

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

# Vissa skattefrågor gällande ideella föreningar, registrerade trossamfund och kollektivavtalsstiftelser

November 2016

## Innehållsförteckning

1	Sammanfattning .....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Undantag från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.....	6
3.1	Bakgrund .....	6
3.2	Överväganden och förslag.....	10
3.3	Konsekvensanalys .....	13
4	Fullföljdskravets utformning för kollektivavtalsstiftelserna .....	15
4.1	Bakgrund .....	15
4.2	Överväganden och förslag.....	15
4.3	Konsekvensanalys .....	18
5	Författningskommentar.....	19

# 1 Sammanfattning

I promemorian föreslås ändringar i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Den ena ändringen avser ett förtydligande av undantaget från skattskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund och den andra ändringen avser fullföljdskravets utformning för kollektivavtalsstiftelser.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

## *Ideella föreningar och registrerade trossamfund*

Det föreslås att undantaget från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund när de bedriver näringsverksamhet ska ges en utformning som är mer tydlig och förutsebar.

Sedan lång tid har gällt att inkomster som sådana organisationer får av näringsverksamhet ska vara undantagna från inkomstbeskattning, när näringsverksamheten i sig innebär ett fullföljande av föreningens eller samfundets allmännyttiga ändamål. Lagändringen syftar till att tydliggöra att undantaget gäller även i situationer när de ideella föreningarna eller de registrerade trossamfunden får inkomster av att de upplåter rättigheter, när rättigheterna har uppkommit genom främjandet av de allmännyttiga ändamålen.

## *Kollektivavtalsstiftelser*

Den svenska arbetsmarknadsmodellen innebär att lagstiftning verkar tillsammans med kollektivavtal. Karaktäristiskt för modellen är att förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare till stor del styrs av kollektivavtal som kompletterar och ersätter vad som gäller enligt lag. Den svenska arbetsmarknadsmodellen syftar till att skapa goda förutsättningar för trygghet, utveckling, tillväxt och konkurrenskraft.

Kollektivavtalsstiftelserna är en del av den svenska arbetsmarknadsmodellen, och bidrar genom sin verksamhet till att de nämnda målen med den svenska arbetsmarknadsmodellen uppnås. Stiftelserna finansieras genom avgifter som betalas av de anslutna arbetsgivarna. Syftet med avgiftsinbetalningarna är såväl att täcka behoven av att finansiera den löpande verksamheten som att bygga upp ett kapital som kan användas när belastningen på verksamheten är högre på grund av att arbetslösheten ökar.

Det föreslås att avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelser inte ska beaktas vid tillämpning av fullföljdskravet. Därigenom ges arbetsgivarnas avsikt med inbetalningarna effekt vid tillämpningen av fullföljdskravet samtidigt som riskerna för icke avsedda beskattningskonsekvenser undviks.

## 2 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 3 och 18 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### **3 §<sup>2</sup>**

Stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i 4–6 §§ samt ideella föreningar och registrerade trossamfund som förutom dessa krav även uppfyller öppenhetskravet i 10 § är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §.

Föreningar och trossamfund som uppfyller kraven i 4–6 och 10 §§ är dock inte skattskyldiga för

1. 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 4 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål,

*– verksamhet som avser  
upplåtelse av rättigheter som  
uppkommit genom främjandet av  
sådana ändamål som avses i 4 §,*

– verksamhet som avser försäljning av skänkta varor och som utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

– verksamhet som avser annat än försäljning av skänkta varor och som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

2. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen eller trossamfundet och som används i verksamheten på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

#### **18 §<sup>3</sup>**

Bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten i 15–17 §§ tillämpas för stiftelser bara om fullföljdskravet i 6 § är uppfyllt. Vid tillämpning av fullföljdskravet ska stiftelserna anses främja ett allmännyttigt ändamål.

*Vid tillämpning av fullföljds-  
kravet ska avgifter som betalas av  
arbetsgivare till stiftelser som  
bildats enligt avtal mellan  
organisationer av arbetsgivare*

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2015:775.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:960.

*och arbetstagare med sådana ändamål som anges i 16 § inte beaktas.*

Om det finns särskilda krav när det gäller verksamheten eller liknande, tillämpas bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten bara om stiftelserna i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller dessa krav. När det anges att stiftelserna uteslutande ska bedriva viss verksamhet gäller dock det.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Lagen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

## 3 Undantag från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

### 3.1 Bakgrund

#### *Generella krav för undantag från skattskyldighet*

I 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för bland annat ideella föreningar och registrerade trossamfund. Som ett generellt krav för att bli undantagna från skattskyldighet enligt dessa bestämmelser gäller för de ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden att de måste uppfylla ändamålskravet i 4 §, verksamhetskravet i 5 §, fullföljdskravet i 6 § och öppenhetskravet i 10 §.

Ändamålskravet är alltså det första villkoret och det innebär att föreningen eller trossamfundet ska, utan begränsning till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen, främja ett eller flera allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, politiska, idrottsliga eller kulturella ändamål. Vidare ska föreningen eller trossamfundet, enligt verksamhetskravet, bedriva en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser sådana ändamål. Fullföljdskravet innebär att föreningen eller trossamfundet ska bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på föreningens eller samfundets tillgångar och ställer alltså krav på inkomstanvändningen. Slutligen innebär öppenhetskravet att en förening eller ett trossamfund inte utan särskilda skäl får neka någon inträde som medlem.

Genom att uppfylla de nämnda villkoren blir en ideell förening eller ett registrerat trossamfund inskränkt skattskyldig och är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Detta framgår av 7 kap. 3 § första stycket IL.

#### *Näringsverksamhet som är undantagen från skattskyldighet*

Av andra stycket i 7 kap. 3 § IL framgår att för de ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden gäller, utöver vad som framgår ovan, vissa ytterligare inskränkningar i skattskyldigheten. Det finns enligt bestämmelsen utrymme för att de utan skattskyldighet även kan bedriva viss näringsverksamhet. Huvudregeln är dock fortfarande att de är skattskyldiga för inkomst från näringsverksamhet.

För att undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § andra stycket IL ska gälla måste den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet, utöver de generella villkoren som framgått ovan, även uppfylla vissa ytterligare krav. Dessa krav tar framför allt sikte på vad för sorts verksamhet som bedrivs. Enligt denna bestämmelse är föreningarna och trossamfunden undantagna från skattskyldighet för bland annat inkomst från självständig näringsverksamhet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av eller som har annan naturlig anknytning till allmännyttiga

ändamål, verksamhet som avser försäljning av skänkta varor och som utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete och verksamhet som avser annat än försäljning av skänkta varor och som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Undantaget från skattskyldighet gällande försäljning av skänkta varor, det vill säga så kallad second hand-försäljning, för de berörda organisationerna har gällt sedan lång tid. Sedan den 1 januari 2016 framgår det dock uttryckligen av lagtexten och det har i och med detta även förtydligats vilka krav som ställs för att sådan försäljning ska omfattas av undantaget. Även i övrigt har de undantag som framgår av 7 kap. 3 § andra stycket 1 IL funnits sedan lång tid.

Innan reglerna om undantag från skattskyldighet flyttades över till inkomstskattelagen fanns det i den dåvarande lagtexten (7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt) exemplifieringar av vad som skulle anses ha naturlig anknytning till en förenings ändamål respektive att inkomsterna av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Att exemplen utelämnades i inkomstskattelagen berodde på att det ansågs mindre lämpligt med sådana exempel i lagtext. Det fanns alltså ingen avsikt att ändra något i sak och vägledning för att avgöra vad som är näringsverksamhet som kvalificerar sig för att omfattas av undantagen från skattskyldighet kan därför fortfarande hämtas från dessa exempel.

#### *Naturlig anknytning*

I tidigare lagtext angavs att med naturlig anknytning avsågs inkomster som direkt härrör från föreningens ideella verksamhet, vilket exemplifierades med hyror som en samlingslokaläggande förening uppbär på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttigt ändamål och entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang. Vidare nämndes som exempel att en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller om en handikappförening säljer varor avsedda för handikappade personer. De nämnda exemplen har det gemensamt att det finns ett mycket nära samband mellan den beskrivna näringsverksamheten och det allmännyttiga ändamålet. Detta samband är naturligtvis starkast när näringsverksamheten kan sägas vara det medel varigenom föreningen eller trossamfundet tillgodoser det allmännyttiga ändamål som anges i stadgarna.

Från rättspraxis finns ett antal exempel på situationer där ideella föreningar uppfyllt sitt allmännyttiga ändamål just genom sin näringsverksamhet. I RÅ 1998 ref. 10 prövade Högsta förvaltningsdomstolen skattskyldigheten för ett tandläkarförbund, som hade som syfte att främja odontologisk vetenskap och utbildning och som gjorde detta genom att mot avgifter anordna kurser för de yrkesverksamma medlemmarna, vilka var tandläkare. Högsta förvaltningsdomstolen bedömde att det skulle anses utgöra ett allmännyttigt ändamål att på självkostnadsbasis tillhandahålla utbildning för tandläkare och att den bedrivna rörelsen därför uppfyllde villkoret att den hade naturlig anknytning till ett allmännyttigt ändamål. Från rättspraxis kan även Kammarrätten i Göteborgs avgörande den 4 juni 2003 i mål nr 6774-01 nämnas. I avgörandet

bedömde kammarrätten att Friluftsförbundet's kanotuthyrning till medlemmar och till allmänheten hade naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål som bland annat bestod i att organisera och arrangera friluftsliv för vuxna, ungdom och barn samt att verka för ändamålsenlig utrustning för friluftsliv.

Även ett något svagare samband mellan inkomsten och den ideella verksamheten kan anses ha naturlig anknytning. I tidigare lagtext uttrycktes nämligen att kravet på naturlig anknytning också var att anse som uppfyllt i de fall en föreningens kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten, vilket exemplifierades med en idrottsförening som i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. I sammanhanget kan Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1987 ref. 154 nämnas. Avgörandet rörde en tennisklubb som i nära anslutning till sin tennisanläggning hade en kiosk som sålde bland annat konfektyr, mejeriprodukter och bröd. Försäljning skedde till medlemmar och andra som besökte anläggningen, men även till kringboende. Högsta förvaltningsdomstolen fann att inkomsten ändå hade naturlig anknytning till föreningens ideella ändamål.

#### *Hävdvunna finansieringskällor*

Inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den ska finansiera detta, angavs i tidigare lagtext däremot sakna naturlig anknytning till en föreningens allmännyttiga ändamål. Sådan verksamhet kan dock vara undantagen från skattskyldighet om den av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. I den tidigare lagtexten angavs att till verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biograförelse 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 eller dylikt.

Det finns en mycket omfattande rättspraxis i fråga om hävdbegreppet. I ett av de senare målen från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD 2013 ref. 56 (Second hand-domen), uttalade domstolen att olika faktorer beaktats vid denna prövning. Det har rört sig om inslaget av frivilligt och oavlönat arbete, verksamhetens omfattning och konkurrenssituationen.

#### *Verksamhet genom annan juridisk eller fysisk person*

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade år 1995 att rekvisitet naturlig anknytning inte har vållat några betydande tillämpningsproblem och att reglerna i stort synes ha fungerat tillfredsställande (SOU 1995:63, s. 189). Det har gått mer än tjugo år sedan detta uttalande, men i allt väsentligt kan det fortfarande hävdas att slutsatsen att rekvisitet naturlig anknytning inte har vållat några betydande tillämpningsproblem stämmer. En fråga som dock aktualiserats i allt högre utsträckning sedan uttalandet är i vilken utsträckning ideella föreningar eller registrerade trossamfund, med bibehållet undantag från



skattskyldighet, i verksamheten kan ta hjälp av andra eller få inkomster från upplåtelser av olika rättigheter.

Högsta förvaltningsdomstolen slog i sitt avgörande RÅ 1999 ref. 50 (Rockkonsertmålet) fast att det förhållandet att den i målet aktuella föreningen samverkade till ett visst arrangemang med ett kommersiellt bolag inte skulle anses utgöra hinder mot skattebefrielse för föreningens inkomster från arrangemanget. I målet rörde det sig om en förening som i samarbete med ett musikbolag anordnade en årligen återkommande rock-musikkonsert. Föreningens åtagande bestod i att med framför allt frivilliga insatser avtala om hyra av konsertplats, ordna med inhägnader och avgränsningar, tillhandahålla sanitära arrangemang, ordna utskänknings-tillstånd och hyra vakter m.m.

I Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2000 ref. 53 (Helsingborgsdomen) var det fråga om Helsingborgs Idrottsförening. Föreningen bedrev, och bedriver alltjämt, idrottslig verksamhet och hade vid tillfället för domstolens prövning ett lag i Allsvenskan, det vill säga herrfotbollens högsta serie i Sverige. Mot royaltyersättning hade föreningen upplåtit till ett av föreningen helägt bolag bland annat en exklusiv rätt att i reklamsammanhang utnyttja föreningens registrerade varumärke. I det överklagade förhandsbeskedet hade Skatterättsnämnden bedömt att den i bolaget bedrivna verksamheten, vars syfte var att på kommersiell basis i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja den goodwill som var förenad med föreningen och dess idrottsliga verksamhet, inte kunde anses ha naturlig anknytning till något allmännyttigt ändamål. Skatterättsnämnden bedömde vidare att verksamheten – om den hade bedrivits av föreningen själv – ändå skulle kunna omfattas av skattefrihet så som en hävdvunnen intäktskälla. Föreningen hade dock överlåtit all verksamhet av detta slag till bolaget, och den kunde därför inte till någon del anses bedriven av föreningen. Skatterättsnämnden fann därför att det saknades möjlighet att betrakta inkomsterna från de upplåtna reklamrättigheterna som hänförliga till en sådan av föreningen själv bedriven verksamhet som hävdrekvisitet kan bli tillämpligt på och föreningen var därför skattskyldig för ersättningen. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

I RÅ 2005 ref. 67 (Bingoalliansmålet) var det också fråga om att en förening bedrivit viss verksamhet genom ett aktiebolag, som tillsammans med andra föreningar ägdes av den i målet aktuella föreningen. Verksamheten som var aktuell i målet var bingospel och Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att sådana spel sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvunnen finansieringskälla för allmännyttiga ideella föreningar. Domstolen konstaterade även att det i praxis ställts upp ett krav på att den ideella föreningen själv helt eller delvis bedriver verksamheten för att inkomster från en hävdvunnen finansieringskälla inte ska beskattas hos föreningen. Det kravet kunde föreningen dock inte tillgodose, på grund av reglering som ställde krav på bland annat offentlig tillsyn och tillstånd. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att det inte kunde anses medföra att skattefriheten gått förlorad när föreningen anpassat sig till sådana förändrade förhållanden.

Ett annat avgörande som rörde en ideell förenings intäkter från verksamhet som, efter upplåtelse, bedrevs av annan person är

RÅ 2005 not. 155. Målet rörde en ideell förening med idrottsligt ändamål som hade representationslag i en av svensk herrfotbolls högsta serier. Föreningen hade upplåtit TV-rättigheter, arenareklamrättigheter och andra immateriella rättigheter till Svenska Fotbollförbundet. Förbundet hade i sin tur vidareupplåtit rättigheterna till ett tyskt bolag och föreningen fick löpande ersättning för de upplåtna rättigheterna. Skatterättsnämnden konstaterade att entréavgifter som åskådare betalar för att ta del av en idrottstävling är skattefria för föreningen, nämnden bedömde vidare att en näringsverksamhet som går ut på att en ideell förening erbjuder allmänheten att ta del av egna idrottstävlingar via televisionen eller motsvarande medium framstår ur beskattningshänseende som likvärdigt med att ta emot betalande publik på arenan där tävlingen äger rum. Nämnden fann därför att skattskyldighet inte förelåg för de inkomster som var aktuella i målet. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde dock förhandsbeskedet eftersom det saknades uppgifter för att bedöma förekomsten av ett samband mellan den idrottsliga verksamhet som föreningen bedrivit och de uppburna inkomsterna.

### 3.2 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** I inkomstskattelagen ska framgå att ideella föreningar är undantagna från skattskyldighet för inkomster från upplåtelser av rättigheter som uppkommit genom främjandet av allmännyttiga ändamål. Även registrerade trossamfund ska omfattas av förslaget. Undantaget från skattskyldighet gäller om föreningen eller trossamfundet i övrigt uppfyller de krav som ställs för inskränkt skattskyldighet.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2018.

**Skälen för promemorians förslag:** Ett utmärkande drag för ideella föreningar är deras frivilliga och öppna karaktär. Att de ska vara öppna för nya medlemmar är till och med ett uttryckligt krav för att omfattas av undantagen från skattskyldighet. Öppenheten gör att föreningarna utgör viktiga mötesplatser och kontaktytor för många människor.

Själva föreningsarbetet, att enskilda frivilligt och oftast mot ingen eller låg ersättning samverkar för att lösa olika ideella uppgifter, har i sig ett stort värde. Det har i äldre förarbeten betonats att förekomsten av inkomstbeskattning kan, inte minst av psykologiska skäl, få en negativ inverkan på medlemmarnas villighet att delta i föreningens verksamhet (prop. 1976/77:135 s. 71). En grundläggande tanke vid utformningen av skattelagstiftningen för ideella föreningar är därför att reglerna inte ska motverka förekomsten av ett vitalt föreningsliv där medlemmarna frivilligt och tillsammans med varandra samverkar för att lösa ideella uppgifter.

Det torde dock samtidigt enbart vara möjligt i små föreningar med lätt överblickbara förhållanden att driva verksamhet uteslutande med frivilliga insatser. För att föreningslivet ska ges goda förutsättningar att vara vitalt är det därför inte tillräckligt att sådan verksamhet enbart tillåts drivas med hjälp av frivilliga och oavlönade insatser. Det har mot den bakgrunden godtagits att föreningar även har avlönad personal och att det

också i övrigt finns vissa andra inslag av insatser än de rent frivilliga, utan att undantagen från skattskyldighet gått förlorade. Även verksamhet som i princip uteslutande bedrivs med avlönad personal kan anses allmännyttig, till exempel så bedriver höggradigt allmännyttiga subjekt som allmänna undervisningsverk och sjukvårdsinrättningar sedan lång tid sin verksamhet enbart med hjälp av avlönad personal som erhåller marknadsmissig ersättning. Vid bedömningen av om föreningen kan anses bedriva allmännyttig verksamhet måste alltså, vilket även praxis visar, hänsyn bland annat tas till de förhållanden under vilka föreningen verkar.

Anställdas insatser kan alltså vara en nödvändig del för att uppnå en förenings mål. I vilken utsträckning en förening har behov av sådana insatser styrs i hög utsträckning av samhällsutvecklingen, förutsättningarna för olika ideella sektorer är därför i ständig förändring. Inom de flesta idrotter är det till exempel nödvändigt med anställda idrottare och tränare för att nå idrottsliga framgångar och i betänkandet Moderniserade skatteregler för ideell sektor (SOU 2009:65, s. 117) uttrycktes det att det ligger i sakens natur att anställd personal används när den allmännyttiga verksamheten bedrivs på en hög idrottslig eller kulturell nivå. Idrott och kultur som bedrivs på en sådan hög nivå bidrar till att öka intresset för idrotten och kulturen. Värdet av att det hos barn och unga väcks ett intresse att själva idrotta eller uttrycka sig konstnärligt för att de vill följa sina framgångsrika förebilder och idoler kan knappast överskattas. I en förening med idrottsligt ändamål där det finns utrymme för såväl breddidrott som idrott som utförs av avlönade insatser är den senare att anse som i sig allmännyttig, eftersom den gynnar och ökar intresset för den förra. En samlad bedömning måste alltså göras för att avgöra om en förenings verksamhet är att anse som allmännyttig och vid en sådan bedömning kan då bland annat vägas in om en förening som har avlönade utövare även har en inkluderande barn- och ungdomsverksamhet eller i övrigt en aktiv breddverksamhet som riktar sig till båda könen.

Inslag av andra slag än de rent ideella kan alltså vara nödvändiga för att föreningen ska kunna knyta till sig kompetens och kunskap som annars inte är tillgänglig om föreningen enbart skulle drivas av frivilliga och oavlönade insatser. På samma sätt som med avlönad personal kan även vissa samarbeten med kommersiella intressen vara nödvändiga för att uppnå föreningens ändamål. Det kan av tekniska skäl finnas hinder mot att föreningar själva utför verksamheten och ibland kan det även finnas ekonomiska skäl, som när en viss verksamhet kräver omfattande investeringar i teknisk eller annan utrustning, som hindrar föreningarna från att bedriva verksamheten helt på egen hand – utan anställd personal eller utan samarbeten med kommersiella aktörer. Rockkonsertmålet (RÅ 1999 ref. 50) är ett exempel på det senare.

För de allmännyttiga ideella föreningarna har frågan i vilken utsträckning de, med bibehållet undantag från skattskyldighet, får samarbeta med kommersiella företag blivit allt mer aktuell de senaste åren. En anledning till det är att bland annat idrotten, men även andra ideella sektorer, i högre grad får reklamintäkter och andra intäkter ur samarbeten med företag. Intresset hos företag att av kommersiella skäl sponsra bland annat idrottsföreningar och andra föreningar som

engagerar till exempel barn och ungdomar har ökat, och inom så kallat CSR-arbete (Corporate Social Responsibility) blir det allt vanligare att företag på olika sätt stödjer de ideella föreningarnas verksamhet. Det kan även röra sig om att företag ser ett kommersiellt värde i ett evenemang, och därför väljer att betala för rättigheterna att via televisionen eller andra medium sända sådana evenemang för en större publik.

En annan anledning till att frågan blivit mer aktuell kan ibland vara den tekniska utvecklingen. Som exempel kan nämnas matchprogram som ofta säljs i samband med idrottstävlingar, eller liknande program som säljs i samband med konsert- eller teaterbesök. Sådana program säljs oftast mot låg ersättning och i dessa kan åskådarna eller besökarna ofta ta del av information om det evenemang de besöker, läsa presentationer av deltagarna och evenemangets sponsorer. Det blir dock allt vanligare att matchprogram m.m. i stället för i pappersformat säljs via applikationsprogram, så kallade appar. Denna utveckling leder till ökade samarbeten med företag, eftersom det torde vara få föreningar som har den tekniska kompetensen att utveckla dessa tjänster på egen hand. Den tekniska utvecklingen har även medfört att det förekommer att idrottsturneringar för ungdomar sänds via så kallad webb-tv till föräldrar, släkt och andra intresserade – en utveckling som kan förväntas öka i omfattning.

Genom Helsingborgsdomen (RÅ 2000 ref. 53) står det klart att en rättighetsupplåtelse i samband med att en verksamhet i sin helhet upplåts till annan inte kan vara undantagen från skattskyldighet. Bingoalliansmålet (RÅ 2005 ref. 67) visar samtidigt att det finns undantag till huvudregeln att en förening, för att undantaget från skattskyldighet inte ska äventyras, måste bedriva verksamheten själv. Även om den fråga som var aktuell i RÅ 2005 not. 155 aldrig prövades i sak av Högsta förvaltningsdomstolen är målet intressant i sammanhanget, eftersom det visar på att det kan finnas viss rättslig osäkerhet även när det gäller upplåtelser av rättigheter som har mycket nära koppling till den allmännyttiga verksamheten och som vid sidan av att finansiera denna verksamhet även bidrar till att öka intresset för föreningen.

Mot bakgrund av det angelägna arbete som de allmännyttiga ideella föreningarna utför i samhället, är det viktigt att lagstiftningen för dessa är så tydlig och förutsebar som möjligt. Sedan lång tid har gällt att inkomster som härrör från näringsverksamhet som i sig innebär ett fullföljande av allmännyttiga ändamål är undantagna från skattskyldighet för föreningarna. Det finns skäl att förtydliga att denna princip gäller även inkomster som kommer från upplåtelser av rättigheter till företag, när rättigheterna uppkommit just genom den allmännyttiga verksamheten. Det kan till exempel röra sig om sändningsrättigheter, rättigheten till namnet på ett visst evenemang eller rättigheter för företag att i sin egen marknadsföring använda sig av föreningens klubbmärke eller annat av föreningen ägt varumärke och på ett sådant sätt omnämna sitt stöd till föreningen och den verksamhet som föreningen bedriver.

Sedan tillkomsten av associationsformen registrerade trossamfund har gällt att sådana behandlas lika i beskattningshänseende som de ideella föreningarna. En anledning till det är att det kan förekomma att trossamfund väljer att inte organisera sig som registrerade trossamfund, utan att de i stället valt att kvarstå som ideella föreningar även efter införandet av den nya associationsformen (prop. 1998/99:38 s. 208). För att uppnå

likställighet mellan olika trossamfund, som valt olika associationsformer, är det därför naturligt att beskattningsreglerna är desamma för de ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden. Det kan även förekomma att de registrerade trossamfunden, även om det torde vara i blygsam omfattning jämfört med framför allt idrottsföreningar men även andra ideella föreningar, har inkomster från upplåtelser av rättigheter som uppkommit genom allmännyttig verksamhet. Förslaget ska mot denna bakgrund omfatta även de registrerade trossamfunden.

Undantaget från skatteplikt gäller endast för de ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller ändamåls-, verksamhets-, fullföljds- och öppenhetskraven.

Förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2018.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 7 kap. 3 § IL.

### 3.3 Konsekvensanalys

#### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget bedöms inte medföra offentligfinansiella effekter.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget tydliggör vilka verksamheter som är undantagna från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund och innebär därför marginellt minskade hanteringskostnader för Skatteverket. Förslaget bedöms inte påverka antalet mål eller på annat sätt påverka arbetsbelastningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna och inte heller medföra några ökade kostnader för andra myndigheter.

#### *Effekter för företag, ideella föreningar och trossamfund m.m.*

Förslaget gör det tydligare för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund vilka verksamheter som de är skattepliktiga för och bedöms därför innebära en viss administrativ lättnad för dessa allmännyttiga organisationer. Förslaget har inte någon inkomstskatteeffekt och inte heller någon budgetpåverkan i mervärdesskattehänseende och bedöms därför inte träffas av reglerna om statsstöd eller medföra någon förändring i förhållande till mervärdesskattedirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt). Mot samma bakgrund bedöms förslaget inte heller ha någon påverkan på konkurrensförhållandena. Några alternativa förslag som samtidigt inte medför konsekvenser av de nu beskrivna slagen har inte identifierats.

#### *Effekter för den ekonomiska jämställdheten mellan män och kvinnor*

Förslaget påverkar hela den ideella sektorn, men sådana verksamheter som omfattas av förslaget finns i större utsträckning inom idrottsrörelsen än hos övriga ideella föreningar eller hos de registrerade trossamfunden. Män genomför ideellt arbete i något högre grad än kvinnor och detta är

särskilt tydligt inom idrottsorganisationerna. Förslaget tydliggör dock enbart skattskyldigheten för de allmännyttiga organisationerna och har ingen inkomstskatteeffekt. Förslaget bedöms därför inte påverka den ekonomiska jämställdheten i någon nämnvärd omfattning.

## 4 Fullföljdskravets utformning för kollektivavtalsstiftelserna

### 4.1 Bakgrund

Fullföljdskravet är ett krav som ställs på stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund för att de ska kunna undantas från beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Kravet återfinns i 7 kap. 6 § IL.

Fullföljdskravet kan beskrivas som ett aktivitetskrav, det ställer krav på organisationen att använda de intäkter som är undantagna från beskattning för allmännyttiga ändamål. Kravet är utformat så att stiftelsen, föreningen eller trossamfundet under beskattningsåret i skälig omfattning ska använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål, men hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts sett över en period av flera beskattningsår. Fullföljdskravet ska anses uppfyllt även om stiftelsen, föreningen eller trossamfundet under beskattningsåret inte har använt sina intäkter i tillräcklig omfattning, om detta förhållande kan anses vara tillfälligt. Vilka intäkter som ska beaktas vid tillämpningen av fullföljdskravet, det vill säga vilka intäkter som ska ses som fullföljdsinkomster, framgår av 7 kap. 7 § IL.

Kollektivavtalsstiftelser med ändamål att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit arbetslösa eller att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit arbetslösa eller löper risk att bli arbetslösa eller att lämna understöd vid utbildning eller att lämna permitteringslönersättning är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Detta framgår av 7 kap. 16 § IL. Att fullföljdskravet omfattar även kollektivavtalsstiftelserna framgår av 7 kap. 18 § samma lag.

Landsorganisationen i Sverige (LO), Föreningen Svenskt Näringsliv, Förhandlings- och Samverkansrådet PTK, TRR Trygghetsrådet och Trygghetsfonden TSL har i en hemställan (Fi2016/02894/S1) uppmärksammat att det finns en rättslig osäkerhet gällande tillämpningen av fullföljdskravet för kollektivavtalsstiftelserna. Av denna anledning har organisationerna som lämnat in hemställan önskat att lagstiftningen i detta avseende ges en tydligare utformning.

### 4.2 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelser ska inte beaktas vid tillämpning av fullföljdskravet.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2018.

**Skälen för promemorians förslag:** Den svenska arbetsmarknadsmodellen innebär att lagstiftning verkar tillsammans med kollektivavtal. Karaktäristiskt för modellen är att förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare till stor del styrs av kollektivavtal som kompletterar och ersätter vad som gäller enligt lag. Den svenska arbetsmarknadsmodellen

syftar till att skapa goda förutsättningar för trygghet, utveckling, tillväxt och konkurrenskraft. Arbetsmarknadens parter har centrala roller för att uppnå dessa mål.

Kollektivavtalsstiftelserna, eller trygghetsstiftelserna som de också brukar benämnas, har varit en del av den svenska arbetsmarknadsmodellen ända sedan deras tillkomst under början av 1970-talet. Kollektivavtalsstiftelserna inrättas av arbetsmarknadens parter genom så kallade omställningsavtal eller trygghetsavtal. Sådana avtal är alltså en typ av kollektivavtal.

Syftet med omställningsavtalen är att ge trygghet för personer som är eller riskerar att bli arbetslösa, genom att stöd i form av bland annat omställningsstöd och avgångsersättning kan erbjudas. Genom omställningsavtalen kan ett aktivt omställningsarbete påbörjas i ett tidigt skede, i vissa fall redan innan ett uppsägningstillfälle, vilket förkortar tiden i arbetslöshet. Avgångsersättningar bidrar till att de som omfattas av avtalen får en ökad ekonomisk trygghet vid arbetslöshet.

Avtalen är dock inte enbart ett stöd till de arbetstagare som drabbas eller riskerar att drabbas av arbetslöshet. Avtalen underlättar även omställningar och förbättrar arbetsmarknadens funktionssätt, bland annat genom uppgradering av kompetens. Dessutom bidrar de till smidigare strukturomvandlingar. Omställningsavtalen är alltså ett medel inom den svenska arbetsmarknadsmodellen för att skapa såväl trygghet som utveckling, tillväxt och konkurrenskraft.

Associationsformen kollektivavtalsstiftelse skapades för att tillgodose ett väsentligt praktiskt behov hos arbetsmarknadens parter (prop. 1993/94:9, s. 54). Bestämmelserna om kollektivavtalsstiftelser skiljer sig genom att dess stiftelseförordnande, inklusive ändamålsbestämmelsen, får ändras genom skriftlig överenskommelse mellan stiftarna och stiftelsen. Inget tillstånd från Kammarkollegiet krävs för att genomföra sådana förändringar. Bakgrunden till detta är att kollektivavtalsstiftelserna har behov av att kunna anpassa föreskrifterna efter samhällsutvecklingen (a. prop. s. 229). Vid själva inrättandet av en kollektivavtalsstiftelse krävs, till skillnad från bland annat avkastningsstiftelser, inte att någon förmögenhet avskiljs – utan de medel som kollektivavtalsstiftelserna får disponera för sina ändamål kommer i stället löpande från de anslutna arbetsgivarna genom avgifter som beräknas efter en viss procentsats på de anslutna arbetsgivarnas lönesumma. Den associationsrättsliga regleringen har alltså i hög grad anpassats efter de särdrag som kollektivavtalsstiftelserna uppvisar i förhållande till andra stiftelseformer.

Kollektivavtalsstiftelserna bedriver en verksamhet som, om inte de hade utfört den, staten skulle ha skött. De har därför ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att deras skattskyldighet inskränkts, så att de enbart är skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Detta gäller dock under förutsättning att de, i likhet med andra organisationer som omfattas av undantagen från inkomstskattskyldighet i 7 kap. IL, uppfyller verksamhets- och fullföljdskraven.

Till skillnad från andra organisationer som omfattas av undantag från skattskyldighet bedriver kollektivavtalsstiftelserna en verksamhet som i väldigt hög grad är konjunkturkänslig. I en lågkonjunktur med högre arbetslöshet ökar naturligtvis belastningen på verksamheten, samtidigt



som avgiftsunderlaget minskar eftersom antalet företag blir färre och lönesumman sänks till följd av uppsägningar. I en högkonjunktur är läget däremot det omvända, belastningen på verksamheten är mindre samtidigt som avgiftsunderlaget är högre. Under en högkonjunktur kan kollektivavtalsstiftelserna i stället bygga upp sitt kapital, för att stå väl rustade inför liknande kriser som den under 1990-talet eller finanskrisen – det vill säga perioder under vilka det sker stora omställningar på arbetsmarknaden.

Avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelser är alltså disponibla att användas för stiftelserna i samband med att de betalas in, men avsikten är inte nödvändigtvis att inbetalade medel ska användas omedelbart. Kollektivavtalsstiftelser har i stället ett behov av att samla tillgångar, för att de ska kunna användas när behoven av omställningsstöd är mer omfattande till följd av stora omställningar på arbetsmarknaden.

För kollektivavtalsstiftelserna riskerar fullföljdskravet, med dess huvudregel att intäkter normalt sett ska användas redan under beskattningsåret, att stå i strid med den för stiftelserna nödvändiga och önskvärda kapitaluppbyggnaden. Detta gäller även med beaktande av möjligheten att ta hänsyn till hur fullföljden har varit under en period av flera år. Det finns därför skäl att anpassa utformningen av fullföljdskravet för kollektivavtalsstiftelserna till hur deras höggradigt allmännyttiga verksamhet rent faktiskt bedrivs, så att kollektivavtalsstiftelserna inte riskerar att beskattas på ett sätt som inte är avsett.

När fullföljdskravet gavs sin nuvarande utformning uttrycktes det i förarbetena att en givares eller betalares avsikt ska tillmätas betydelse vid bedömningen av om gåvan eller avgiften ska omfattas vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt (prop. 2013/14:1, s. 315). Om avsikten är att ett tillskott ska finansiera löpande verksamhet är det motiverat att räkna med det i fullföljdsinkomsten. Är avsikten däremot att tillskottet ska läggas till kapitalet eller användas vid en väsentligt senare tidpunkt bör det inte heller inräknas i fullföljdsinkomsten.

Avsikten med avgiftsinbetalningarna från arbetsgivarna till kollektivavtalsstiftelserna kan beskrivas som tudelad, de syftar både att täcka finansieringen av löpande verksamhet och att bidra till kapitaluppbyggnad. Det är slutligen de för tillfället aktuella behoven på arbetsmarknaden som avgör till vilket av dessa två ändamål som avgiftsinbetalningarna kommer att användas. Mot denna bakgrund bör avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelserna inte beaktas vid tillämpning av fullföljdskravet. Därigenom ges arbetsgivarnas avsikt med inbetalningarna effekt vid tillämpningen av fullföljdskravet på sätt som beskrivs i de nu nämnda förarbetena samtidigt som riskerna för icke avsedda beskattningskonsekvenser undviks.

Förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2018.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 7 kap. 18 § IL.

## 4.3 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

Bortsett från inkomster på grund av innehav av fastigheter är kollektivavtalsstiftelser undantagna från beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget innebär att fullföljdskravets utformning anpassas till kollektivavtalsstiftelsernas verksamhet så att de kan fortsätta att bedriva höggradigt allmännyttig verksamhet, utan att det befintliga undantaget från skattskyldighet äventyras. Förslaget bedöms inte ha några offentligfinansiella effekter.

### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget bedöms inte få någon budgetpåverkan för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte behövas.

### *Effekter för kollektivavtalsstiftelser*

Förslaget innebär att arbetsgivarnas avsikt med inbetalningarna ges effekt vid tillämpningen av fullföljdskravet samtidigt som riskerna för icke avsedda beskattningskonsekvenser undviks. Förslaget bedöms därför vara positivt för kollektivavtalsstiftelserna. Bedömningen är att det inte finns någon lämplig alternativ lösning.

## 5 Författningskommentar

### Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

#### 7 kap.

#### 3 §

*Punkten 1* i paragrafens *andra stycke* ändras så att det uttryckligen framgår att undantaget från skattskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 4–6 och 10 §§ även omfattar verksamhet som avser upplåtelse av rättigheter som har sitt ursprung i bedrivandet av den allmännyttiga verksamheten.

Kravet på att den upplåtna rättigheten ska ha uppkommit genom främjandet av den allmännyttiga verksamheten begränsar vilka rättigheter som kan omfattas av bestämmelsen och det syftar till att säkerställa att det är det allmännyttiga ändamålet, och fullföljandet av detta, som är grunden för att omfattas av undantaget från skattskyldighet. Att rättigheterna finns för föreningen, och kan upplåtas, ska alltså vara resultatet av att allmännyttig verksamhet bedrivs. Det kan vara fallet när en ideell förening med idrottsligt ändamål anordnar en idrottstävling där andra föreningar bjuds in att delta. Anordnandet av en sådan tävling ger upphov till vissa rättigheter, som mot ersättning kan upplåtas. Det kan röra sig om rätten till namnet på tävlingen, rätten för företag att i sin egen marknadsföring omnämna att företaget är sponsor till föreningen eller tävlingen eller sändningsrättigheter. Med ändringen klargörs att inkomster av dessa slag är undantagna från skattskyldighet om föreningen eller trossamfundet i övrigt uppfyller kraven på inskränkt skattskyldighet.

#### 18§

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår att avgifter som arbetsgivare betalar till stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med sådana ändamål som anges i 16 § inte ska beaktas vid tillämpningen av fullföljdskravet. Övriga intäkter som inte ska tas upp till beskattning ska dock beaktas. De ändamål som anges i 16 § är att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit arbetslösa eller att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli arbetslösa eller att lämna understöd vid utbildning eller att lämna permitteringslönersättning.