganisationer, branschföreningar och en mängd andra föreningar har ställt sig negativa till en reglering. En del av kritiken har berört den svårighet det innebär att skapa regler som lämpar sig för hela floran av ideella föreningar. Andra delar av kritiken har pekat på att i många ideella föreningar skulle detaljerade regler bli svåra att förstå för de personer som är verksamma inom föreningarna.¹⁵⁸

Jag kan till viss del hålla med om den svårighet det skulle innebära att skapa en lag som skulle innefatta hela floran av ideella föreningar. Skillnaden mellan föreningar som exempelvis stora landsomfattande arbetstagarorganisationer och små lokala inbandyklubbar är ofantligt stor och talar för att en civilrättslig lagstiftning är svår genomförbar. Min uppfattning är emellertid att en detaljerad lagstiftning inte är nödvändig.

En kodifiering av den rätt som gäller idag, fastställd genom praxis, skulle däremot kunna genomföras. Föreningsrepresentanter har i nuläget mycket svårt att tillgodogöra sig de skatteregler som gäller för ideella föreningar, om de ens är medvetna om att sådana regler existerar. Min uppfattning är att detta delvis beror på att de skatterättsliga reglerna saknar en civilrättslig lagstadgad grund. En civilrättslig lagstiftning skulle kunna vara lösningen på ett flertal skatterättsliga problem.

¹⁵⁸ Hemström, Uteslutning ur ideell förening s. 2f.

En civilrättslig lagstiftning kombinerad med exempelvis krav på registrering för att uppnå status av juridisk person skulle enligt min uppfattning göra mer nytta än skada. Om föreningens representanter tvingades fylla i en blankett för registrering skulle information om gällande skatteregler på ett lätt sätt kunna förmedlas. Att löpande nå föreningen för information skulle också bli enklare, i nuläget har skattemyndigheten endast register över föreningar som har ett organisationsnummer. Med ett registreringsförfarande skulle dessutom skattemyndigheten på ett tidigt stadium kunna ge små föreningar med obetydliga inkomster dispens från kravet att lämna särskild uppgift. Även Lindquist menar att en begränsad lagstiftning om ideella föreningar skulle kunna minska de risker och problem som i nuläget uppstår på grund av en avsaknad av en sådan lagstiftning.¹⁵⁹ Det är min uppfattning att en civilrättslig reglering av ideella föreningar är välbehövlig. Även om den inte löser alla civilrättsliga såväl som skatterättsliga problem, så skulle den skapa ordning i det system som de ideella föreningarna och deras verksamhet utgör.

När det gäller den senaste lagändringen på området, införandet av inkomstskattelagen, är frågan om denna gjort lagstiftningen tydligare. Jag anser att de redaktionella ändringar som gjorts i IL var välbehövliga. Rubriker har införts som gör reglerna mer lättöverskådliga och enklare att hitta. Förvirrande exempel på vad hävd kan innebära har tagits bort och regeln att fullföljdskravet skall bedömas över en period av år har tydliggjorts m.m. Att lagstiftningen dessutom har delat upp 7 § 5 mom SIL i flera paragrafer gör enligt min uppfattning reglerna mer lättöverskådliga. Detta är givetvis en smaksak, vilket illustreras av att Lagrådet ansåg att regleringen skulle ”vinna i överskådlighet om bestämmelserna sammanfördes till en enda paragraf”.¹⁶⁰ Jag håller inte med.

En lärdom som läsaren bör ta med sig från denna uppsats är att *vissa* ideella föreningar är skattebefriade för *vissa* inkomster. Gällande lagstiftning på området har tidigare varit mycket svårtolkad och i det närmaste omöjlig för en lekman att tillgodogöra sig. I och med IL:s införande har lagstiftningen förtydligats något. Om detta är tillräckligt får framtiden utvisa. Att ideella föreningar inte regleras av en civilrättslig lagstiftning skapar många problem. Föreningsvärldens ovilja mot en sådan lagstiftning är kanske inte helt ogrundad, men bör i längden inte hindra lagstiftaren från att ta itu med de problem som avsaknaden av sådan lagstiftning skapar.

¹⁵⁹ Lindquist, Sammanslagning av idrottsföreningar s. 761.

¹⁶⁰ Prop 1999/2000:2 del III, bilaga 6 s. 381f.

6 Bilagor

6.1 Bilaga 1. SIL 7 § 5 mom. /Träder i kraft l:2000-01-01/

1 st. Ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller i fjärde stycket angivna villkor frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller tillrörelse. Sådana föreningar och registrerade trossamfund är också frikallade från skattskyldighet för inkomst som hänför sig till innehav av fastighet som tillhör föreningen eller trossamfundet och som har använts på sätt anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och för sådan inkomst som hänför sig till förvaltningsenhet avseende innehav av fastighet eller till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse och som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens eller det registrerade trossamfundets allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Annan inkomst som hänför sig till innehav av fastighet, utom inkomst som avses i 7 mom., och till rörelse utgör således i sin helhet skattepliktig inkomst för föreningen eller det registrerade trossamfundet.

2 st. Inkomst som direkt härrör från föreningens eller det registrerade trossamfundets ideella verksamhet, t.ex. hyror som en samlingslokalälgande förening uppbär på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttigt ändamål, entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang o.d., skall anses ha naturlig anknytning till föreningens eller det registrerade trossamfundets ändamål. Detsamma gäller inkomst av verksamhet som utgör ett direkt led i det ideella arbetet, t.ex. om en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller om en handikappförening säljer varor avsedda för handikappade personer. Kravet på naturlig anknytning skall också anses uppfyllt om en förenings eller ett registrerat trossamfunds kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Detta får exempelvis anses vara fallet om en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler.

3 st. Inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta, skall däremot anses sakna naturlig anknytning till en förenings eller ett registrerat trossamfunds allmännyttiga ändamål. Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografirörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Detsamma gäller verksamhet som består i att en förening eller ett registrerat trossamfund upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d.

4 st. Skattebefrielse för en ideell förening eller ett registrerat trossamfund enligt första stycket gäller om föreningen eller trossamfundet

a) har till huvudsakligt syfte att - utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens eller trossamfundets medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen - främja ändamål som anges i 6 mom. eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål,

b) i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser ändamål som anges under a,

c) inte vägrar någon inträde som medlem, om inte med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens eller trossamfundets verksamhet eller föreningens eller trossamfundets syfte eller annan orsak särskilda skäl motiverar det, samt

d) bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens eller trossamfundets tillgångar.

5 st. Skattemyndigheten kan efter ansökan medge att förening eller registrerat trossamfund, som avser att anskaffa fastighet eller annan anläggning avsedd för den ideella verksamheten, skall kunna anses hänförlig under detta moment utan hinder av att föreningen eller trossamfundet inte uppfyller under fjärde stycket d angivet villkor. Medgivande av detta slag får avse högst fem beskattningsår i följd och kan förenas med villkor om ställande av säkerhet e.d. för den inkomst- eller förmögenhetsskatt som enligt sjunde stycket kan komma att påföras föreningen eller trossamfundet på grund av taxering för det eller de beskattningsår medgivandet avser. Beslut i anledning av sådan ansökan får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

6 st. Medgivande enligt föregående stycke får lämnas även då en förening eller ett registrerat trossamfund avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som brukas av föreningen eller trossamfundet.

7 st. Har förening eller registrerat trossamfund inte inom föreskriven tid genomfört den investering för vilken medgivande enligt femte eller sjätte stycket lämnats eller har föreningen eller trossamfundet underlåtit att iaktta annat i sådant beslut angivet villkor, skall föreningen eller trossamfundet taxeras för de beskattningsår som medgivandet avsett efter de regler som skulle ha gällt om något medgivande inte hade lämnats. I fråga om sådan taxering gäller bestämmelserna i 4 kap. 19-22 §§ taxeringslagen (1990:324) i tillämpliga delar.

8 st. Det förhållandet, att en ekonomisk förening med stöd av 14 § lagen (1987:668) om införande av lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar fått bestå som registrerad förening, utgör inte hinder mot att föreningen vid tillämpning av denna lag behandlas såsom ideell förening. Lag (1999:296).

6.2 Bilaga 2. Utdrag ur 7 kapitlet Inkomstskattelag (1999:1229)

Ideella föreningar

Skattskyldighet

7 § En ideell förening är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om föreningen uppfyller

- ändamålskravet i 8 §, - verksamhetskravet i 9 §, - fullföljdskravet i 10-12 §§, och -
öppenhetskravet i 13 §.

En förening som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för

1. kapitalvinster och kapitalförluster,
2. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från
- verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 §
eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller
- verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller
3. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Särskilda bestämmelser om vissa ideella föreningar finns i 15- 17 §§.

Ändamålskravet

8 § Föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja sådana ändamål som anges i 4 § eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål.

Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

Verksamhetskravet

9 § Föreningen skall i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådana ändamål som anges i 8 §.

Fullföljdskravet

10 § Föreningen skall, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar.

11 § Skattemyndigheten får medge undantag från fullföljdskravet i 10 § för en förening som avser att förvärva en fastighet eller annan anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten. Detsamma gäller om en förening avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen.

Beslutet får avse högst fem beskattningsår i följd. Det får förenas med villkor att föreningen skall ställa säkerhet eller liknande för den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som föreningen kan bli skyldig att betala på grund av omprövning av taxeringarna för de år som beslutet avser, om det upphör att gälla enligt 12 §.

Skattemyndighetens beslut får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

12 § Om föreningen inte inom föreskriven tid har genomfört den avsedda investeringen eller inte har iakttagit något annat villkor i beslutet, är föreningen skattskyldig som om undantaget inte hade medgetts.

Öppenhetskravet

13 § Föreningen får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat.

Registrerade trossamfund

14 § Bestämmelserna om ideella föreningar i 7-13 §§ tillämpas också i fråga om registrerade trossamfund.

6.3 Bilaga 3. Utdrag ur 13 kapitlet Inkomstskattelag (1999:1229)

Huvudregler

1 § Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.

I 27 kap. finns bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.

Juridiska personer

2 § För juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.

7 Källförteckning

7.1 Offentligt tryck

Dir. 1988:6 *Översyn av beskattningsreglerna för stiftelser och ideella föreningar.*

Prop 1976/77:135 *om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m.m.;*

Prop 1997/98:116 *Staten och trossamfunden – bestämmelser om Svenska kyrkan och andra trossamfund.*

Prop 1998/99:38 *Staten och trossamfunden – begravningsverksamheten, kulturminnena, personalen, avgiftsbetalningen m.m.*

Prop 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen del I.*

Prop 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen del II.*

Prop 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen del III.*

1998/99:KU18 *Staten och trossamfunden – begravningsverksamheten, kulturminnena, personalen, avgiftsbetalningen m.m.*

SkU 1976/77:45 *med anledning av propositionen 1976/77 om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m.m. jämte motioner.*

SOU 1987:35 *Ju mer vi är tillsammans, del 3, underlag för reformer samt förslag.*

SOU 1995:63 *Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar.*

SOU 1997:2 *Inkomstskattelag, del I.*

SOU 1997:2 *Inkomstskattelag, del II.*

SOU 1997:2 *Inkomstskattelag, del III.*

SOU 1997:45 *Staten och trossamfunden – Stöd, skatter och finansiering.*

RSV 8400, *Blankett för ansökning av organisationsnummer för ideella föreningar, utgåva 2, 98-09.*

RSV 324, *Skattemyndigheten informerar- Skatteregler för ideella föreningar och stiftelser, utgåva 12, 1999.*

RSV 327, *Handledning för stiftelser och ideella föreningar, utgåva 2, 1999.*

7.2 Litteratur

Föreningen Auktoriserade Revisorer, *FARs samlingsvolym*, 1999, Stockholm.

Gunne, C, Löfgren, J, Thuresson, U, *Beskattning av stiftelser och ideella föreningar*, 1 upplagan, 1995, Stockholm.

Hagstedt, Jan Anders, *Om beskattning av stiftelser*, 1972, Stockholm.

Hemström, Carl, *Bolag- Föreningar- Stiftelser en introduktion*, 2 upplagan, 1998, Stockholm.

Hemstöm, Carl, *Om vertikala organisationsstrukturer*, Festskrift till Henrik Hessler, 1985, Stockholm.

Hemström, Carl, *Organisationernas rättsliga ställning*, 5 upplagan, 1996, Stockholm.

Hemström, Carl, *Uteslutning ur ideell förening*, 1972, Stockholm.

Klupal, Ines, *Rörelseinkomster i ideella föreningar*, Tillämpade studier, Juridiska Institutionen Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, VT 1999.

Leijonhufvud, Margareta, *Beskattning av ideella föreningar*, Ur Festskrift till Gösta Ekman, 1984, Stockholm.

Lindblad, J, Lundén, B, *Ideella föreningar, skatt, ekonomi & juridik*, 3 upplagan, 1998, Uddevalla.

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, *Inkomstskatt*, 7:e upplagan, 1999, Lund.

Löfgren, K, Kornfeld, M, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, olovlig vinstutdelning, företrädaransvar m.m.*, 2.a upplagan, 1998, Stockholm.

7.3 Rättsfall

NJA 1973 s. 341

NJA 1987 s. 394

NJA 1994 s. 170

RÅ 1979 Aa 160

RÅ 83 1:88

RÅ 85 1:2

RÅ 1986 not 133

RÅ 1987 ref. 67

RÅ 1987 ref 153

RÅ 1987 ref. 154

RÅ 1988 not 599

RÅ 1989 ref. 60

RÅ 1989 ref. 124

RÅ 1992 ref. 68

RÅ 1993 ref. 100

RÅ 1999 ref. 50

7.4 Tidskrifter

SvJT 1997 häfte 10, Lindquist, Björn, Sektion eller förening- om gränsdragning inom idrottsföreningar.

SvJT 1999 häfte 7-8, Lindquist, Björn, Sammanslagning av idrottsföreningar.

7.5 Övrigt

[Http://www.rsv.se](http://www.rsv.se)

Föredrag den 26 oktober 1999 med titeln *Skatteregler för ideella föreningar*, föredragshållare Ingrid Karlsson, Skatteinformatör Skattemyndigheten i Göteborg.