

Kommittédirektiv



Översyn av bestämmelserna om inkomstbeskattning av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer

Dir.
2007:97

Beslut vid regeringssammanträde den 20 juni 2007.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare skall se över bestämmelserna om inkomstbeskattning av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer. Huvuduppgiften är att utarbeta ett modernt och ändamålsenligt system för beskattningen med enkla och likformiga regler. Särregler för inkomster av fastighet bör undvikas. I uppdraget ingår också att pröva i vilken mån skattereglerna kan göras enhetliga för stiftelser och ideella föreningar. Slutligen skall utredaren se över de inskränkt skattskyldiga stiftelser och vissa andra juridiska personer som omfattas av antingen de olika kategorier av subjekt eller de namngivna subjekt som finns uppräknade i den s.k. katalogen i 7 kap. 15–17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och vid behov föreslå en annan lagstiftningsteknik. Utgångspunkten för arbetet är att de förslag som utredaren lämnar sammantaget skall vara offentlig-finansiellt neutrala.

Uppdraget skall redovisas senast den 30 juni 2009.

Nuvarande beskattningsregler

Stiftelser och ideella föreningar är, i likhet med andra svenska juridiska personer, i princip skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Inkomstskatten är statlig och tas ut med 28 procent av den beskattningsbara inkomsten.

Det finns emellertid särskilda beskattningsregler på inkomstbeskattningens område som tar sikte på stiftelser, ideella föreningar och vissa andra juridiska personer. De innebär att det under vissa förutsättningar görs undantag från vad som annars skulle gälla. Undantagsreglerna finns i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Dessa subjekt kan enligt undantagsreglerna vara antingen helt eller delvis skattebefriade. Pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. är helt befriade från skatt, och stiftelser som förvaltas av stat och kommun kan enligt praxis vara helt skattebefriade. Stiftelser och ideella föreningar med vissa kvalificerade ändamål kan om de uppfyller särskilda krav befrias från att betala skatt på vissa inkomster. Även vissa kategorier av subjekt och vissa uttryckligen namngivna subjekt kan också under vissa förutsättningar bli delvis befriade från att betala skatt.

De subjekt som är delvis skattebefriade är skattskyldiga antingen endast för inkomst på grund av innehav av fastighet eller endast för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL.

Det finns även några specialfall där fastighetsägare, däribland stiftelser och ideella föreningar, kan befrias från beskattning av inkomsterna från användningen av vissa fastigheter.

Frågan om en stiftelse, en ideell förening eller en viss annan juridisk person är inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. IL behandlas vid den löpande taxeringen.

Stiftelser helt befriade från beskattning

Stiftelser kan vara helt befriade från skattskyldighet för inkomstskatt enligt 7 kap. 2 § IL. Här återfinns bl.a. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Stiftelser som förvaltas av stat och kommun kan under vissa förutsättningar vara befriade från skattskyldighet.

Stiftelser med särskilt kvalificerade ändamål

En stiftelse kan vara inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3–6 §§ IL om den främjar ett visst kvalificerat allmännyttigt ändamål (ändamålskravet), tillgodoser ändamålet i sin verksamhet (verksamhetskravet) och fullföljer detta ändamål i verkligheten (fullföljdskravet). Uppfyller en stiftelse dessa krav är den skattskyldig endast för sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. En stiftelse som uppfyller kraven är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

Ändamålskravet (7 kap. 4 § IL)

Stiftelsen skall ha till huvudsakligt ändamål att

- främja vård och uppfostran av barn,
- lämna bidrag för undervisning eller utbildning,
- bedriva hjälpverksamhet bland behövande,
- främja vetenskaplig forskning,
- främja nordiskt samarbete, eller
- stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet.

Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer. Uppräkningen är uttömmande.

Innebörden av de olika ändamålen förklaras inte närmare i förarbetena till lagstiftningen som tillkom redan 1942 (prop. 1942:134, bet. 1942:BevU21, SFS 1942:274). Det har i stor utsträckning överlämnats åt praxis att bestämma vad som skall avses med de kvalificerade ändamålen.

Verksamhetskravet (7 kap. 5 § IL)

Verksamhetskravet innebär att stiftelsen, för att uppnå inskränkt skattskyldighet, uteslutande eller så gott som uteslutande måste tillgodose något av ovan nämnda ändamål i den verksamhet som bedrivs. Enligt förarbetena skall det bara finnas ett obetydligt utrymme för verksamhet som främjar okvalificerade ändamål. Med uttrycket ”uteslutande eller så gott som uteslutande” har man velat uttrycka från cirka 90–95 procent upp till 100 procent (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 83).

Fullföljdskravet (7 kap. 6 § IL)

En ytterligare förutsättning för att en stiftelse skall bedömas som inskränkt skattskyldig är att den använder sin avkastning till att främja ändamålet (fullföljdskravet). I praxis har denna regel tolkats så att bedömningen görs under en period på cirka fem år och att cirka 80 procent av avkastningen skall tas i anspråk för de kvalificerade ändamålen (se bl.a. RÅ 2001 ref. 17).

Ideella föreningar

Det har sedan lång tid tillbaka funnits civilrättslig lagstiftning om ekonomiska föreningar. Däremot saknas civilrättslig lagstiftning om ideella föreningar. Vad som krävs för att en sammanslutning skall anses utgöra en ideell förening har i stället kommit att avgöras genom domstolspraxis. En förening som inte uppfyller definitionen för ekonomisk förening (att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att bedriva ekonomisk verksamhet, i vilken medlemmarna deltar, se 1 kap. 1 § lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar) får rättskapacitet som ideell förening under förutsättning att den antagit stadgar och valt styrelse. Föreningens ändamål och verksamhetens art skall framgå av föreningens stadgar. Att föreningen får rättskapacitet innebär bl.a. att den kan ingå bindande avtal samt att föreningen utgör ett självständigt skattesubjekt.

Enligt huvudregeln är en ideell förening, i likhet med andra svenska juridiska personer, oinskränkt skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Om en ideell förening är att anse som allmännyttig kan den dock bli inskränkt skattskyldig. De nuvarande bestämmelserna om beskattning av allmännyttiga ideella föreningar tillämpades första gången vid 1979 års taxering (prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572). Någon egentlig förändring av bestämmelserna har inte skett sedan dess. De finns i dag i 7 kap. 7–13 §§ IL.

För inskränkt skattskyldighet krävs att den ideella föreningen uppfyller ett antal i lagen angivna villkor. Som ett första villkor gäller att föreningen har till huvudsakligt syfte att, utan begränsning till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen, främja vissa allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, politiska, idrottsliga eller kulturella ändamål (ändamålskravet, 7 kap. 8 §). Vidare skall föreningen bedriva en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser sådana ändamål (verksamhetskravet, 7 kap. 9 §). Som ytterligare förutsättning gäller att föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på föreningens tillgångar (fullföljdskravet, 7 kap. 10–12 §§). Slutligen får föreningen inte utan särskilda skäl vägra någon inträde som medlem (öppenhetskravet, 7 kap. 13 §).

Om den ideella föreningen uppfyller de ovan angivna kraven är den inte skattskyldig för kapitalinkomster. Föreningen kan även befrias från skattskyldighet för viss egentlig näringsverksamhet. Befrielsen gäller för inkomster som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Befrielsen gäller också för inkomst från innehav av fastighet som tillhör föreningen och som till övervägande del används i föreningens ideella verksamhet.

En ideell förening som är inskränkt skattskyldig har rätt till ett grundavdrag med 15 000 kronor från inkomster av egentlig

näringsverksamhet som inte är skattefria (63 kap. 11 § IL). Bestämmelserna om allmännyttiga ideella föreningar tillämpas också i fråga om registrerade trossamfund (7 kap. 14 § IL).

Katalogsubjekten

Vid sidan av de mer generellt utformade reglerna i 7 kap. IL om inskränkt skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund finns även i lagen en uppräknings av subjekt som ges en relativt långtgående skattefrihet. *Vissa kategorier av subjekt* kan vara skattskyldiga antingen endast för inkomst på grund av innehav av fastighet eller endast för inkomst av sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Sistnämnda kategorier är dock inte skattskyldiga för kapitalvinster och kapitalförluster. Kategorierna som omfattas av dessa regler om inskränkt skattskyldighet räknas upp i 7 kap. 15 och 16 §§ IL. Exempel på kategorier är sjukvårdsinrättningar som inte bedrivs i vinstsyfte och hushållningssällskap respektive akademier, allmänna undervisningsverk och arbetslöshetskassor.

Om det finns särskilda krav när det gäller verksamheten eller liknande, är stiftelser som ingår i någon av kategorierna inskränkt skattskyldiga endast om de i sina verksamheter uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller dessa krav. I vissa fall är kravet ännu strängare och då krävs det att en stiftelse uteslutande skall bedriva viss verksamhet. En sådan stiftelse skall vidare, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar. Det krävs alltså att den delar ut eller på annat sätt använder tillräckligt mycket av avkastningen till den allmännyttiga verksamheten. Enligt praxis anses utdelning av 75–80 procent av avkastningen efter avdrag för förvaltningskostnader etc. vara tillräckligt (RÅ 2001 ref.17).

I katalogen av *namngivna subjekt* i 7 kap. 17 § IL är det övervägande antalet stiftelser men även vissa andra juridiska personer finns uppräknade. Dessa subjekt är endast skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastighet. Katalogstiftelserna uppfyller ofta inte de generella kriterierna

för skattebefrielse. De har däremot ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att de ändå skall vara inskränkt skattskyldiga.

Ägare av vissa fastigheter

I 7 kap. 21 § IL undantas fastighetsägare från skattskyldighet för inkomst av fastigheten för sådan användning som gör att fastigheten är undantagen från skatteplikt till fastighetsskatt enligt 3 kap. 2–4 §§ fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Det är enligt förarbetena till lagregleringen ägaren själv och inte en hyresgäst som skall använda fastigheten på det sätt som anges i paragraferna (se även RÅ 1991 ref. 36 och RÅ 2003 ref. 55). Det är endast typiska fastighetsinkomster som omfattas av skattefriheten (RÅ 2005 ref. 9).

Historik

Stiftelser och ideella föreningar har sedan längre haft en förmånligare skatterättslig ställning i Sverige än andra skattesubjekt. Detta beror på de allmännyttiga verksamheter som dessa i hög grad utövar till förmån för det svenska samhällslivet. Genom deras verksamheter på skilda samhällsområden besparas samhället utgifter som det annars skulle ha haft. Mot denna bakgrund har man från samhällets sida ansett att det är motiverat att stödja dessa verksamheter på skilda sätt, bl.a. genom olika former av skattelättnader. Framför allt gäller detta sådana verksamheter som samhället annars skulle ha tillgodosett av skattemedel.

Stiftelser

Stiftelser har funnits i Sverige i flera hundra år. Stiftelseformen har utvecklats som en följd av framför allt privatpersoners önskan att ge medel till olika behjärtansvärda ändamål. Ända fram till 1996 saknade Sverige dock en allmän civilrättslig lag för stiftelser. I stiftelselagen (1994:1220) finns bestämmelser om förvaltning, revision, ansvar och skadeståndsskyldighet för

styrelsen, ändring av föreskrifter i stiftelseförordnande, tillsyn, registrering m.m. Vissa ändringar i stiftelselagen har nyligen föreslagits i en departementspromemoria (Ds 2007:7) som har remissbehandlats. Stiftelselagen omfattar inte alla stiftelser. Exempelvis regleras vissa pensions- och personalstiftelser i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m.

Nuvarande skatteregler för stiftelser härrör framför allt från lagstiftning som genomfördes år 1942 (prop. 1942:134, bet. 1942:BevU21, SFS 1942:274). Lagstiftningen föregicks av ett betänkande från 1936 års skattekommitté (SOU 1939:47). Av betänkandet framgick bland annat att skattefriheten för de fromma stiftelserna i äldre tid tedde sig naturlig med tanke på att det allmännas verksamhet inom de områden där dessa stiftelser verkade då var ytterst begränsad och att de fullgjorde uppgifter som annars skulle ha ankommit på det allmänna. Kommittén föreslog att stiftelser med huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn, att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning, att utöva hjälpverksamhet bland behövande eller att främja vetenskaplig forskning av billighetsskäl skulle vara endast inskränkt skattskyldiga. Lagstiftaren följde i stort kommitténs förslag med lade även till ändamålet att främja rikets försvar. Departementschefen uttalade att sådana stiftelser skulle kunna omfattas som verkar på områden inom vilka positiva insatser från det allmännas sida anses ofrånkomliga i den mån de inte tack vare enskilda initiativ finns överflödiga (prop. 1942:134 s. 46). År 1963 utvidgades de kvalificerade ändamålen med främjande av nordiskt samarbete, men med ett dispenskrav (prop. 1963:6, bet. 1963:BevU2, SFS 1963:27). Dispenskravet slopades år 1991 (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:181).

I 1942 års lagstiftning fanns det åtta kategorier av subjekt som var inskränkt skattskyldiga och som fortfarande förekommer. De var akademier, allmänna undervisningsverk, vissa studentföreningar, vissa personalstiftelser, vissa kyrkor, sjukvårdsinrättningar, barmhärtighetsinrättningar och hushållningssällskap. De återstående kategorierna har tillkommit senare.

Vad gäller de namngivna subjekten befriades Jernkontoret redan år 1855 från skattskyldighet. När 1942 års lagstiftning genomfördes inrymde katalogen – förutom Jernkontoret – endast tre namngivna subjekt, Skeppshypotekskassan, AB Tipstjänst och Svenska Penninglotteriet AB. Vid 1990 års skattereform hade antalet namngivna subjekt ökat markant. Efter 1990 har det tillkommit fem subjekt: Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö, de s.k. Teknikbrostiftelserna, Stiftelsen Sveriges Nationaldag, Stiftelsen Anna Lindhs Minnefond och Stiftelsen Right Livelihood Award ("Alternativa Nobelpriset").

När lagstiftningen från 1942 infördes uttalades att inkomst av rörelse av konkurrensskäl inte skulle omfattas av skattefriheten. Inkomst av fastighet som även tidigare inte omfattades av någon skattefrihet skulle fortsättningsvis beskattas. Anledningen till att man ville att inkomst av fastighet skulle beskattas var att denna inkomst beskattades kommunalt och det ansågs betydelsefullt för kommunerna att få behålla denna beskattningsrätt (se SOU 1939:47 s. 22, 26 och 27).

Vid 1990 års skattereform gjordes inga ändringar av skattskyldighetens omfattning för stiftelser och andra juridiska personer. Någon förändring av beskattningen på grund av att de tidigare sex förvärvskällor slogs samman till tre förvärvskällor skedde inte heller. Avsikten var att avvakta Stiftelse- och föreningskommitténs betänkande. Kommittén, som hade tillsatts år 1988 (dir. 1988:6) för att se över skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, kom med sitt slutbetänkande år 1995 (SOU 1995:63). Betänkandet har dock endast lett till lagstiftning genom att en del kategorier och namngivna subjekt togs bort vid inkomstskattelagens införande (prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, SFS 1999:1229).

Nuvarande regler om den skattefrihet som är kopplad till användning av vissa fastigheter fick sin utformning vid tillkomsten av den fortfarande gällande fastighetstaxeringslagen (1979:1152). En nyhet i fastighetstaxeringslagen var då principen att det ändamål för vilket fastigheten används till mer än hälften avgör om fastigheten blir skattebefriad eller inte (övertvägandepincipen). En annan nyhet var att det s.k.

ägarkravet formellt fick minskad betydelse (prop. 1980/81:61 s. 24). Övervägandepincipen fick dock med ett undantag inte genomslag vid inkomstbeskattningen, utan man behöll den tidigare proportionalitetsprincipen. Den innebar att ägare av vissa fastigheter befriades från skattskyldighet endast för fastighetsinkomster från den allmännyttiga verksamheten. I och med att man behöll proportionalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen tog man bort det absoluta sambandet mellan fastighets- och inkomsttaxeringen. Slopandet av ägarkravet vid fastighetstaxeringen fick dock genomslag vid inkomsttaxeringen. Det slojade ägarkravet motiverades bl.a. med att dessa fastigheter ägs av juridiska personer där ett betydande allmännyttigt inslag finns och att det saknades anledning att anta annat än att inkomsterna från de skattefria fastigheterna är av sådan natur att de inte skall beskattas.

Ideella föreningar

Någon civilrättslig reglering av ideella föreningar finns som tidigare angetts inte. Vad gäller de skatterättsliga reglerna gällde genom 1942 års lagstiftning samma regler om skattebefrielse för stiftelser och ideella föreningar. Genom lagstiftning år 1977 infördes nuvarande system för skattebehandling av de ideella föreningarna (prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572). De nya reglerna innebar en väsentlig utvidgning av föreningarnas möjligheter till undantag från skattskyldighet. Dels utvidgades den krets av ideella föreningar som kunde komma i fråga för undantag, dels infördes bestämmelser om att denna krets av föreningar undantogs för vissa inkomster av fastighet och rörelse.

I den proposition som låg till grund för lagstiftningen redovisade departementschefen flera principiella argument både för och emot skattebefrielse. Det som talade emot skattefrihet var att det ansågs mer ändamålsenligt att stödja en önskvärd verksamhet med direkta bidrag än genom lättnader i beskattningen samt att ideella föreningar – i likhet med andra juridiska personer – borde bidra till finansieringen av den offentliga sektorns utgifter. Till stöd för en fortsatt och utvidgad

skattefrihet åberopades framför allt föreningarnas allmännyttiga verksamhet samt nyttan av föreningsverksamheten i sig. I propositionen anfördes bl.a. att ideella föreningar kännetecknas av att enskilda personer samverkar för att främja sådana ändamål som i regel utan vidare brukar anses allmännyttiga. Just denna, på det enskilda initiativet grundade form av samverkan, har ett betydande värde för vårt samhällsliv. Det betonades särskilt att värdet inte bara ligger i att de ideella föreningarna förbättrar livsvillkoren för stora persongrupper och därigenom utgör ett värdefullt komplement till det allmännas insatser. Ett minst lika stort värde har själva föreningsarbetet, dvs. det förhållandet att enskilda personer frivilligt och ofta utan ersättning samverkar för att lösa olika ideella uppgifter. Skattelagstiftningen bör därför utformas så att den inte motverkar förekomsten av ett vitalt föreningsliv. Samtidigt betonades vikten av att skattereglerna inte får utformas så att enskilda föreningsmedlemmar kan dra nytta av skattebefrielsen (prop. 1976/77:135 s. 71 och 72).

År 1999 har reglerna utvidgats så att de regler som gäller för ideella föreningar också gäller för registrerade trossamfund (prop. 1998/99:38, bet. 1998/99:KU18, SFS 1999:296).

Sedan 2001 finns ett särskilt politikområde – Folkrörelsepolitiken – i statsbudgeten som hanterar den generella Folkrörelsepolitiken. Frågor som hanteras inom området är bl.a. villkor och förutsättningar för folkrörelser och ideella föreningar samt generella frågor rörande bidrag till folkrörelser och ideella föreningar. En särskild utredare (Ju 2005:12) ser för närvarande över den generella folkrörelsepolitiken och skall redovisa sitt uppdrag senast den 30 september 2007.

Behovet av en översyn

Stiftelser och vissa andra juridiska personer

De särskilda beskattningsreglerna för stiftelser och vissa andra juridiska personer är, när det gäller det materiella innehållet och

den lagtekniska utformningen, som framgår ovan i stort sett oförändrade sedan 1942 (prop. 1942:134, bet. 1942:BevU21, SFS 1942:274). Förutsättningarna för att omfattas av undantagsreglerna upplevs i dag många gånger som otidsenliga och de är, trots en relativt omfattande praxis, svåra att tillämpa.

De områden inom stiftelsebeskattningen som blivit mest kritiserade är dels de generella reglerna om de kvalificerade ändamålen, dels katalogen. Den kritik som framförts mot de generella reglerna har tagit sikte på de kvalificerade ändamålen aktualitet och dessutom ifrågasatt vad som ryms inom de olika ändamålsbegreppen. Det är framför allt ändamålen *främja vård och uppfostran av barn* och *bedriva hjälpverksamhet bland behövande* som kritiserats för att de tillämpas på ett otidsenligt och alltför snävt sätt. Det har även förekommit vissa gränsdragningsproblem när det gäller att avgöra vad som är vetenskaplig forskning och vad som är kulturell verksamhet. Att främja kulturell verksamhet har även framförts som ett ändamål som borde vara kvalificerat. När det gäller ändamålen *främja nordiskt samarbete* och *stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet* har det tidigare ifrågasatts om de skall anses vara kvalificerade.

Den lagstiftningsteknik som används i katalogen – att uttryckligen namnge vissa subjekt – är inte invändningsfri. Ett grundläggande krav på skattelagstiftningen är att reglerna skall vara generella. En uppräkningslista av särskilda skattesubjekt får anses utgöra en rest från en äldre typ av lagstiftningsteknik. Frågan om katalogens lämplighet från konstitutionell synpunkt har berörts i Stiftelse- och föreningsskattekommitténs betänkande Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar (SOU 1995:63).

Ideella föreningar

Bestämmelser om inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar infördes 1977 (prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572). En ideell förening kan bli inskränkt skattskyldig om den uppfyller fyra i lagen särskilt angivna krav: ändamålskravet, verksamhetskravet,

fullföljdskravet och öppenhetskravet. Ett problem som har påtalats när det gäller de allmänna villkoren för skattebefrielse avser bristen på förutsebarhet. Föreningarna har ofta svårt att avgöra hur verksamheter av olika slag kommer att bedömas skattemässigt. Ett skäl till detta kan vara att bestämmelsernas utformning lämnar ett relativt stort utrymme för olika tolkningar. Inte sällan uppfattas också systemet som svåröverskådligt och krångligt. Därtill kommer att rättstillämpningen till stor del grundar sig på en rik flora av domstolsavgöranden. En ytterligare faktor som komplicerar saken är de gränsdragningsproblem och tillhörande tröskeeffekter som finns inbyggda i systemet. En missbedömning av hur en viss verksamhet kan komma att bedömas kan leda till att föreningen blir oinskränkt skattskyldig för alla sina inkomster. Det kan således finnas ett behov av att på ett eller annat sätt förtydliga vad som gäller beträffande de allmänna villkoren. Ett särskilt problem gäller idrottsföreningar och hur inslag av affärsmässighet och professionalism i verksamheten skall bedömas.

Ideella föreningar är i dag i stor uträkning befriade från skatt på sina inkomster. Det finns utrymme för en viss kommersiell verksamhet utan att den ideella karaktären och därmed skattebefrielsen går förlorad. Detta gäller inkomster som har naturlig anknytning till föreningens ändamål och verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera det ideella arbetet. Skattefriheten för ideella föreningar tar sikte på att gynna den samverkan på ideell grund mellan medlemmarna som normalt förekommer i en sådan förening. Beträffande kraven på naturlig anknytning, hävdvunnen finansiering samt den s.k. huvudsaklighetsbedömningen uppstår inte sällan tillämpningsproblem. Systemet innehåller även betydande tröskeeffekter och det kan vara svårt för en förening att förutse vad det slutliga skatteutfallet blir. En alltför långtgående skattebefrielse för egentlig näringsverksamhet kan leda till en snedvridning av konkurrensen.

Tidigare utredningsarbete

Skattskyldighetens omfattning för stiftelser och ideella föreningar lämnades vid 1990 års skattereform i sak oförändrad i avvaktan på en pågående översyn (prop. 1989/90:110 s. 579 och 707). Stiftelse- och föreningsskattekommittén föreslog sedermera en modernisering av systemet för skattebefrielse (SOU 1995:63). Betänkandet har dock endast lett till lagstiftning genom att en del kategorier och namngivna subjekt togs bort vid inkomstskattelagens införande (prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, SFS 1999:1229).

Idrottskattekommittén överlämnade i mars 2006 sitt betänkande Nya skatteregler för idrotten (SOU 2006:23). Kommitténs uppfattning, som också delas av en majoritet av remissinstanserna, är att en stor del av de problem som har uppmärksammats i samband med idrottslig verksamhet rör bestämmelser som gäller för ideella föreningar i allmänhet. De svårigheter som idrottsföreningar kan uppleva gäller därför inte sällan även för ideella föreningar som ägnar sig åt annan verksamhet än idrott. Det gäller framför allt vilka krav som skall vara uppfyllda för att en ideell förenings inkomster av näringsverksamhet skall vara skattefria. Kommittén, som föreslog nya skatteregler för idrotten, menade att förslagen efter beredning och omarbetning skulle kunna gälla för alla allmännyttiga ideella föreningar. Betänkandet har inte lett till lagstiftning.

Riksdagens tillkännagivande

Riksdagen har den 24 september 2004 riktat ett tillkännagivande till den dåvarande regeringen om att se över reglerna om inskränkt skattskyldighet för vissa allmännyttiga stiftelser och andra juridiska personer som bedriver allmännyttig verksamhet (bet. 2004/05:SkU11). Skatteutskottet har återkommande och senast i sitt betänkande 2006/07:SkU11 uttalat att man förutsätter att den nuvarande regeringen kommer att inleda en översyn av beskattningen av stiftelser som bedriver allmännyttig verksamhet.

Uppdraget

Utredningsuppdraget

En särskild utredare skall se över de undantagsregler som i dag gäller vid inkomstbeskattningen av vissa stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (7 kap. 3–14 §§ IL). Utredningen i denna del skall dock inte omfatta beskattningen av företagsanknutna stiftelser, dvs. personalstiftelser, pensionsstiftelser och vinstandelsstiftelser. Utredaren skall även se över undantagsreglerna i 7 kap. 15–18 §§ IL som tillämpas vid inkomstbeskattningen av vissa juridiska personer. Om utredaren föreslår förändringar i sistnämnda undantagsregler, skall utredaren ta ställning till om även undantagsreglerna i 3 kap. 4 § första stycket 1–4 fastighetstaxeringslagen bör ändras. Slutligen skall utredaren även se över de till fastighetstaxeringslagen kopplade undantagsreglerna som gäller vid inkomstbeskattningen av vissa fastighetsägare (7 kap. 21 § IL).

Beskattning av stipendier från en inskränkt skattskyldig omfattas inte av uppdraget. I uppdraget ingår inte heller att utreda avdragsrätt för gåvor till inskränkt skattskyldiga juridiska personer.

Allmänna utgångspunkter

Utgångspunkten för utredarens arbete skall vara att stiftelser, ideella föreningar och andra juridiska personer som omfattas av uppdraget i första hand bör beskattas på samma sätt som andra juridiska personer men att stiftelser, ideella föreningar och vissa andra juridiska personer under särskilda omständigheter skall kunna medges lättnader i beskattningen. I uppdraget ingår således både att bestämma under vilka förutsättningar särbehandling kan komma i fråga och på vilket sätt särbehandlingen skall ske. Här är det viktigt att utredaren tar hänsyn till och belyser eventuella konkurrensaspekter.

I utredningsuppdraget ingår även att undersöka hur stort intäktsbortfallet är för staten enligt nuvarande regler om inskränkt skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och

vissa andra juridiska personer i 7 kap. inkomstskattelagen. Utredaren skall även analysera de förslag som lämnas utifrån ett EG-rättsligt perspektiv.

Utformning och omfattning av skattefriheten

Ett av syftena med översynen är att få till stånd en modernare lagstiftning som är bättre anpassad till dagens villkor och samhälle. Målet skall vara att söka åstadkomma enkla och överskådliga regler. Även om det både civilrättsligt och rent faktiskt kan finnas stora skillnader mellan stiftelser och ideella föreningar som motiverar olika skatteregler, ingår det i uppdraget att pröva i vilken mån skattereglerna kan göras enhetliga för stiftelser och ideella föreningar. En utgångspunkt för arbetet är att utredaren särskilt skall beakta de kultur-, idrotts-, folkrörelse- och forskningspolitiska målen. I arbetet ingår också att bestämmelserna skall ges en utformning som innebär att de olika gynnande reglerna inte motverkar varandra. Det innebär t.ex. att om en stiftelse bedriver två eller flera verksamheter som var för sig är kvalificerat allmännyttiga och skulle kunna undantas från beskattning, men enligt olika paragrafer, så skall utformningen av bestämmelserna inte motverka detta (se RÅ 2004 ref. 77). Utredaren skall vidare beakta de problem som är kopplade till att en inskränkt skattskyldig över tiden kan ändra skattemässig status.

För de subjekt som är skattskyldiga endast för inkomst av fastighet skulle det innebära en förenkling om inskränkningen av skattskyldigheten även omfattade denna inkomst. De motiv som vid reglernas tillkomst anfördes för en beskattning av fastigheterna är inte längre aktuella eftersom den kommunala beskattningen av juridiska personer sedan länge är slopad. Utredaren skall därför pröva om även inkomst av fastighet i dessa fall kan omfattas av befrielsen.

Stiftelser med särskilt kvalificerade ändamål

En utgångspunkt för utredningens arbete när det gäller stiftelser skall vara att anpassa skattereglerna till de förhållanden och värderingar som råder i dagens samhälle. Utredaren skall därför

utvärdera om de kvalificerade ändamål som finns i dag uppfyller detta krav. Tidigare har den inskränkta skattskyldigheten motiverats med att stiftelsen fullgör vissa särskilt kvalificerade ändamål som det offentliga annars skulle ha fullgjort med skattmedel. Utredaren skall överväga om detta fortfarande är en gångbar motivering eller om den skall ersättas av något annat. Hur denna fråga besvaras påverkar de ställningstaganden som måste göras t.ex. om de kvalificerade ändamålen.

Om utredaren finner att det är lämpligt att ha kvar ett system med generella bestämmelser för vissa kvalificerade ändamål, är utredaren oförhindrad att föreslå både att nya kvalificerade ändamål skall tillkomma och att nuvarande tas bort. Det är dock viktigt att de kvalificerade ändamålen är väldefinierade och att antalet ändamål hålls begränsat. Om utredaren finner att något eller några av de nuvarande kvalificerade ändamålen skall behållas, skall det också göras klart om dessa ändamål är utformade och tillämpas på ett adekvat sätt.

Utredaren skall i detta sammanhang även ta ställning till frågan om huruvida kraven för skattebefrielse skall anses uppfyllda när en stiftelse stöder verksamhet som bedrivs av en annan organisation och inte bedriver den själv.

Ideella föreningar med särskilt kvalificerade ändamål

När det gäller de ideella föreningarna bör översynen inriktas på en utvärdering av de krav som gäller för att få inskränkt skattskyldighet. Det skall tilläggas att dessa regler sedan 1999 även gäller för registrerade trossamfund. Översynen skall i första hand syfta till att göra systemet för beskattningen mer överskådligt och förutsebart. Utredaren får även föreslå materiella förändringar av bestämmelserna i syfte att skapa ett mer enhetligt system för de juridiska personer som uppfyller villkoren för inskränkt skattskyldighet. En särskilt viktig fråga som bör utredas är i vilken utsträckning en ideell förening skall tillåtas bedriva näringsverksamhet utan att förlora sina skattefrihet. Uppdraget omfattar både huvudsaklighetsrekvisitet samt rekvisiten naturlig anknytning och hävd. Som utgångspunkt för arbetet i denna del är utredaren fri att beakta

de förslag till lagändringar som lämnades av Idrottsskattekommittén i betänkandet Nya skatteregler för idrotten (SOU 2006:23).

Uppräknade subjekt – katalogen

I uppdraget ingår en översyn av de inskränkt skattskyldiga stiftelser och vissa andra juridiska personer som omfattas av de olika kategorier av subjekt eller de namngivna subjekt som finns uppräknade i lagtexten (den s.k. katalogen). Utredaren skall särskilt pröva om denna lagstiftningsteknik är ändamålsenlig eller om reglering bör ske på annat sätt. Om utredaren finner att någon form av uppräknade kategorier av subjekt eller namngivna subjekt bör ske, innefattar uppdraget en prövning av om de nuvarande kategorierna och de namngivna subjekten bör finnas kvar.

Om utredaren föreslår att alla eller några av de kategorier som finns uppräknade i 7 kap. 15 och 16 §§ IL skall finnas kvar, skall utredaren analysera om bestämmelserna är ändamålsenligt utformade eller om de kan förtydligas.

Om utredaren föreslår att katalogen med namngivna subjekt i 7 kap. 17 § IL skall finnas kvar i någon form och även kunna användas i framtiden, skall utredaren särskilt analysera om katalogen bör begränsas till att enbart omfatta stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. I detta ligger också att utredaren är oförhindrad att föreslå särskilda regler för stiftelser eller vissa andra juridiska personer som anförtratts myndighetsuppgifter.

Om katalogen med namngivna subjekt skall finnas kvar, skall utredaren vidare pröva om det är möjligt att ställa upp vissa grundläggande krav för att det över huvud taget skall kunna bli aktuellt att ta in ett subjekt i katalogen eller i en framtida motsvarighet. Utredaren skall då också analysera om de uppräknade kategorierna och de namngivna subjekten skall ha utökade krav på att redovisa att de förutsättningar som legat till grund för att de tagits upp i katalogen fortfarande uppfylls. Om utredaren finner att sådana krav bör ställas, skall utredaren också lämna förslag på hur dessa krav skall utformas.

Ägare av vissa fastigheter

Utredaren skall se över de undantagsregler som gäller för vissa fastighetsägare. En av undantagsreglerna innebär att en ägare till en specialbyggnad, med vissa undantag, kan bli skattebefriad från inkomst av sådan användning av fastigheten som gör att den ansetts som specialbyggnad enligt fastighetstaxeringslagen. Regeln är komplicerad och har inneburit en del tillämpnings- och tolkningsproblem. Utredaren skall kartlägga hur många subjekt som omfattas av undantagsreglerna och pröva om det fortfarande finns skäl att ha kvar dessa. Om detta inte anses möjligt bör lagtexten förtydligas på ett sådant sätt att det klart framgår vilka inkomster som undantas från beskattning. Utredaren skall då också pröva om bestämmelserna bör begränsas till vissa kategorier av ägare.

Finansiering

Utredaren skall redovisa ekonomiska konsekvenser av förslagen. De förslag som utredaren lägger fram skall sammantagna vara offentligfinansiellt neutrala.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget skall redovisas senast den 30 juni 2009.

(Finansdepartementet)