

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 23 juni 2004 att tillkalla en kommitté med uppdrag att se över bestämmelserna om inkomstbeskattningen av idrottsföreningar och idrottsverksamhet i övrigt. Statsrådet Bosse Ringholm förordnade samma dag riksdagsledamoten Kjell Nordström (s) att vara ordförande i kommittén. Som ledamöter förordnades från och med den 21 oktober 2004 riksdagsledamoten Matilda Ernkrans (s), regeringsrådet Peter Kindlund, ekonomen Marie Loob (idrottsrörelsen) och riksdagsledamoten Elizabeth Nyström (m). Från och med den 15 november 2004 förordnades också advokaten Björn Ahlberg (idrottsrörelsen) att vara ledamot i kommittén.

Som sakkunnig förordnades från den 1 september 2004 f.d. departementsrådet, numera generaldirektören Hases Per Sjöblom. Övriga sakkunniga Chefsjuristen Jerker Löfgren, departementsrådet Ulf Rehnberg och departementssekreteraren Kenneth Wising förordnades från och med den 21 oktober 2004. Hases Per Sjöblom entledigades från sitt uppdrag den 15 november 2004.

Till expert förordnades från den 1 september 2004 f.d. kanslirådet, numera skattejuristen Hans Levén. Till experter förordnades från den 21 oktober 2004 den rättssakkunniga Karl-Henrik Bucht, den rättsliga experten Per Rydmell Johansson, kanslirådet Erik Zetterström och docenten Roger Persson Österman. Erik Zetterström entledigades från sitt uppdrag den 11 november 2005. Samtidigt förordnades kanslirådet Lena Sellgren som expert i kommittén.

Regeringsrättssekreteraren Michael Erliksson anställdes från och med den 1 oktober 2004 som sekreterare i kommittén.

Kommittén antog namnet Idrottsskattekommittén (Fi 2004:12).

Doktoranden Nick Dimitrievski vid Göteborgs universitet har från och med november 2005 närvarat vid kommitténs sammanträden.

I tilläggsdirektiv den 3 november 2005 beslutade regeringen att kommittén skulle redovisa sitt uppdrag senast den 1 mars 2006.

Kommittén överlämnar nu betänkandet *Nya skatteregler för idrotten* (SOU 2006:23). Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i februari 2006

Kjell Nordström

Björn Ahlberg

Peter Kindlund

Elizabeth Nyström

Matilda Ernkrans

Marie Loob

/Michael Erliksson

# Innehåll

<b>Förkortningar</b> .....	<b>11</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>13</b>
<b>Författningsförslag</b> .....	<b>23</b>
<b>1 Inledning</b> .....	<b>47</b>
1.1 Bakgrund .....	47
1.2 Uppdraget.....	47
1.3 Kommitténs arbete .....	49
<b>2 Den svenska idrottsrörelsen</b> .....	<b>51</b>
2.1 Idrottspolitik.....	51
2.2 Idrottsrörelsens organisation .....	52
2.2.1 Föreningarna .....	52
2.2.2 Specialidrottsförbunden .....	54
2.2.3 Riksidrottsförbundet.....	55
2.2.4 Distriktsorganisationer .....	56
2.2.5 Andra idrottsorganisationer.....	57
2.3 Idrottens finansiering .....	58
<b>3 Beskattningen av ideella föreningar</b> .....	<b>61</b>
3.1 Inledning.....	61
3.2 Vad är en ideell förening? .....	63
3.3 Inkomstskatt .....	65

3.3.1	Inskränkt skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar.....	65
3.3.2	Ändamålskravet.....	66
3.3.3	Verksamhetskravet.....	68
3.3.4	Fullföljdskravet .....	71
3.3.5	Öppenhetskravet.....	72
3.3.6	Behovet av att tydliggöra de allmänna villkoren för skattefrihet .....	73
3.4	Vad innebär den inskränkta skattskyldigheten? .....	74
3.4.1	Inledning.....	74
3.4.2	Naturlig anknytning .....	75
3.4.3	Behovet av att förtydliga begreppet naturlig anknytning.....	78
3.4.4	Hävdvunna finansieringskällor.....	79
3.4.5	Behövs kravet på hävd? .....	82
3.4.6	Huvudsaklighetsbedömningen.....	83
3.4.7	Kan huvudsaklighetsbedömningen slopas? .....	88
3.4.8	Verksamhet genom annan fysisk eller juridisk person .....	89
3.4.9	Frågan om skattefrihet när en idrottsförening låter annan bedriva den skattefria näringsverksamheten .....	94
3.5	Ideella föreningars skattskyldighet för fastighetsinkomster .....	95
3.5.1	Inledning.....	95
3.5.2	Inkomst från innehav av en fastighet som används i den allmännyttiga verksamheten .....	96
3.5.3	Inkomst av fastighet som kommer från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som anses hävdvunnen.....	97
3.5.4	Inskränkt skattskyldighet för ägare av vissa fastigheter .....	97
3.5.5	Behovet av att förändra reglerna om beskattning av olika fastighetsinkomster.....	99
3.6	Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.....	100
3.6.1	Allmänt .....	100
3.6.2	Ersättning till idrottsutövare.....	101

<b>4</b>	<b>Skattefrihet för kvalificerad näringsverksamhet.....</b>	<b>103</b>
4.1	Sammanfattning .....	103
4.2	Uppdraget.....	104
4.3	Beskattningen av idrottsföreningars inkomst av näringsverksamhet .....	104
4.3.1	Principiella utgångspunkter .....	104
4.3.2	Betydelsen av ideellt arbete från föreningsmedlemmarna.....	107
4.3.3	Kravet på naturlig anknytning .....	108
4.3.4	Skattefri finansieringsverksamhet – konkurrensaspekt .....	110
4.3.5	Huvudsaklighetsbedömningen .....	113
4.3.6	Särskilt om souvenirförsäljning .....	115
4.3.7	Verksamhet genom annan juridisk eller fysisk person .....	116
4.3.8	Fastighetsinkomster .....	118
<b>5</b>	<b>En ny skattemodell för idrottsföreningar med professionella utövare .....</b>	<b>121</b>
5.1	Sammanfattning .....	121
5.2	Uppdraget.....	121
5.3	Riksidrottsförbundets kartläggning.....	122
5.4	Gällande regler .....	122
5.5	Professionell idrott och allmännyttig verksamhet.....	124
5.6	En ny skattemodell .....	126
5.6.1	Principiella utgångspunkter .....	126
5.6.2	Skattemodellens utformning.....	128
5.6.3	Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av skattemodellen.....	130
<b>6</b>	<b>Reklamskatt .....</b>	<b>133</b>
6.1	Sammanfattning .....	133
6.2	Inledning.....	134

6.3	Gällande regler.....	134
6.4	Antalet skattskyldiga till reklamskatt .....	136
6.5	Reklamskatten för ideella föreningar .....	136
<b>7</b>	<b>Skyldigheten att lämna kontrolluppgift.....</b>	<b>139</b>
7.1	Sammanfattning.....	139
7.2	Inledning.....	139
7.3	Gällande regler.....	140
7.4	Beloppsgränsen bör höjas för allmännyttiga ideella föreningar.....	142
<b>8</b>	<b>Tjänsteställe inom idrotten .....</b>	<b>145</b>
8.1	Sammanfattning.....	145
8.2	Inledning.....	146
8.3	Allmänt om beskattningen .....	146
8.3.1	Idrottsutövares inkomster.....	146
8.3.2	Idrottsutövares avdrag.....	149
8.4	Tjänsteresa och tjänsteställe .....	150
8.4.1	Allmänt .....	150
8.4.2	Idrottsutövares och idrottsfunktionärens tjänsteställe .....	152
8.5	Tjänsteställe för idrottsdomare och därmed jämställda tävlingfunktionärer .....	153
<b>9</b>	<b>Bör ett idrottsutövarkonto införas – våra överväganden..</b>	<b>157</b>
9.1	Sammanfattning.....	157
9.2	Uppdraget .....	158
9.3	Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform.....	159
9.3.1	Gällande regler .....	159
9.3.2	Praxis.....	160

9.3.3	”3:12-utredningen” .....	164
9.3.4	Skatteverkets styrsignal.....	164
9.3.5	Särskild inkomstskatt för utländska artistföretag som bedriver idrottslig verksamhet i Sverige .....	165
9.3.6	Slutsatser .....	165
9.4	Idrottsutövares särskilda pensionsmöjligheter .....	166
9.4.1	Inledning .....	166
9.4.2	Nuvarande regelsystem .....	166
9.4.3	Idrottsföreningars pensionslöften.....	168
9.5	Skogskonto och Upphovsmannakonto.....	170
9.5.1	Inledning .....	170
9.5.2	Skogskonto .....	171
9.5.3	Upphovsmannakonto.....	172
9.6	Idrottsfonder i Finland och Norge.....	173
9.6.1	Finland.....	173
9.7	Idrottsfond i Norge .....	178
9.8	Bör ett system med idrottsutövarkonto införas?.....	180
<b>10</b>	<b>Förslag till bestämmelser om idrottsutövarkonto .....</b>	<b>187</b>
10.1	Syftet med ett idrottsutövarkonto.....	187
10.2	Förslagets innehåll och utformning.....	187
10.3	Avdragets storlek .....	189
10.4	Insättning på kontot .....	190
10.5	Uttag från kontot.....	192
10.6	Byte av kreditinstitut .....	193
10.7	Överlåtelse, pantsättning och dödsfall .....	194
10.8	Utflyttning .....	194
10.9	Arbetsgivaravgift, skatteavdrag och kontrolluppgift.....	197
10.10	Halva prisbasbeloppsregeln.....	197
10.11	Förmögenhetsskatt.....	197

<b>11</b>	<b>Konsekvenser av förslagen .....</b>	<b>199</b>
11.1	Allmänt .....	199
11.2	Uppgifter om taxering av ideella föreningar.....	199
11.3	Statsfinansiella effekter av våra förslag och finansiering.....	200
11.4	Administrativa förenklingar .....	205
11.5	Idrottspolitiska effekter.....	206
11.6	Övriga konsekvenser.....	206
<b>12</b>	<b>Ikraftträdande m.m.....</b>	<b>207</b>
	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>209</b>
	<b>Särskilt yttrande.....</b>	<b>219</b>
	<b>Bilagor .....</b>	<b>221</b>
Bilaga 1	Kommittédirektiv .....	221
Bilaga 2	Tilläggsdirektiv .....	233
Bilaga 3	Stiftelse- och föreningsskattekommitténs översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar.....	235
Bilaga 4	Uppgifter om taxering av ideella föreningar .....	245



# Förkortningar

A-SINK	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
AvrL bet.	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt betänkande
DF	Distriktsidrottsförbund
dir.	direktiv
EU	Europeiska unionen
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
IOK	Internationella Olympiska Kommittén
IF	Idrottsförening
LSK	Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
NJA not.	Nytt Juridiskt Arkiv I notismål
prop. ref.	proposition referat
RegR	Regeringsrätten
RF	Riksidrottsförbundet
rskr.	riksdagsskrivelse
RSL	Lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SDF	Specialidrottsdistriktsförbund
SF	Specialidrottsförbund
SFS	Svensk författningssamling
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkU	Skatteutskottet

SKV	Skatteverket
SOK	Sveriges Olympiska Kommité
SOU	Statens offentliga utredningar

# Sammanfattning

## Arbetets inriktning

Den svenska folkrörelseidrotten med dess många lokala föreningar och omfattande ideella engagemang har lagt grunden för idrottens utveckling i vårt land. Idrotten når ut i hela samhället genom att erbjuda ett stort antal idrottsgrenar vilket attraherar individer med olika förutsättningar och intressen. Det finns i dag cirka 21 000 lokala idrottsföreningar över hela landet anslutna till Riksidrottsförbundet. Associationsrättsligt är det som regel fråga om allmännyttiga ideella föreningar.

Idrottsskattekommitténs uppdrag har varit att se över bestämmelserna om inkomstbeskattningen av idrottsföreningar och vissa särskilda frågor om beskattningen av idrottsutövare och idrottsfunktionärer. Utgångspunkten för utredningsarbetet har enligt våra direktiv varit att det skattegynnade området för ideella föreningar inte får utökas.

Idrottsföreningar och andra 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. Idrottsföreningar är inte heller skyldiga att betala arbetsgivaravgifter på ersättningar till idrottsutövare som under året uppgått till högst ett halvt prisbasbelopp, dvs. 19 850 kronor år 2006.

Efter inkomstskattereglernas tillkomst år 1977 har det professionella inslaget inom idrotten ökat successivt, både inom individuella idrotter och inom lagidrotter. Antalet idrottsutövare som försörjer sig på sin idrott har ökat och allt tyder på att ökningen

kommer att fortsätta framöver. Idrotten har också fått ett kraftigt ökat kommersiellt intresse. Det har på senare år blivit allt tydligare att skattereglerna inte i alla delar är anpassade till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen. Att en viss del av föreningsverksamheten är skattebefriad kan innebära att konkurrensneutralitet inte kan upprätthållas i förhållande till näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.

För att bevara och utveckla den svenska idrotten som en folk rörelse har vi funnit att det på skatteområdet är angeläget att regelverket både förtydligas och görs enklare. Vi föreslår bl.a. en ny skattemodell som tar sikte på beskattningen av idrottsföreningars inkomster av näringsverksamhet, syftet är att klargöra i vilken utsträckning en idrottsförening bör få bedriva näringsverksamhet utan att förlora sin skattefrihet. Skattemodellen omfattar både den breda idrottsrörelsen och den mer kommersiellt inriktade föreningsverksamheten. Det skall i detta sammanhang särskilt poängteras att näringsverksamhet som bedrivs inom ramen för en förening inte kan ses som vilken affärsverksamhet som helst. Den ideella föreningen är en demokratisk organisation, en medlem en röst, där kommersiellt inriktad elitidrott och bredd- och motionsidrott är inordnade i samma organisation. Det finns inte några privata ägare som kan göra anspråk på att verksamheten skall ge ekonomisk avkastning på investerade medel. En förening som använder sina pengar till främmande ändamål eller lägger pengarna på hög, uppfyller varken nuvarande krav eller de krav vi anser bör vara avgörande för skattefrihet.

Vårt uppdrag har avsett idrottens skattefrågor. Vissa av de problem vi uppmärksammat gäller dock inte bara för ideella föreningar som ägnar sig åt idrottslig verksamhet, utan även för ideella föreningar som bedriver annan verksamhet. Det gäller framför allt vilka krav som skall vara uppfyllda för att en ideell förenings inkomster av näringsverksamhet skall vara skattefria. Eftersom kommitténs sammansättning inte har varit representativ för hela den ideella sektorn, har vi valt att lägga förslag som endast påverkar inkomstbeskattningen av idrottsföreningar. Vår uppfattning är dock att de förändringar vi föreslår – efter beredning inom Regeringskansliet – skall kunna omsättas till att gälla för alla ideella föreningar. Våra förslag om administrativa förenklningar ifråga om kontrolluppgiftsskyldighet och reklamskatt är emellertid inte begränsade till enbart idrottsföreningar.

## Våra förslag

### Skattefrihet för kvalificerad näringsverksamhet

Vi föreslår att en idrottsförening skall vara skattskyldig bara för inkomst av sådan verksamhet som inte har kvalificerat sig för skattefrihet. En verksamhet är kvalificerad om den

1. utgör ett direkt led i främjandet av det idrottsliga ändamålet eller har annan naturlig anknytning till sådant ändamål, eller
2. utgör en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten som föreningen bedriver eller främjar under förutsättning att finansieringsverksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt att skattebefrielsen i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.

Kravet på naturlig anknytning i punkten 1 skall också anses uppfyllt om verksamheten har karaktären av service till medlemmarna, publik eller andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten under förutsättning att serviceverksamheten bedrivs i tidsmässig och geografisk anslutning till den idrottsliga verksamheten.

Inkomst från souvenirförsäljning skall anses skattefri om värdet på souveniren inte överstiger två procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (för närvarande 800 kronor). Om souvenirens värde är högre, är inkomsten skattefri under de förutsättningar som anges i första stycket 2.

Om föreningen avtalar med annan juridisk eller fysisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade verksamheten, är föreningens inkomst från sådan verksamhet skattefri.

Bestämmelserna gäller även för sådan inkomst som kommer från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet.

### Idrottsföreningar med professionella idrottsutövare

Vi föreslår att en ny regel införs som innebär att en idrottsförening, som enbart består av fysiska personer som medlemmar, skall anses uppfylla ändamålskravet om den idrottsliga verksamheten utövas huvudsakligen av idrottsutövare som under året inte har fått större avgiftspliktig ersättning från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp. En idrottsförening som uppfyller ändamålskravet samt övriga villkor för inskränkt skattskyldighet får behålla sin skattefria ställning.

Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av den nya regeln.

### **Ideella föreningar och reklamskatt**

Reklamskatten är det skatt som idrottsföreningar är mest frekvent skattskyldiga till och som ger upphov till mycket administrativt arbete. Det förekommer sannolikt även stora brister i föreningarnas redovisningar av reklamskatt.

Enligt uppgifter från Skatteverket var det totala antalet registrerade skattskyldiga år 2004 ca 4 550. De redovisade tillsammans drygt 900 miljoner kronor i reklamskatt. Av dessa var ca 2 100 ideella föreningar. Sammantaget redovisade föreningarna ca 72 miljoner kronor i reklamskatt. För att minska den administrativa bördan föreslår vi att reklamskatten för ideella föreningar slopas helt från och med den 1 januari 2007.

### **Beloppsgränsen för att lämna kontrolluppgift höjs från 100 till 1 000 kronor för allmännyttiga ideella föreningar**

En allmännyttig ideell förening som betalat ut ersättning till en person med sammanlagt 100 kronor eller mer under ett år skall i dag lämna kontrolluppgift om detta till Skatteverket. Gränsen på 100 kronor gäller oavsett om ersättningen är kontanter eller förmåner. Den nuvarande kontrolluppgiftsskyldigheten kräver stora arbetsinsatser av såväl idrottens som den ideella sektorns ideellt arbetande administratörer.

För att underlätta det administrativa arbetet för allmännyttiga ideella föreningar föreslås att beloppsgränsen anpassas till vad som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag. Beloppsgränsen bör därför höjas till 1 000 kronor. I syfte att motverka risken för skatteundandragande bör den höjda beloppsgränsen begränsas till ersättningar eller förmåner som inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet. Ersättningar och förmåner under 1 000 kronor kommer dock fortfarande att vara skattepliktiga för mottagaren.

## Tjänsteställe för idrottsdomare och tävlingsfunktionärer

För att avgöra om en arbetstagare är på tjänsteresa eller inte finns i skattelagstiftningen regler om tjänsteställe. Enligt Skatteverkets riktlinjer anses en idrottsdomare normalt ha sitt tjänsteställe på respektive plats för den match/tävling han eller hon dömer. Utmärkande för många idrottsdomare är emellertid att de som regel utför sina uppdrag på skilda platser. Uppdragen är ofta löpande i den meningen att de står till förfogande för olika uppdrag. De utför själva uppdraget ”på plan”, men förberedelser sker normalt i bostaden eller utgår från bostaden. Vi föreslår därför att lagtexten klargörs så att idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer skall anses ha sitt tjänsteställe i bostaden, om arbetet som regel utförs på olika platser. Det innebär att de resor som dessa personer gör mellan bostaden och olika arbetsplatser utgör tjänsteresor.

## Idrottsutövarkonto

Kommitténs arbete med att överväga behovet och lämpligheten av ett idrottsutövarkonto visar att det i Sverige, likt Norge och Finland, finns ett behov av att – vid sidan om befintliga pensions- och bolagslösningar – införa ett idrottsutövarkonto för professionella idrottsutövare i individuella idrotter. Ett idrottsutövarkonto syftar till att göra det möjligt för idrottsutövare att skjuta upp beskattningen av idrottsinkomster tills den aktiva idrottskarriären är slut. Genom att fördela inkomsterna jämnare över åren förbättras de ekonomiska förutsättningarna för att efter idrottskarriärens slut återuppta studier eller inleda en ny yrkeskarriär.

Det är viktigt för Sverige att vi i dag och i framtiden har idrottsutövare på hög nivå. Framgångsrika idrottsutövare är goda ambassadörer och sätter Sverige på kartan i mycket positiva sammanhang. Det är även viktigt att lyfta fram det samband som finns mellan elitidrott och breddidrott. Stora idrottsprestationer lockar människor till att idrotta, inte minst unga människor. En idrottsrörelse med bredd är positivt för folkhälsan men också en bra grund för att hitta de toppresterande.

Vi vill stötta idrottsrörelsen och på olika sätt tillse att vi också i framtiden har framgångsrika idrottsutövare. Enligt vår bedömning kan ett idrottsutövarkonto bidra till detta och vi är därför beredda

att föreslå ett sådant. Detta trots att vi kan se att det kan finnas andra grupper av skattskyldiga som också kan hävda att de skulle förtjäna förmåner i skattehänseende av liknande anledningar som idrottsrörelsen hävdar för idrottsutövarna. Vi saknar emellertid tillräckligt underlag för att med utgångspunkt från vårt uppdrag bedöma om andra yrkesgrupper har samma behov som idrottsutövare att fördela sina inkomster över tiden.

Ett system med idrottsutövarkonto är enklare och kan vara ekonomiskt mer fördelaktigt än att bilda bolag. Samtidigt kan ett sådant system bidra till att Skatteverket i större utsträckning än i dag får kännedom om idrottsutövaras inkomster, vilket minskar risken för skatteundandragande. Sammantaget bedömer vi att ett idrottsutövarkonto skulle få positiva effekter för idrottsrörelsen. Vi väljer därför att lägga ett förslag om idrottsutövarkonto.

## Konsekvenser av förslagen

### *Idrottsföreningars inkomstbeskattning*

De förslag som läggs fram i betänkandet innebär i stora delar en anpassning av regelverket till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen. I vissa fall är det fråga om preciseringar av nuvarande lagstiftning och en kodifiering av praxis. Här kan nämnas förslagen som gäller beskattningen av idrottsföreningars inkomster av näringsverksamhet som har naturlig anknytning till den idrottsliga verksamheten, den föreslagna skattemodellen för idrottsföreningar med professionella utövare samt förslaget som klargör i vilka fall det är möjligt för idrottsföreningar att med bibehållen skattefrihet avtala med annan fysisk eller juridisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade näringsverksamheten.

På några punkter innehåller våra förslag både lindrande och skärpande moment. Förslaget att slopa kravet på hävd för att näringsverksamhet som inte har annat samband med föreningens allmännyttiga ändamål än att den skall finansiera det ideella arbetet innebär större möjligheter för föreningar att hitta skattefria finansieringskällor för sin idrottsverksamhet. Vid utformningen av dessa regler har konkurrensaspekten beaktats genom ett särskilt villkor som gör rätten till skattebefrielse beroende av att skattefriheten inte leder till en snedvridning av konkurrensen. Konkurrensvillkoret utgör den borte gränsen för skattefriheten.



En annan ändring som vi föreslår är att bedömningen av rätten till skattebefrielse inte som i dag skall grundas på en huvudsaklighetsbedömning av ett stort antal aktiviteter inom föreningen utan skall göras för varje enskild verksamhet för sig. En sådan ändring kan få både lindrande och skärpande effekter för föreningarna eftersom huvudsaklighetsbedömningen kan vara både till fördel och till nackdel för föreningarna. Fördelen med detta förslag är att det minskar tröskeeffekterna i skattesystemet som har visat sig svåra att förutse för föreningarna. Sammantaget antas våra förslag om idrottsföreningars inkomstbeskattning inte leda till några statsfinansiella effekter.

### *Reklamskatten*

Förslaget att avskaffa reklamskatten för ideella föreningar skulle enligt våra beräkningar ge ett skattebortfall på ca 72 miljoner kronor. Den statsfinansiella effekten kan dock antas bli något lägre beroende på att förslaget leder till minskade hanteringskostnader för framför allt Skatteverket men även för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Vårt förslag kan finansieras inom ramen för riksdagens beslut och regeringens arbete med att avskaffa den resterande reklamskatten.

### *Förslaget om idrottsdomares och tävlingsfunktionärers tjänsteställe*

När det gäller idrottsdomares och tävlingsfunktionärers tjänsteställe, saknas det taxeringsstatistiska uppgifter om dels hur många personer som kommer att omfattas av förslaget, dels hur stora utgifter dessa personer har för de aktuella resorna. Det är inte heller ovanligt att den typ av ersättningar och kostnader som förslaget avser inte redovisas av vare sig arbetstagaren eller arbetsgivaren. Det är därför inte möjligt att på ett statistiskt tillfredställande sätt beräkna de ekonomiska effekterna av förslaget. Den förväntade intäktsminskningen för staten är emellertid så pass stor att förslaget behöver finansieras.

Utredningen om dubbel bosättning har gjort en översyn av reglerna om avdrag vid beskattningen för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Utredningen överlämnade sitt betänkande till regeringen under år 2005 (SOU 2005:28). Betänkandet bereds

för närvarande av Finansdepartementet. Utredningen föreslår i korthet att reglerna för avdrag skall förenklas och att tidsgränserna skall förlängas. Enligt utredningen beräknas förslagen leda till en minskning av statens intäkter med ca 60 miljoner kronor. Som finansiering föreslås att avdraget för merkostnader för måltider och småutgifter slopas efter första månaden både vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete. En sådan åtgärd beräknas leda till en besparing för staten med ca 60 miljoner kronor. Enligt uppgifter från Finansdepartementet är utredningens förslag till viss del överfinansierade och vi bedömer att en del av finansieringsförslaget, 10–15 miljoner kronor, kan utnyttjas till annan finansiering. Vi bedömer att budgeteffekten av vårt förslag om ändrat tjänsteställe för idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer ryms inom den finansiering som Utredningen om dubbel bosättning föreslagit.

#### *Idrottsutövarkonto*

För den enskilde idrottsutövaren innebär ett idrottsutövarkonto en möjlighet att skjuta upp beskattningen av idrottsinkomster. Det kan medföra en betydande skatteförmån, speciellt för de idrottsutövare som använder systemet i stor utsträckning. Hur stor skatteförmånen blir beror på hur stora belopp som sätts in, hur länge medlen blir kvar på kontot samt skillnaden i marginalskatt vid uttag och insättning. En idrottsutövare som inte använder kontot på avsett sätt, dvs. tar ut medel från kontot efter kort tid, kommer inte att uppnå några nämnvärda skattefördelar. Progressiviteten i beskattningen medför att det inte heller finns några skattemässiga fördelar med ett idrottsutövarkonto så länge inkomsterna understiger den nedre brytpunkten som före grundavdrag uppgår till 317 700 kronor per år (inkomståret 2006).

Enligt uppgift från Riksidrottsförbundet antas ca 300 idrottsutövare varje år i genomsnitt föra över 250 000–300 000 kronor per individ till kontot. Den varaktiga statsfinansiella effekten av ett idrottsutövarkonto består dels av en skattekredit (uppskjuten beskattning), dels av en skatterabatt (progressionseffekt och avkastningseffekt) och uppgår enligt våra beräkningar till mellan 11 och 14 miljoner kronor.

En annan effekt är att systemet sannolikt kommer att minska risken för skatteundandraganden. Enligt uppgifter från Riksid-

rottsförbundet förekommer det att idrottsutövares (oftast individuella) inkomster på olika sätt fonderas i föreningar och förbund. I de flesta fallen används de fonderade medlen till att täcka idrottsrelaterade kostnader, såsom inköp av utrustning/redskap och kostnader för resor till och från träning och tävling. Enligt uppgifter från Riksidrottsförbundet och Skatteverket förekommer det emellertid både fel och fusk i samband med dessa fonderingar. Ett system med idrottsutövarkonto ställer krav på att arbetsgivare sköter sina åligganden att betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift och att idrottsutövaren betalar inkomstskatt när uttag från kontot görs. Ett öppet system med idrottsutövarkonto kan bidra till att Skatteverket i större utsträckning än i dag får uppgifter om idrottsutövares inkomster, vilket ökar möjligheterna till skattekontroll och minskar risken för skatteundandraganden.

De fonderingar som i dag förekommer i föreningar och förbund har också den nackdelen att de skapar en otrygghet för idrottsutövaren eftersom idrottsutövaren i en situation där föreningen eller förbundet har dålig ekonomi eller till och med är på obestånd riskerar att inte komma åt sina fonderade medel.

I vilken utsträckning ett system med idrottsutövarkonto leder till att idrottsutövare avstår från att av skattetekniska skäl flytta utomlands är svårt att säga. Det är dock sannolikt att fler idrottsutövare än i dag kommer att stanna kvar i Sverige, vilket i så fall leder till ökade skatteintäkter. Den förväntade statsfinansiella effekten kan mot bakgrund av vad som anförts antas bli lägre än vad som anges ovan. Vi bedömer att skattebortfallet inte är större än att det ryms inom den finansiering som Utredningen om dubbel bosättning föreslagit.

## **Idrottspolitiska effekter**

Idrotten är viktig för samhället genom att den engagerar så många människor av båda könen och i alla åldrar. De idrottspolitiska målen har bestämts av riksdagen och syftar till att främja en god folkhälsa genom att samhället och skolorna uppmuntras att ge möjligheter för barn, ungdomar och vuxna att motionera och bedriva idrott. En fri och självständig idrottsrörelse skall aktivt stödjas. Den skall bygga på ideellt engagemang och bedriva en bred verksamhet som värnar om god etik, lika förutsättningar för flickor och pojkar, kvinnor och män, arbetar aktivt för integration samt värnar om

demokratisk fostran. Våra förslag innebär avskaffad reklamskatt, betydelsefulla administrativa förenklingar samt enklare och tydligare inkomstskatteregler. De föreslagna åtgärderna leder till positiva effekter genom att den föreningsdrivna idrottsrörelsen ges förbättrade möjligheter att uppfylla de idrottspolitiska målen. Förslagen uppmuntrar även till en sammanhållen idrottsrörelse, där det inom en förening finns utrymme för både breddidrott, ungdomsidrott och elitidrott.

# Författningsförslag

## 1 Förslag till lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam skall införas en ny bestämmelse, 10 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

10 a §

*Ideell förening är inte skattskyldig enligt denna lag.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## 2 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogsmedelskonto m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogsmedelskonto m.m. skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

	1 § <sup>1</sup>
Skatt enligt denna lag betalas till	staten för ränta på
1. skogskonto och skogsskadekonto som avses i 21 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), och	1. skogskonto och skogsskadekonto som avses i 21 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229),
2. upphovsmannakonto som avses i 32 kap. 1 § inkomstskattelagen.	2. upphovsmannakonto som avses i 32 kap. 1 § inkomstskattelagen, och
	3. idrottsutövarkonto som avses i 12 a kap. 1 § inkomstskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1265.

### 3 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Härigenom föreskrivs att 8 § lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 8 §<sup>2</sup>

Från skatteplikt enligt denna lag undantas

1. frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får,
2. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftställe i Sverige,
3. inkomst av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar,
4. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal,
5. vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller för styrkta kostnader härför,

6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redovisningsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor,

7. inkomster enligt 7 § andra stycket, om arrangören i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) och skattskyldighet enligt den lagen inte hade förelagat för inkomsterna om arrangören hade varit en sådan förening.

7. inkomster enligt 7 § andra stycket, om arrangören i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) och skattskyldighet enligt den lagen inte hade förelagat för inkomsterna om arrangören hade varit en sådan förening,

8. uttag från idrottsutövar-konto enligt 12 a kap. 9 och 11 §§ inkomstskattelagen.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2004:1141.

Vid tillämpning av första stycket 3 skall ersättning från ljudradio eller television anses som inkomst av royalty eller periodvis utgående avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.



#### 4 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

##### 4 kap.

##### 8 §<sup>3</sup>

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket eller för trossamfundet enligt 14 § inkomstskattelagen 1999:1229).

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket *och 13 a och 13 b §§* eller för trossamfundet enligt 14 § inkomstskattelagen 1999:1229).

Vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

---

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1999:1229.

## 5 Förslag till lag om ändring i lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 3 §<sup>4</sup>

Vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten skall som tillgång tas upp

1. privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt,
2. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på grund av ägarens begäran enligt 2 kap. 9 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229) är näringsfastighet,
3. den del av en näringsfastighet som inrymmer en bostadslägenhet som används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende,
4. aktie i ett aktieslag som är inregistrerat vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande samt marknadsnoterad aktie i ett aktiebolag som är hemmahörande i Sverige om ett aktieslag i bolaget den 29 maj 1997 var eller senare har varit inregistrerat vid svensk börs med undantag för huvuddelägares aktie,
5. aktie i ett aktieslag som inte är marknadsnoterat i det land där aktiebolaget är hemmahörande med undantag för huvuddelägares aktie i ett aktiebolag i vilket finns ett aktieslag som är marknadsnoterat,
6. annan sådan delägar rätt som avses i 48 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen än aktie om delägarrätten inte är marknadsnoterad samt andel i handelsbolag med undantag för andel i juridisk person till den del den juridiska personen är skattskyldig,
7. annan marknadsnoterad delägar rätt än aktie, marknadsnoterad fordringsrätt och marknadsnoterad tillgång som avses i 52 kap. inkomstskattelagen,
8. livförsäkring med undantag för
  - a) pensionsförsäkring samt
  - b) livförsäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbar,
9. rätt till livränta eller därmed jämförlig utbetalning med undantag för rätt till

---

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2004:1305.

- a) utbetalning på grund av försäkring,
  - b) utbetalning på grund av tidigare anställning samt
  - c) underhållsbidrag,
10. kontobehållning med undantag för behållning på pensionssparkonto,      10. kontobehållning med undantag för behållning på pensionssparkonto och idrottsutövarkonto,
11. fordran i pengar och liknade betalningsmedel samt fordran avseende marknadsnoterad tillgång som anges i 4, 5 eller 7,
12. pengar och liknade betalningsmedel till den del de sammanlagt överstiger 25 000 kronor,
13. lösöre med undantag för
- a) inre lösöre för personligt bruk,
  - b) yttre lösöre för personligt bruk till den del det enskilda föremålets värde understiger 10 000 kronor,
  - c) fordon som avses i 9 § första stycket fordonsskattelagen (1988:327) samt
  - d) lösöre som är deponerat på museum eller liknande inrättning, om tillgången inte ingår i sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 och 11 §§ inkomstskattelagen i annat fall än enligt 2 och 3.
- Undantaget i första stycket 4 och 5 för huvuddelägarers aktie tillämpas på
1. aktie i ett aktiebolag i vilket aktier var inregistrerade vid börs vid utgången av år 1991, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan denna tidpunkt,
  2. aktie i ett aktiebolag i vilket aktier har inregistrerats vid börs första gången efter utgången av år 1991, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan inregistreringen,
  3. aktie i ett aktiebolag i vilket aktier har marknadsnoterats första gången efter utgången av år 1996, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan marknadsnoteringen,
  4. aktie som har förvärvats med stöd av aktie som avses i 1–3, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan detta förvärv,
  5. aktie som avses i 1–4 och som har förvärvats av ett barn eller barnbarn till huvuddelägaren och i förekommande fall därefter åter förvärvats av huvuddelägaren och som har innehafts direkt eller indirekt av ett barn, barnbarn eller av huvuddelägaren sedan först nämnda förvärv.
- Med huvuddelägare avses sådan aktieägare som, ensam eller tillsammans med närstående, innehade aktier direkt eller indirekt

motsvarande minst 25 procent för röstvärdet av aktierna i bolaget vid utgången av år 1991 i fråga om aktier i ett aktiebolag i vilket aktier var inregistrerade vid den tidpunkten och i övriga fall vid tidpunkten för inregistrering eller marknadsnotering som avses i andra stycket. Som huvuddelägare anses även dödsboet efter sådan aktieägare.

Med pensionsförsäkring likställs i denna paragraf en sådan livförsäkring som

1. avses i 58 kap. 2 § andra stycket andra meningen inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. uppfyller villkoren i 58 kap. 6–16 §§ inkomstskattelagen, om den har meddelats i en sådan verksamhet som avses i 2 kap. 1 § 2. lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

*dels* att 2 kap. 1 §, 3 kap. 18 §, 7 kap. 7 och 8 §§, 12 kap. 8 §, 63 kap. 2 och 4 §§ samt 65 kap. 4 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 12 a kap., två nya paragrafer, 7 kap. 13 a och 13 b §§ samt närmast före 7 kap. 13 a § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 kap.

#### 1 §<sup>5</sup>

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i denna lag. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används finns i nedan angivna paragrafer:

aktiebolag i 4 §

aktiebaserad delägar rätt i 25 a kap. 4 §

andelsbyte i 48 a kap. 2 §

aktiv näringsverksamhet i 23 §

andelshus i 16 §

barn i 21 §

begränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 17 §

begränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 7 §

beskattningsår i 1 kap. 13–15 §§ och 37 kap. 19 §

byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§

delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §

delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade

inkomster i 39 a kap. 5 §

delägar rätt i 48 kap. 2 §

dödsbo i 4 kap., se också 3 §

egenavgifter i 26 §

europaisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) i 5 kap. 2 §

fast driftställe i 29 §

fastighet i 6 §

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2005:1136.

fastighetsägare i 7 §  
 fission i 37 kap. 5 §  
 fordringsrätt i 48 kap. 3 och 4 §§  
 fusion i 37 kap. 3 §  
 fysisk person i 4 kap. 1 och 2 §§  
 fåmansföretag i 56 kap. 2, 3 och 5 §§  
 fåmanshandelsbolag i 56 kap. 4 och 5 §§  
 företagsledare i 56 kap. 6 §  
 försäkringsaktiebolag i 4 §  
 förvärvsinkomst i 1 kap. 5 §  
 handelsbolag i 5 kap., se också 3 §  
 hyreshusenhet i 15 §  
 i utlandet delägarbeskattade juridiska personer i 5 kap. 2 a §  
 industrienhet i 15 §  
 inventarier i 18 kap. 1 §  
 investmentföretag i 39 kap. 15 §  
 juridisk person i 3 §  
 kapitalförsäkring i 58 kap. 2 §  
 kapitaltillgång i 25 kap. 3 §  
 kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital i 41 kap.  
 2 §  
 kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget  
 näringsverksamhet i 25 kap. 3–5 §§  
 koncern (svensk) i 5 §  
 kooperativ förening i 39 kap. 21 §  
 kvalificerad andel i 57 kap. 4–7 §§  
 kvalificerad fission i 37 kap. 6 §,  
 kvalificerad fusion i 37 kap. 4 §  
*kvalificerad verksamhet i 7  
 kap. 13 a och 13 b §§*  
 lagertillgång i 17 kap. 3 §  
 lantbruksenhet i 15 §  
 livförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §  
 lågbeskattade inkomster i 39 a kap. 5–8 §§  
 makar i 20 §  
 markanläggning i 20 kap. 2 §  
 markinventarier i 20 kap. 15 och 16 §§  
 marknadsvärdet i 61 kap. 2 §  
 marknadsnoterad delägar rätt eller fordringsrätt i 48 kap. 5 §  
 medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §  
 näringsbetingad andel i 24 kap. 13 §

näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§  
näringsbostadsrätt i 19 §  
näringsfastighet i 14 §  
närstående i 22 §  
obegränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 3–5 §§  
obegränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 3 §  
omkostnadsbelopp i 44 kap. 14 §  
option i 44 kap. 12 §  
passiv näringsverksamhet i 23 §  
pension i 10 kap. 5 §  
pensionsförsäkring i 58 kap. 2 §  
pensionssparkonto i 58 kap. 21 §  
prisbasbelopp i 27 §  
privatbostad i 8–12 §§  
privatbostadsfastighet i 13 §  
privatbostadsföretag i 17 §  
privatbostadsrätt i 18 §  
rörelse i 24 §  
sambor i 20 §  
sjuk- eller olycksfallsförsäkring tecknad i samband med tjänst i  
10 kap. 7 §  
sjöinkomst i 64 kap. 3 och 4 §§  
skadeförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §  
skatteavtal i 35 §  
skattemässigt värde i 31–33 §§  
småhus i 15 §  
småhusenhet i 15 §  
statslåneräntan i 28 §  
svensk fordringsrätt i 48 kap. 3 §  
svensk koncern i 5 §  
Sverige i 30 §  
taxeringsenhet i 15 §  
taxeringsvärde i 15 §  
taxeringsår i 1 kap. 12 §  
termin i 44 kap. 11 §  
underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §  
uppskovsgrundande andelsbyte i 49 kap. 2 §  
utländsk fordringsrätt i 48 kap. 4 §  
utländsk juridisk person i 6 kap. 8 §  
utländskt bolag i 5 a §  
uttagsbeskattning i 22 kap. 7 §

verksamhetsavyttring i 38 kap. 2 §  
 verksamhetsgren i 25 §  
 vinstandelslån i 24 kap. 5 §  
 återföring av avdrag i 34 §.

### 3 kap.

#### 18 §<sup>6</sup>

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

2. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

5. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. *inkomstslaget tjänst för uttag från idrottsutövarkonto enligt 12 a kap. 9 och 11 §§,*

2. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

6. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2004:1139.



6. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

7. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

8. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 8 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

7. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

8. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

9. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 9 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

## 7 kap.

### 7 §<sup>7</sup>

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,

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1999:1229.

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 §§.

Särskilda bestämmelser om vissa ideella föreningar finns i 13 a, 13 b och 15–17 §§.

## 7 kap.

### 8 §<sup>8</sup>

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.

*En idrottsförening, som enbart har fysiska personer som medlemmar, skall anses uppfylla ändamålskravet om den idrottsliga verksamheten utövas huvudsakligen av idrottsutövare som under året inte har fått större avgiftspliktig ersättning enligt socialavgiftslagen (2000:980) från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp.*

---

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1999:1229.

## Idrottsföreningars skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet

### 13 a §

*En idrottsförening som uppfyller kraven i 7 § första stycket är utöver vad som anges i 7 § andra stycket 1 och 3 bara skattskyldig för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om inte inkomsten kommer från en kvalificerad verksamhet.*

### 13 b §

*En verksamhet är kvalificerad om den*

*1. utgör ett direkt led i främjandet av det idrottsliga ändamålet eller har annan naturlig anknytning till sådant ändamål, eller*

*2. utgör en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten som föreningen bedriver eller främjar under förutsättning att finansieringsverksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt att skattebefrielsen i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.*

*Kravet på naturlig anknytning i första stycket 1 skall också anses uppfyllt om verksamheten har karaktären av service till medlemmar, publik eller andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten under förutsättning att serviceverksamheten*

*bedrivs i tidsmässig och geografisk anslutning till den idrottsliga verksamheten.*

*Inkomst från souvenirförsäljning är skattefri om souvenirerna har ett värde som inte överstiger två procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor. Om souvenirernas värde är högre, är inkomsten skattefri under de förutsättningar som anges i första stycket 2.*

*Om föreningen avtalar med annan juridisk eller fysisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade verksamheten, är föreningens inkomst från sådan verksamhet skattefri.*

*Bestämmelserna i denna paragraf gäller även för sådan inkomst som kommer från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet.*

## 12 kap.

### 8 §<sup>9</sup>

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe. *Detsamma gäller för idrottsdomare och därmed jäm-*

---

<sup>9</sup> Senaste lydelse 1999:1229.

*ställda tävlingsfunktionärer som i regel utför sitt arbete på olika platser.*

För reservofficerare anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller för nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skattemämnd eller arrendenämnd.

## *12 a kap.*

### *Idrottsutövarkonto*

#### *Huvudregler*

##### *1 §*

*Fysisk person som har intäkt i egenskap av idrottsutövare (idrottsutövarintäkt) får dra av belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (idrottsutövarkonto). Avdrag får inte göras för intäkt i form av lön eller annan inkomst som erhålls på grund av anställning.*

##### *2 §*

*Uttag från ett idrottsutövarkonto anses inte som idrottsutövarintäkt.*

##### *3 §*

*Som förutsättning för avdrag gäller att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång.*

#### *Avdragets storlek*

##### *4 §*

*Avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar idrottsut-*

övarintäkten.

5 §

*En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på idrottsutövarkonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlidade kreditinstitutet.*

6 §

*Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett idrottsutövarkonto senast vid beskattningsårets utgång.*

7 §

*Som idrottsutövarkonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.*

*I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogsmedelskonto m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan.*

8 §

*Uttag från ett idrottsutövarkonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor.*

*Sedan tio år har gått från ingången av det år då insättning gjordes, skall kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.*

## 9 §

Uttag från ett idrottsutövarkonto skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då uttag görs.

## 10 §

Medel på ett idrottsutövarkonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

När kontomedel förs över skall det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet skall kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

## 11 §

Medel på ett idrottsutövarkonto skall anses ha tagits ut om

1. avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medlen,
2. medlen övergår till den skattskyldiges make genom bodelning, eller
3. medel tagits i anspråk på grund av utmätning, ackord eller konkurs.

Om den skattskyldige dör, skall medel på ett idrottsutövarkonto tas upp som intäkt senast det beskattningsår då dödsboet

*skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det år dödsfallet inträffade.*

### 63 kap.

#### 2 §<sup>10</sup>

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3–5 §§. De som är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 eller 2 har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3 och 5 §§, om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga under någon del av beskattningsåret och haft förvärvsinkomst har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3–5 §§. De som är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 eller 3 har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3 och 5 §§, om deras överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige.

*De som är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 har rätt till grundavdrag beräknat enligt 3 och 5 §§, om deras förvärvsinkomst består av uttag från idrottsutövarkonto enligt 12 a kap. 9 och 11 §§.*

Dödsbon har inte rätt till avdrag för senare år än det år då dödsfallet inträffade.

Avdraget skall avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

#### 4 §<sup>11</sup>

För dem som är obegränsat skattskyldiga bara under en del av beskattningsåret är grundavdraget en tolfedel av 0,293 prisbasbelopp för varje kalendermånad eller del av kalendermånad som de är obegränsat skattskyldiga.

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2004:1139.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2004:1139.



Om de skattskyldigas överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, utslutande eller så gott som utslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, skall dock bestämmelserna i 3 § tillämpas.

Om de skattskyldigas överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, utslutande eller så gott som utslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, skall dock bestämmelserna i 3 § tillämpas. *Detsamma gäller för skattskyldiga vars förvärvsinkomst utgörs av uttag från idrottsutövarkonto enligt 12 a kap. 9 och 11 §§.*

## 65 kap.

### 4 §<sup>12</sup>

För fysiska personer som är begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret är den kommunala inkomstskatten 25 procent av den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret, multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 och 2 är den kommunala inkomstskatten summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas för beskattningsåret, multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

För begränsat skattskyldiga fysiska personer med anknytning till utländsk stats beskickning som avses i 3 kap. 17 § 2–4 tillämpas 3 §.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2004:1139.

## 7 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 5 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 6 kap.

#### 5 §<sup>13</sup>

Kontrolluppgift behöver inte lämnas om

1. ersättning eller förmån för tillfälligt arbete som en fysisk person eller ett dödsbo har gett ut under förutsättning att

a) ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en näringsverksamhet,

b) skatteavdrag inte har gjorts, och

c) det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året,

2. ersättning eller förmån för tillfälligt arbete som har getts ut i annat fall än som avses i 1, under förutsättning att

a) det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året, och

b) skatteavdrag inte har gjorts,

3. ersättning eller förmån som enligt 3 kap. 21 § första och andra styckena skall redovisas i självdeklarationen, eller

4. ersättning eller förmån som har redovisats i en förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § skattebetalningslagen.

*5. ersättning eller förmån som getts ut av sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), under förutsättning att*

*a) ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet,*

*b) skatteavdrag inte har gjorts, och*

*c) det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde*

---

<sup>13</sup> Senaste lydelse 1997:483.

*än 1 000 kronor för hela året.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Reglerna om inkomstbeskattning av ideella föreningar, däribland idrottsföreningar, infördes genom lagstiftning år 1977. Reglerna har varit föremål för en översyn av Stiftelse- och föreningsskattekommittén som år 1995 lämnade sitt slutbetänkande *Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar* (SOU 1995:63). Betänkandet remitterades och bereddes inom Regeringskansliet. Kommitténs förslag har inte lett till lagstiftning.

Inför Riksidrottsmötet 2003 beslutade Riksidrottsförbundet (RF) att göra en kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsproblem. Arbetet utmynnade i en rapport som sedermera lämnades över till Finansdepartementet med hemställan om att en statlig utredning skulle tillsättas för att se över idrottens skatte- och avgiftssituation. Regeringen beslutade den 23 juni 2004 att tillsätta en kommitté (Idrottsskattekommittén) med uppdrag att göra en översyn av bestämmelserna om inkomstbeskattningen av idrottslig verksamhet.

## 1.2 Uppdraget

Idrottsskattekommitténs uppdrag är att se över bestämmelserna om inkomstbeskattningen av idrottsföreningar samt vissa inkomstskattefrågor som berör idrottsutövare och idrottsfunktionärer. Syftet är att försöka utarbeta ett system för beskattningen som i förhållande till dagens bestämmelser är bättre anpassat till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen. I samband därmed skall vi överväga om det behövs särskilda skatteregler för den professionella idrotten. I den mån vi bedömer att vissa frågor inte kan lösas bara för ideella föreningar med idrottsliga ändamål, är vi oförhindrade att lämna förslag som berör inkomstbeskattningen

av ideella föreningar i allmänhet. Utgångspunkten för arbetet är att det skatteprivilegierade området inte skall utökas och att våra förslag inte leder till konkurrenssnedvridningar eller att omotiverade skattefördelar möjliggörs genom skatteplanering.

Uppdraget omfattar ett antal särskilt utpekade frågor som rör beskattningen av idrottslig verksamhet. De problem som i dag finns med beskattningen av idrottslig verksamhet hänger till stor del samman med frågan om i vilken omfattning och i vilka former *professionell idrott* får bedrivas inom ramen för den begränsade skattskyldigheten som gäller för idrottsföreningar. Det professionella inslaget inom idrotten har i dag en helt annan omfattning än när nuvarande regler infördes. Antalet idrottsutövare som försörjer sig på sin idrott har ökat kraftigt och allt tyder på att ökningen kommer att fortsätta framöver. I kapitel 5 finns en skattemodell som är avsedd att reglera i vilken omfattning professionell idrott får bedrivas av en idrottsförening utan att den förlorar sin skattegynnade ställning. I denna del av uppdraget ingår även *en teknisk översyn av de allmänna villkoren* som gäller ideella föreningars begränsade skattskyldighet. Syftet är att undersöka om de allmänna villkoren kan göras mer förutsebara och lättare att tillämpa.

Vi skall även *se över reglerna om beskattning av inkomster som hänförs till näringsverksamhet*. I kapitel 4 finns ett förslag till skattemodell som tar sikte enbart på idrottsföreningar. Vår uppfattning är dock att de förändringar vi föreslår, efter erforderlig beredning inom Regeringskansliet, bör kunna omsättas till att gälla generellt för alla ideella föreningar.

Vårt uppdrag omfattar vidare ett par frågor som gäller beskattningen av idrottsutövare och idrottsfunktionärer. Den ena frågan gäller var idrottsutövare m.fl. skall anses ha sitt *tjänsteställe*. Beroende på hur frågan besvaras, i hemmet eller på platsen för idrottsutövandet, får det olika skattekonsekvenser för både den som betalar ut ersättning och för den som tar emot ersättningen. I kapitel 8 analyseras dessa skattekonsekvenser. Den andra frågan är *idrottsutövarkonto* som handlar om huruvida aktiva idrottsutövare skall få möjlighet att skjuta upp beskattningen av sina idrottsinkomster till dess karriären är slut. Här skall vi särskilt beakta kraven på likformig beskattning och vilka följder ett idrottsutövarkonto skulle få i förhållande till andra yrkesgrupper vars inkomster varierar kraftigt över tiden. I kapitlen 9 och 10 redovisas våra överväganden om ett idrottsutövarkonto.

Inom ramen för den allmänna översynen av de skatteregler som gäller för idrottsföreningar, har vi kunnat konstatera att det finns ett behov av att kommittén även behandlar idrottsföreningarnas skyldighet att betala *reklamskatt och lämna kontrolluppgift*. De nuvarande reglerna på dessa områden innebär ett omfattande administrativt arbete för ideella föreningar i allmänhet och för idrottsföreningar i synnerhet. I kapitlen 6 och 7 övervägs därför behovet av och möjligheten att förändra reglerna.

### 1.3 Kommitténs arbete

Kommittén har i sitt arbete haft löpande kontakter med företrädare för RF, Sveriges Olympiska Kommitté och med idrottsrörelsen i övrigt. RF har på kommitténs uppdrag undersökt det professionella inslaget inom idrottsrörelsen och hur det är organiserat samt även gjort en enkätundersökning bland specialidrottsförbunden om idrottsutövares behov av någon form av idrottskonto. Kommittén deltog även i en hearing om idrottens skatter som RF anordnade i augusti år 2005.

I arbetet med att överväga behovet av ett idrottsutövarkonto för idrottsutövare har kommitténs ordförande och sekreterare varit i Finland och Norge för att granska dessa länders olika system med uppskjuten beskattning av idrottsinkomster.

I kapitel 2 finns en beskrivning av den svenska idrottsrörelsens organisation och finansiering. I det efterföljande kapitlet (3) redovisas gällande regler om inkomstbeskattningen av idrottsföreningar och vilka förändringar som kan behöva göras. Därefter följer ett antal avsnitt med överväganden och förslag. Som bilagor till betänkandet finns kommitténs direktiv, en sammanfattning av Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag samt en sammanställning av taxeringsuppgifter för ideella föreningar.

## 2 Den svenska idrottsrörelsen

### 2.1 Idrottspolitik

Den svenska folkrörelseidrotten med dess många lokala föreningar och omfattande ideella engagemang har lagt grunden för idrottens utveckling i vårt land. Idrotten når ut i hela samhället genom att erbjuda ett stort antal idrottsgrenar vilket attraherar individer med olika förutsättningar och intressen. Den nationella idrottspolitiken som antagits av regering och riksdag bygger på tre grundstenar:

1. För att främja en god folkhälsa skall samhället och skolorna uppmuntra och ge möjligheter för barn, ungdomar och vuxna att motionera och bedriva idrott.
2. En fri och självständig idrottsrörelse skall aktivt stödjas. Den skall bygga på ideellt engagemang och bedriva en bred verksamhet som värnar om god etik, lika förutsättningar för flickor och pojkar, kvinnor och män, arbetar aktivt för integration samt värnar om demokratisk fostran.
3. Elitidrotten, som till viss del består av kommersiell underhållning, är också värdefull genom att den erbjuder förströelse och glädje.

Den svenska idrottsrörelsen lägger själv fast målen för sin verksamhet. Staten anger syftet med statsbidraget. De övergripande syftena med statsbidraget är att stödja verksamhet som

- bidrar till att utveckla barns och ungdomars intresse och benägenhet för motion och idrott samt deras möjligheter att utöva inflytande över och ta ansvar för sitt idrottande,
- gör det möjligt för alla människor att utöva idrott och motion,
- syftar till att ge kvinnor och män lika förutsättningar att delta i idrottsverksamhet,
- främjar integration och god etik, samt

- bidrar till att väcka ett livslångt intresse för motion och därmed främja en god hälsa hos alla människor.<sup>1</sup>

Riksidrottsförbundet, RF, har i sin roll som företrädare för den svenska idrottsrörelsen fortlöpande kontakter med såväl regering och riksdag som myndigheter och andra organisationer. Med utgångspunkt från idrottens eget idéprogram *Idrotten vill* och den av RF-stämman antagna verksamhetsinriktningen strävar RF efter att skapa opinion i för idrottsrörelsen centrala frågor.

## 2.2 Idrottsrörelsens organisation

Idrottsrörelsen är med sina ca tre miljoner medlemmar Sveriges största folkrörelse. Dess organisation är hierarkiskt uppbyggd – RF och de 68 specialidrottsförbunden (SF) på centralnivå, distriktsidrottsförbunden (DF) och specialidrottsdistriktsförbunden (SDF) regionalt samt de drygt 21 000 föreningarna på lokal nivå.

Idrottsrörelsens organisation är den traditionella folkrörelsens; den utgår från de enskilda individerna som sluter sig samman i föreningar för att ägna sig åt ett gemensamt intresse, i det här fallet idrott. Föreningarna inom en specifik idrott är organiserade i specialidrottsförbund, som i sin tur är samlade i RF. Detta utgör den s.k. medlemslinjen, där varje medlemskap kan ses som ett avtal.

### 2.2.1 Föreningarna

Det finns i dag cirka 21 000 lokala idrottsföreningar över hela landet anslutna till RF. Associationsrättsligt är de som regel allmännyttiga ideella föreningar. Det finns i dag ingen lagstiftning som definierar den ideella föreningen, men för att beviljas medlemskap i RF måste den ha en demokratisk uppbyggnad, kodifierad i stadgar som bygger på RF:s normalstadgar för idrottsföreningar, bedriva en idrottslig verksamhet som rymms inom RF, i sin verksamhet följa RF:s och berört specialförbunds bestämmelser samt ha ett namn som inte är olämpligt eller kan förväxlas med en annan, redan ansluten förening.

---

<sup>1</sup> Prop. 1998/99:107 En idrottspolitik för 2000-talet – folkhälsa, folkrörelse och underhållning.



Inom denna mycket allmänna ram ryms mycket olikartade organisationer, från den stora flersektionsföreningen (som AIK, med cirka 15 000 medlemmar) till den lilla kamratföreningen med en idrott på programmet och kanske tioalet medlemmar. Ekonomiskt kan det handla om allt från föreningar med en årsomsättning på något hundratals miljoner och professionellt kansli till sådana som bygger helt på ideellt arbete.

Enligt en studie av idrottsföreningarnas situation, gjord av RF 2003 (*Idrottens föreningar – en studie om idrottsföreningarnas situation, Stockholm 2005*) ägnar sig 85 procent av föreningarna åt endast en idrott, dvs. är ensektionsföreningar. Bara tre procent av föreningarna har mer än tre idrotter på programmet. 62 procent av verksamheten består av barn- och breddidrott medan 38 procent är tävlingsidrott. Uppdelat på ett annat sätt är 56 procent barn- och ungdomsidrott och 44 procent vuxenidrott. Endast 27 procent av föreningarna har någon anställd, övriga sköts helt på ideell basis. Medianvärdet för den årliga omsättningen ligger på cirka 160 000 kronor. Endast 14 procent av föreningarna ger sina ledare någon form av arvode. Det vanliga är att ledarna får utbildning och lite utrustning. Såväl löner som arvoden har också minskat i andel av föreningarnas totala utgifter jämfört med för tio år sedan.

Den bild man via media kan få av svensk idrottsrörelse, som bestående av stora och professionellt skötta föreningar med många miljoner i årsomsättning är med andra ord inte riktig. Den beskriver bara en liten, kvantitativt marginell, del av den totala idrottsrörelsen.

Samma slutsats går att dra av effekterna av det beslut som togs vid Riksidrottsmötet 1999 att tillåta s.k. idrottsaktiebolag inom den organiserade tävlingsverksamheten. Formellt innebär beslutet att en ideell förening inom RF kan överlåta sin plats i seriesystemet till ett idrottsaktiebolag. En förutsättning är dock att föreningen har röstmajoritet i bolaget och att det senare huvudsakligen bedriver idrottsverksamhet eller angränsande finansieringsverksamhet. När beslutet fattades betraktades det som en avgörande förändring av idrottsrörelsens traditionella organisationsformer. Trots den tid som gått sedan dess har dock endast ett fåtal idrottsaktiebolag bildats. Det skall betonas att dessa formellt inte utgör en del av den organiserade idrottsrörelsen, dvs. de är inte medlemmar i RF.

En annan organisationsform har däremot blivit betydligt vanligare, den s.k. alliansföreningen. Den är i de flesta fall resultatet av att en flersektionsförening beslutar att dela upp organisationen i ett

antal separata föreningar där var och en är en självständig juridisk person. Ett exempel är Hammarby IF som numera är uppdelad i bl.a. Hammarby IF Fotbollsförening, Hammarby IF Damfotbollsförening, Hammarby IF Bandyförening, Hammarby IF Friidrottsförening etc. Vid uppdelningen ombildades flersektionsföreningen Hammarby IF till en s.k. alliansförening som har till uppgift att ”vara ett samverkans- och serviceorgan för de i alliansen ingående medlemsföreningarna, exempelvis vad avser deras medlemsregister och medlemsvård, samt att vårda Hammarby IF:s klubbmärke och föreningens historiska arv”. Inte heller dessa alliansföreningar är formellt en del av idrottsrörelsens organisation.

### 2.2.2 Specialidrottsförbunden

För att kunna vara en del av den organiserade idrottsrörelsen, och bl.a. delta i tävlingsverksamheten, söker den lokala föreningen medlemskap i ett specialidrottsförbund (SF). Inom RF finns för närvarande 68 sådana förbund, varav ett (Ringetteförbundet) har ett associerat medlemskap. Huvuddelen av SF bedriver verksamhet inom en speciell idrott – exempelvis fotboll, friidrott eller issegling – men det finns också några förbund som bedriver verksamhet inom flera idrotter för en viss kategori – Skolidrottsförbundet för skolelever, Sveriges Akademiska Idrottsförbund för högskolelever, Handikappidrottsförbundet för personer med funktionshinder m.fl. – de s.k. kategoriförbunden.

Precis som för föreningarna finns det stora skillnader mellan specialidrottsförbunden ifråga om storlek och organisation. Störst är Svenska Fotbollförbundet med över 3 300 medlemsföreningar, en årlig omsättning på drygt 400 MSEK och en självfinansieringsgrad på 95 procent. Minst är Svenska Landhockeyförbundet med sina 18 föreningar och en omsättning på cirka 1,5 MSEK.

Oavsett storlek har samtliga SF som huvuduppgift att administrera och utveckla verksamheten inom sin specifika idrott. Grundprincipen är att förbundet har ensamrätt till denna. Det innebär att förbunden självständigt beslutar om stadgar och tävlingsbestämmelser, som anslutna föreningar har att rätta sig efter. Bestämmelserna får dock inte strida mot RF:s stadgar eller de grundprinciper dessa bygger på.

Specialidrottsförbundens medlemmar är de anslutna föreningarna. I vissa förbund finns emellertid också särskilda klass- eller

grenförbund. Det gäller exempelvis Flygsporfförbundet, där t.ex. en segelflygklubb genom sitt medlemskap också automatiskt ansluts till Svenska Segelflygförbundet och en fallskärmschopparklubb som på motsvarande sätt ansluts till Svenska Fallskärmschopparförbundet.

### 2.2.3 Riksidrottsförbundet

De olika specialidrottsförbunden bildar tillsammans Sveriges Riksidrottsförbund (RF), den svenska idrottsrörelsens paraplyorganisation. Medlemskap beviljas av RF-stämman, som hålls vartannat år, och kräver enligt RF:s stadgar:

- Förbundet skall bedriva/administrera idrott
- Förbundet skall vara en ideell förening
- Förbundets verksamhet skall stå i samklang med den av RF-stämman beslutade verksamhetsidén
- Förbundet får inte bedriva/administrera verksamhet som är nära besläktad med verksamhet inom till RF redan anslutet SF
- Förbundet bör ha minst 50 medlemsföreningar med minst 3 000 medlemmar och finnas representerat inom minst 10 DF

Sedan några år tillbaka finns en möjlighet för förbund som uppfyller de fyra första kriterierna, men inte det sista, att få ett s.k. associerat, eller begränsat, medlemskap. Ett sådant ger tillgång till RF:s service, men ingen rösträtt på stämman och heller ingen självklar rätt till statsstöd via RF. Som ovan nämnts har denna möjlighet bara utnyttjats vid ett tillfälle, 2003 då Ringetteförbundet blev associerad medlem.

RF är också en ideell förening som, enligt stadgarna, har till uppgift att handha för idrottsrörelsen gemensamma angelägenheter, såväl nationellt som internationellt. Förbundet har dessutom av staten anförtrodd uppgiften att fördela statsbidraget till idrottsrörelsen.

Mer konkret sammanfattas uppgifterna på följande sätt i RF:s verksamhetsinriktning för perioden 2006–2007:

- Företräda idrottsrörelsen gentemot myndigheter, politiker och samhälle
- Leda och samordna arbetet i viktiga idrottspolitiska frågor
- Stimulera den idrottsliga utvecklingen i medlemsförbunden

- Fördela statens anslag till idrottsrörelsen
- Verka för en dopingfri idrott
- Samordna arbetet kring idrottsrörelsens trovärdighetsfrågor
- Samordna idrottsrörelsens internationella arbete
- Verka för att bevara det idrottshistoriska arvet
- Stimulera kunskapsutveckling inom idrottsrörelsen
- Ge service till medlemsorganisationerna

Arbetet leds av den av stämman utsedda Riksidrottsstyrelsen bestående av en ordförande och tio övriga ledamöter, varav hälften skall vara kvinnor och hälften män. Operativt finns ett kansli i Stockholm, som sedan våren 2005 är sammanslaget med SISU Idrottsutbildarnas (se nedan) rikskansli, under ledning av en gemensam riksidrottschef. Det sammanslagna kansliet består för närvarande av cirka 120 anställda.

Förutom Riksidrottsstyrelsen väljer RF-stämman också ledamöter i Riksidrottsnämnden, idrottsrörelsens ”högsta domstol”, och RF:s dopingkommission, som båda är fristående från Riksidrottsstyrelsen och ansvarar för sitt arbete i enlighet med RF:s stadgar direkt inför stämman.

#### 2.2.4 Distriktsorganisationer

Såväl SF som RF har en distriktsorganisation, även om den i specialidrottsförbundens fall kan se olika ut. Specialidrottsdistriktsförbundens (SDF) gränser avgörs av varje SF. I exempelvis Fotbollförbundet finns 24 SDF, som i stort sett följer landskapsgränserna medan å andra sidan Svenska Motorcykel- och Snöskoterförbundet delat upp landet i sex regioner.

SDF är egna ideella föreningar i den meningen att de har stadgar och sin egen styrelse. Samtidigt råder de inte självständigt över sin existens. SDF skall omfatta de föreningar inom förbundets geografiska område som är medlemmar i berört SF.

SDF:s uppgift är att vara förbundets förlängda arm inom distriktet/regionen. I många fall administrerar distriktsorganisationen också tävlingsverksamheten/seriesystemen upp till en viss nivå, där det nationella förbundet tar över. Självklart finns här en stor skillnad mellan stora SDF med många anställda tjänstemän jämfört med små SDF som i vissa fall sköts uteslutande på ideell basis.

RF:s distriktsorganisation, distriktsidrottsförbunden (DF), finns fastställd i RF:s stadgar. För närvarande finns 21 DF, men organisationen utreds inför RF-stämman 2007. Även DF har egna stadgar, som dock skall följa de av RF-stämman beslutade normalstadgarna, och utser sin egen styrelse. Precis som när det gäller SDF består DF av samtliga föreningar, i detta fall dock anslutna till samtliga SF, inom distriktet.

En förening inom RF är alltså medlem i minst tre olika organisationer: (minst) ett SF, (minst) ett SDF samt ett DF.

DF:s uppgift motsvarar RF:s, fast på regional nivå. Det innebär att de företräder den regionala idrottsrörelsen utåt, samordnar regional utvecklingsverksamhet och ger service, i första hand till SDF inom distriktet.

### 2.2.5 Andra idrottsorganisationer

Som en del av den organiserade idrottsrörelsen räknas också ytterligare två nationella organisationer: Studieförbundet SISU Idrottsutbildarna och Sveriges Olympiska Kommitté (SOK).

**SISU Idrottsutbildarna** bildades 1985 som ett godkänt studieförbund och har till syfte att vara idrottens utbildningsorganisation. Organisationen består av anslutna SF samt en handfull övriga medlemsorganisationer. Dess högsta beslutande organ, förbundsstämman, hålls vart annat år, samordnat med RF-stämman i Riksidrottsmötet. Stämman utser förbundsstyrelsen (FS). Också SISU Idrottsutbildarna har en distriktsorganisation, som sammanfaller med RF:s, och i flera distrikt är tjänstemannaorganisationerna helt sammanslagna. En skillnad gentemot RF:s distrikt är att SISU-distriktens chefer, utbildningscheferna, utses av och är anställda av riksorganisationen.

**Sveriges Olympiska Kommitté** är en ideell förening vars huvudsakliga uppgift är att förbereda, organisera och genomföra Sveriges deltagande i olympiska spel. Den består av de olympiska specialidrottsförbunden (OSF, dvs. de SF vars idrotter finns med på det olympiska programmet), ett antal RSF (SF som är erkända, ”recognized” av den Internationella Olympiska Kommittén (IOK), trots att de inte finns med på OS-programmet) samt de svenska ledamöterna i IOK (för närvarande två personer – Arne Ljungqvist och Gunilla Lindberg). Till skillnad från såväl RF som SISU Idrottsutbildarna har SOK alltså även enskilda individer som medlemmar.

SOK styrs av sina egna stadgar, men också av den s.k. olympiska chartern, IOK:s stadgar, som de nationella olympiska kommittéerna är skyldiga att följa. IOK:s ledamöter anses inte representera sina länder i den olympiska kommittén utan tvärtom vara den olympiska rörelsens talesmän i sina respektive länder.

### 2.3 Idrottens finansiering

Idrottsrörelsen får sina intäkter från tre huvudsakliga källor: de egna medlemmarna, olika samhällsorgan (främst staten och kommunerna) samt näringslivet (sponsorer). Förhållandet mellan dessa tre källor varierar mellan olika nivåer inom idrotten, men självfallet också från organisation till organisation.

Sedan den statliga idrottsutredningen "Idrott åt alla" 1971 (SOU 1969:29) har den grundläggande principen för samhällets stöd till idrotten varit att kommunerna ger stöd till den lokala nivån (föreningarna), landstingen till den regionala (DF) medan statens idrottsanslag går till den nationella nivån (RF, SF). I huvudsak stämmer denna princip fortfarande, men tendensen är att det statliga stödet, genom att de resurser idrotten fått från Svenska Spels överskott ökat, blivit allt viktigare även på lokal nivå.

Totalt sett är emellertid idrottsrörelsens viktigaste tillgång det ideella arbetet. Enligt tillgänglig statistisk finns i dag drygt 600 000 idrottsledare av olika slag: tränare, förtroendevalda m.m. Drivkraften för idrottsledarnas engagemang är inte pengar eller önskan om egna framgångar. För många är det ett sätt att betala tillbaka för de år man själv var aktiv. För andra ledare börjar engagemanget med de egna barnens idrottande. Det finns inget stöd för den ibland framförda uppfattningen att viljan till ideellt engagemang är på utdöende. Tvärtom visar den tidigare citerade föreningsstudien att 73 procent av landets idrottsföreningar inte har någon anställd personal, dvs. drivs helt på ideell basis, och att 89 procent av föreningarna inte ger sina ledare/tränare någon som helst ekonomisk kompensation. I praktiken innebär det att tränarsysslan i de flesta fall är en icke oväsentlig privat kostnad i form av kostnader för bensin, telefon, porto m.m.

Trots det lägger ledarna ned mycket tid på sin idrottsverksamhet, i genomsnitt 4,3 timmar i veckan. I en genomsnittsförening handlar det om drygt 3 000 timmar per år, dvs. drygt en och en halv heltidstjänst.

Till detta skall också läggas allt det arbete som föräldrar och andra aktiva lägger ned på alltifrån lottförsäljning och jour i föreningens cafeteria till tvätt av matchtröjor och liknande. Utan detta gigantiska oavlönade arbete skulle idrottsrörelsen inte fungera.

I föreningsstudien<sup>2</sup> fick föreningarna också svara på frågan varifrån de får sina intäkter. Det visade sig att olika avgifter betalda av medlemmarna är den klart viktigaste intäktskällan, motsvarande 30 procent av de sammanlagda intäkterna. Statligt och kommunalt stöd svarade för tillsammans 20 procent, lotterier för 18 procent, egna arrangemang för 8 procent samt reklam och sponsring för 7 procent. Jämfört med en motsvarande studie gjord 1994 har avgiftsuttaget från medlemmarna nästan dubblats medan samhällsstödet och de flesta övriga intäktskällor minskat något i betydelse. Intäkten från spel och lotterier ökade under 90-talet, tack vare BingoLottos framgångar, men har under senare år minskat igen, då försäljningen av BingoLotter gått tillbaka. 2004 gav Folkspels lotterier totalt drygt 500 MSEK till idrottsföreningarna.

Det statliga bidraget utgörs av lokalt aktivitetsstöd, som fördelas av RF baserat på antalet aktiviteter för barn och ungdomar i åldrarna 7–20 år. Detta finansieras i huvudsak av idrottens andel av överskottet från AB Svenska Spel. Även de kommunala bidragen består till stor del av lokalt aktivitetsstöd, men kommunerna ger även andra former av stöd till exempelvis olika projekt, anläggningar eller lokaler. Det statliga lokala aktivitetsstödet var 2004 drygt 600 MSEK, finansierat via överskottet från Svenska Spel, medan det kommunala stödet beräknas till ca 4 500 MSEK varav ungefär 1 200 MSEK utgörs av olika former av kontantstöd.

Självklart ser situationen helt annorlunda ut för en stor elitförening. För t ex Djurgårdens IF Fotbollförening utgör publikintäkterna den överlägset största intäkten (nästan 37 miljoner kr 2004) följt av ”övriga idrottsrelaterade intäkter” (13,8 MSEK) och ”spelartransfers” (drygt 8 MSEK). Vid en jämförelse utgör medlemsavgifter och bidrag förhållandevis små poster (ca 1,4 resp. 0,5 MSEK). Även SF skiljer sig markant åt sinsemellan när det gäller finansiering. Självfinansieringsgraden, dvs. andelen intäkter utöver stödet från RF, varierar från 3 procent (Castingförbundet)<sup>3</sup> till 95 procent (Fotbollförbundet). Skillnaderna ligger till stor del i möjligheterna att hitta sponsorer, men också i publikt intresse för för-

---

<sup>2</sup> Se s. 53 andra stycket.

<sup>3</sup> Vilket har varit fallet ett enstaka år.

bundets egna evenemang (framför allt landskamper). Dessa både faktorer samverkar dessutom i de flesta fall.

Varje SF får dock ett grundbidrag från RF, baserat på en bedömning av förbundets utveckling. Som underlag för denna bedömning förs en dialog med förbunden, utifrån bl.a. antal föreningar, antal aktiva, antal LOK-stödsaktiviteter samt utbildningsinsatser. Genomförda och planerade satsningar i enlighet med RF-stämmans beslut tas också upp. Statens ordinarie anslag till idrotten, varur SF-bidraget tas, uppgick 2004 till 448 MSEK. Till det skall läggas det s.k. Handslaget mellan regeringen, kommunerna och svensk idrott. Inom ramen för Handslaget har regeringen aviserat att Riksidrottsförbundet får disponera en miljard kronor under en fyraårsperiod för satsningar på idrottens barn- och ungdomsverksamhet. Pengarna kommer från AB Svenska Spels överskott. En förutsättning för bidraget är att idrottsrörelsen fortsätter och intensifierar sitt arbete med att nå nya grupper av främst barn och ungdomar, att hålla tillbaka avgifterna, att förbättra möjligheterna för flickors deltagande, att motverka droger samt att vidareutveckla samarbetet med skolorna.



## 3 Beskattningen av ideella föreningar

*I detta kapitel beskrivs de nuvarande reglerna om beskattningen av ideella föreningar.*

### 3.1 Inledning

Inom skatterätten är huvudregeln att ideella föreningar beskattas på samma sätt som andra juridiska personer, t.ex. aktiebolag. Om föreningen är allmännyttig, t.ex. en idrottsförening, gäller särskilda skatteregler som innebär att föreningen är inskränkt skattskyldig, dvs. endast skyldig att betala skatt för vissa inkomster av näringsverksamhet. Det nuvarande systemet för beskattningen av ideella föreningar infördes år 1977 och tillämpades första gången vid 1979 års taxering (prop. 1976/77:135, bet. SkU 1976/77:45, rskr. 1976/77:323 och SFS 1977:575).

Tidigare gällde att en ideell förening var oinskränkt skattskyldig för inkomst och förmögenhet. Från denna huvudregel fanns dock åtskilliga undantag. Ideella föreningar med s.k. kvalificerat allmännyttigt ändamål var skyldiga att betala kommunalskatt endast för inkomst av fastighet och rörelse. Skattefrihet förelåg dock för själva fastigheten med tillhörande byggnad om den användes i den ideella verksamheten. Idrotts- och gymnastikföreningar var enligt huvudregeln oinskränkt skattskyldiga för inkomst och förmögenhet. För dessa föreningar gällde dock särskilda bestämmelser vid beräkningen av inkomst från sådan rörelse som bestod i att anordna idrottstävlingar, försäljning av idrottsmärken och liknande verksamhet. Bestämmelserna innebar att idrotts- och gymnastikföreningar fick avdrag inte bara för direkta omkostnader utan även för kostnader som hade indirekt anknytning till den inkomstgivande verksamheten.

När nuvarande regler om inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar infördes år 1977 fördes en ingående diskussion om skä-

len för och emot skattefrihet. 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. följande:

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.<sup>1</sup>

Regeringen tillsatte år 1988 Stiftelse- och föreningssskattekommitén som fick uppdraget att se över reglerna om inkomst- och förmögenhetsbeskattning av stiftelser och ideella föreningar. Beträffande de ideella föreningarna skulle översynen inriktas på en utvärdering av de krav för att erhålla inskränkt skattskyldighet som tillkom genom 1977 års lagstiftning. Det var i första hand fråga om en teknisk översyn som hade som mål att modernisera systemet och göra det mer ändamålsenligt (dir. 1988:6).

I kommitténs slutbetänkande *Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar* (SOU 1995:63), övervägdes en metod som innebar oinskränkt skattskyldighet med rätt till avdrag för vad som getts ut för att främja allmännyttig verksamhet. Av materiella och praktiska skäl stannade kommittén emellertid för att behålla den gällande metoden för skattefrihet.

För de ideella föreningarna innebar förslaget i huvudsak en teknisk omarbetning i förtydligande syfte. Beträffande ändamåls-, verksamhets- och öppenhetskraven föreslogs inga ändringar. När det gäller fullföljdskravet föreslogs att detta skulle gälla även kapitalvinster på tillgångar vars löpande avkastning är skattefri. För

---

<sup>1</sup> Prop.1976/77:135 s. 71–72.

verksamhet som bedrivs i rent finansierande syfte föreslogs att det för skattefrihet skulle krävas att verksamheten bedrivs huvudsakligen med hjälp av oavlönade arbetsinsatser från föreningsmedlemmarna och att den inte bedrivs under sådana förhållanden att skattebefrielsen kan antas medföra snedvridning av konkurrensen.

Kommittén konstaterade att inslaget av professionalism har ökat bland de ideella föreningarna, inte minst inom idrotten. Den föreslog en lagreglering som innebar att det skall göras en helhetsbedömning av de verksamheter inom en förening som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Så länge det går att konstatera att dessa verksamheter, sedda som en helhet, huvudsakligen, dvs. till 80–85 procent, utövas av andra än professionella deltagare, skall föreningen enligt förslaget ha möjlighet att få skattebefrielse.

Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag har inte lett till lagstiftning. Förslagen redovisas i bilaga 3 till betänkandet.

### 3.2 Vad är en ideell förening?

Det finns idag inte någon civilrättslig lagstiftning för ideella föreningar. Avsaknaden av uttryckliga regler gör att den ideella föreningen kan bildas relativt enkelt och formlöst, vilket av tradition har ansetts befrämja föreningslivet. I praxis har sedan länge ansetts att en ideell förening äger rättskapacitet då den antagit stadgar med ett tillräckligt preciserat innehåll och valt styrelse. Förbindelser som ingås för en sådan förening är rättsligt bindande för föreningen och inte de enskilda medlemmarna. Om föreningen inte uppfyller dessa grundförutsättningar blir avtal som ingås för föreningens räkning bindande endast för dem som har ingått avtalet. Av praxis kan även utläsas att styrelsen äger företräda föreningen om inte stadgarna säger något annat. Stadgarna skall, muntligen eller skriftligen, ange föreningens namn och ändamål samt hur beslut i föreningen skall fattas (NJA 1987 s. 394). I övrigt har de ideella föreningarna stor frihet att utforma stadgarna på det sätt man själv vill.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Justitiedepartementet har i juni 2004 gett professor Erik Nerep i uppdrag att kartlägga de ideella föreningarnas rättsliga villkor. I uppdraget – som inte omfattar skattefrågor – ingår att lämna förslag på andra åtgärder än lagstiftning som kan underlätta för ideella föreningar att överblicka och tillämpa de regler som gäller för dem. Arbetet beräknas vara färdigt i slutet av år 2005 (Ju2004/5669/P).

De ideella föreningarna kan delas in i två huvudgrupper (prop. 1976/77:135 s. 27). Till den ena gruppen hör föreningar som har annat syfte än att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Det kan t.ex. vara fråga om föreningar för religionsutövning, politisk verksamhet, vetenskaplig forskning, främjande av konst och litteratur, välgörenhet, sällskapsliv och idrott. Även om det är vanligt att också verksamheten i dessa fall är av ideell natur, finns det inget som hindrar att de driver ekonomisk/kommersiell verksamhet i form av rörelse. Till viss del begränsas dock dessa möjligheter av vad föreningen använder sina pengar till. Om överskottet går till enskilda medlemmar kan föreningens status som ideell förening äventyras. Den andra gruppen omfattar föreningar som har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. För att en förening med ett sådant syfte skall godtas som ideell förening fordras att den inte bedriver ekonomisk verksamhet.

Om en förening som bedriver ekonomisk verksamhet gör detta i syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen, kan den inte godtas som ideell förening. Om en sådan förening inte registreras har man att göra med en oregistrerad ekonomisk förening som saknar egen rättskapacitet. Konsekvensen av att föreningen saknar rättskapacitet blir att dess medlemmar inte går fria från ansvar för föreningens förbindelser.

Den svenska idrottsrörelsens grundläggande bestämmelser finns i Riksidrottsförbundets stadgar. Där anges bl.a. att idrottsrörelsens organisationer skall vara ideella föreningar (2 kap. 2 §). Detta krav kan sägas omfatta två delar. För det första innebär det ett krav på att idrottsrörelsen skall organiseras så att den består av medlemsorganisationer som erkänns som juridiska personer. De olika organisationerna skall alltså ha egen rättskapacitet. För det andra har man valt den ideella föreningen som organisationsform eftersom detta gör att idrottsföreningen kan bildas utan formella krav och utan myndigheters formella medverkan. Den ideella föreningen utgör även en demokratisk organisationsform.<sup>3</sup> Den svenska idrottsrörelsen vilar således på tre grundprinciper, en demokratisk organisationsstruktur, en sammanhållen bredd- och elitidrott och ett ideellt arbetande ledarskap.

---

<sup>3</sup> Björn Lindquist och Christer Pallin, Ideella föreningar – problem och alternativ, Idrottsjuridisk skriftserie år 2002.

### 3.3 Inkomstskatt

#### 3.3.1 Inskränkt skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar

Bestämmelserna om ideella föreningars inkomstbeskattning finns i 6 kap. 3, 4, och 6 §§, 7 kap. 7–13 §§ och 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Huvudregeln är att svenska juridiska personer, bland dem ideella föreningar, är skattskyldiga till statlig inkomstskatt för all sin inkomst. Den statliga skatten för juridiska personer är 28 procent av den beskattningsbara inkomsten. Ideella föreningar kan bli inskränkt skattskyldiga om de uppfyller vissa i lagen uppställda villkor:

##### Ändamålskravet (7 kap. 8 § IL)

Föreningen skall ha 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.

##### Verksamhetskravet (7 kap. 9 § IL)

Föreningen skall i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose allmännyttiga ändamål.

##### Fullföljdskravet (7 kap. 10–12 §§ IL)

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

Skatteverket får medge undantag från fullföljdskravet 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.

##### Öppenhetskravet (7 kap. 13 § IL)

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.

En ideell förening som uppfyller de i 7 kap. 7–13 §§ IL uppställda villkoren är inskränkt skattskyldig, vilket innebär att den är befriad från skatt på kapitalinkomster och under vissa förutsättningar även för inkomst av rörelse och fastighet. En allmännyttig ideell förening som har inkomst som inte kvalificerat sig för skattefrihet medges grundavdrag med 15 000 kronor.

En allmännyttig ideell förening som är inskränkt skattskyldig är också frikallad från skattskyldighet för förmögenhetsskatt.

### 3.3.2 Ändamålskravet

För att en ideell förening skall behandlas som inskränkt skattskyldig krävs enligt 7 kap. 8 § IL att 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. Hänvisningen till 4 § innebär att en ideell förening även anses uppfylla ändamålskravet om föreningen har till huvudsakligt ändamål att 1. främja vård och uppfostran, 2. lämna bidrag för undervisning eller utbildning, 3. bedriva hjälpverksamhet bland behövande, 4. främja vetenskaplig forskning, 5. främja nordiskt samarbete, eller 6. stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet. De i 4 § angivna ändamålen gäller även för stiftelser. Gemensamt för alla ändamålen är att de inte får vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmar eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

I förarbetena till den tidigare lagtexten som fanns i lagen om statlig inkomstkatt och som fortfarande är vägledande för rättstillämpningen anges att ett allmännyttigt ändamål skall anses föreligga om ändamålet ligger inom ramen för de exempel som anges i lagtexten. Om ändamålet har en alltför säregen karaktär eller direkt strider mot vad som kan anses acceptabelt från allmän synpunkt, bör en förmånsbehandling i form av inskränkt skattskyldighet inte beviljas. Det angavs även att en exakt definition av begreppet allmännyttig inte kan göras och att begreppet kommer att förändras i takt med samhällsutvecklingen. När det gäller idrott klargjordes att till idrott räknas också gymnastik, sport, skytte och friluftsliv.<sup>4</sup> Skatteverket anser att samhällsutvecklingen medför att begreppet allmännyttigt ändamål inte kan fastslås en gång för alla. Verket me-

---

<sup>4</sup> Prop. 1976/77:135 s. 71 ff. och SkU 1976/77:45 s. 27 ff.

nar i anslutning till förarbetena att ett sätt att uttrycka allmännyttan är att ändamålet enligt en utbredd uppfattning skall anses vara värt att stödja.<sup>5</sup> I samband med att de nuvarande reglerna infördes framhöll riksdagens skatteutskott att frågan om ändamålet är allmännyttigt eller ej inte enbart kan bedömas med hänsyn till stadgarnas innehåll. Det fordras en mer generell bedömning mot bakgrund av föreningens allmänna karaktär och inriktning.<sup>6</sup>

Vid en genomgång av praxis framgår att Regeringsrätten intagit en förhållandevis generös inställning till begreppet allmännyttigt. Som exempel på föreningar som ansetts allmännyttiga kan nämnas Skattebetalarnas Förening, Pensionärernas Riksorganisation och Svenska Pudelklubben (*RA* 83 1:63 I. III och IV) och Mölndals kommuns konstförening (*RA* 2002 ref. 6). Däremot har en hyresgästförening (*RA* 1980 Aa 129), Sveriges Villaägareförbund (*RA* 83 1:63 III) och LO-distrikt (*RA* 1986 not. 129–132) inte ansetts som allmännyttiga. I *RA* 1999 ref. 25 uttalade Regeringsrätten att det inte går att dra någon klar gräns mellan idrott och friluftsliv, särskilt inte när det gäller aktiviteter inom den s.k. motionsidrotten. Mot denna bakgrund fann Regeringsrätten att Friluftsförbundets verksamhet, som uppmuntrar till regelbunden fysisk aktivitet och därigenom bidrar till ökad hälsa, skulle anses vara allmännyttigt.

En förenings ändamål får inte vara begränsad till vissa familjers, föreningens medlemmar eller andra bestämda personers ekonomiska intressen (7 kap. 8 § andra stycket IL). Detta innebär att föreningar som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen – såsom arbetsgivarföreningar, fackföreningar och branschföreningar – inte omfattas av den inskränkta skattskyldigheten. I förarbetena uppmärksammades det förhållandet att en förening har till ändamål att tillhandahålla medlemmarna tjänster eller varor till reducerade priser. Departementschefen menade att om förmånerna kan anses utgöra ett direkt led i det ideella arbetet och således innebär ett direkt fullföljande av föreningens allmännyttiga ändamål, bör tillhandahållandet inte hindra skattebefrielse. Som exempel nämns att en handikappförening som subventionerar hjälpmedel till sina medlemmar bör kunna befrias från skattskyldighet även om verksamheten får en betydande omfattning. Om däremot en båtklubb har till uppgift att svara för skötseln av medlemmarnas båtar eller en idrottsklubb skall begränsa medlemmarnas utgifter för idrottsutrustning, bör föreningen kunna bli undantagen

<sup>5</sup> Skatteverkets handledning för stiftelser och ideella föreningar 2003 s. 122.

<sup>6</sup> SkU 1976/77:45 s. 28.

från skattskyldighet bara om sådana uppgifter framstår som obetydliga i jämförelse med föreningens ideella verksamhet.<sup>7</sup>

En annan fråga som togs upp i förarbetena var vad som gäller om en förening har till uppgift att bedriva professionell idrott. Departementschefen kom fram till att professionella inslag i t.ex. fotbolls-, ishockey- eller basketklubbar inte äventyrar en skattebefrielse så länge antalet professionella utövare är obetydligt i förhållande till det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar.<sup>8</sup> Problemet när det gäller de allmänna villkoren och hur inslaget av professionalism skall bedömas tas vidare upp kapitel 5. Det gäller även frågan om distrikts-, regional-, riks- och andra samarbetsorganisationer såsom allianser och liknande skall räknas som allmännyttiga föreningar.

### 3.3.3 Verksamhetskravet

Det andra villkoret för ideella föreningars inskränkta skattskyldighet gäller den faktiskt bedrivna verksamheten. För inskränkt skattskyldighet krävs inte bara att föreningen har ett allmännyttigt ändamål utan också att föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser ett sådant ändamål (7 kap.9 § IL). Med uttrycket uteslutande eller så gott som uteslutande avses i inkomstskattelagen cirka 90–95 procent upp till 100 procent. Det innebär att det endast finns ett obetydligt utrymme för verksamhet som främjar ”okvalificerade” ändamål, dvs. sådana ändamål som inte kan anses allmännyttiga.<sup>9</sup>

Verksamhetskravet har främst betydelse i de fall en förening lämnar ekonomiska förmåner till sina medlemmar. I förarbetena nämns att det sannolikt är ganska sällsynt att det i stadgarna direkt uttalas att föreningen har till uppgift att ge medlemmarna ekonomiska förmåner. Ett mer praktiskt fall torde vara att stadgarna tiger på denna punkt men att föreningen i en eller annan form faktiskt tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen. Situationer av detta slag bör enligt förarbetena behandlas enligt samma principer som de fall då stadgarna tillåter ekonomiska fördelar åt medlemmarna. Skattefriheten bör inte gå förlorad om utgivandet av förmåner utgör ett direkt led i fullföljandet av det allmännyttiga ända-

---

<sup>7</sup> Prop. 1976/77:135 s. 76.

<sup>8</sup> A.a. s 76.

<sup>9</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 83.



målet. I andra fall bör föreningen anses oinskränkt skattskyldig om inte förmånerna till medlemmarna utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet.<sup>10</sup>

Verksamhetskravet kan även få betydelse för frågan i vilken utsträckning en förening kan bedriva verksamhet som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta. Den nuvarande skattefriheten för hävdvunnen finansieringsverksamhet som framgår av 7 kap. 7 § andra stycket IL förutsätter nämligen att föreningen uppfyller verksamhetskravet, som innebär att föreningen endast i obetydlig omfattning får bedriva verksamhet som går ut på att finansiera andra än allmännyttiga ändamål. I *RA 1983 1:88* tog Regeringsrätten ställning till festplatsverksamhet som bedrivits av en idrottsförening i syfte att finansiera den ideella verksamheten. Skattemyndigheten gjorde i målet gällande att föreningens idrottsliga verksamhet inte kunde anses vara föreningens huvudsakliga verksamhet eftersom den festplatsverksamhet som föreningen bedrev var så omfattande. Regeringsrätten konstaterade att festplatsverksamhet var en vanlig finansieringskälla för idrottsföreningar. Med hänsyn härtill samt till den förhållandevis begränsade omfattningen av verksamheten och till det ideella inslaget i verksamheten, fann Regeringsrätten att det var fråga om skattefria inkomster från en hävdvunnen finansieringskälla. Av rättsfallet kan sannolikt den slutsatsen dras att en förening inte endast i obetydlig omfattning kan bedriva hävdvunnen finansieringsverksamhet utan att det strider mot verksamhetskravet. Osäkerhet råder dock om hur omfattande finansieringsverksamheten får vara i förhållande till den allmännyttiga verksamheten.

I föregående avsnitt berördes den situationen att föreningar som har fysiska personer som medlemmar ofta själva är medlemmar i distrikts-, regional-, riks- eller andra samarbetsorganisationer. Det blir också allt vanligare att s.k. allianser tillkommer för att genomföra större evenemang eller för att bedriva bingo- eller lotteriverksamhet. Frågan är om den här typen av föreningar skall anses uppfylla de allmänna villkoren för skattefrihet. Skatteverket är av den uppfattningen att detta förutsätter att föreningen med egen kraft kan anses uppfylla samtliga kriterier för skattefriheten.<sup>11</sup> Frågan hur den här typen av föreningar skall bedömas skattemässigt togs upp av Stiftelse- och föreningskattekommittén som konstaterade att det är vanligt förekommande att föreningar med olika allmän-

<sup>10</sup> Prop. 1976/77:135 s. 77.

<sup>11</sup> Skatteverkets handledning för stiftelser och ideella föreningar 2003 s. 125.

nyttiga ändamål är medlemmar i en förening som fungerar som samarbetsorgan. Den överordnade föreningen (moderföreningen) deltar i de nu berörda fallen inte sällan i ekonomisk verksamhet i syfte att få ett överskott som kan slussas vidare till medlemsföreningarna (t.ex. bingolotto) eller i opinionsbildande verksamhet i syfte att på annat sätt tillvarata deras ekonomiska intressen. Kommittén menade att en moderförenings verksamhet av detta slag normalt inte bör betraktas som främjande av ett okvalificerat ändamål. Under förutsättning att övriga villkor för att medge moderföreningen skattebefrielse är uppfyllda och att medlemsföreningarna endast är inskränkt skattskyldiga bör den verksamhet som moderföreningen bedriver för att främja medlemsföreningarnas ekonomiska intressen inte medföra att moderföreningen går miste om skattefriheten.<sup>12</sup> Frågan om föreningar av det här slaget kan anses allmännyttiga har ännu inte prövats av Regeringsrätten. Kammarrätten i Stockholm tog år 2000 (*mål nr 6305–6306-1999*) ställning till Föreningen Stadionklubbarnas verksamhet som bestod i att arrangera friidrottstävlingar, bl.a. DN-galan. Kammarrätten ansåg att även om medlemmarna i Stadionklubbarna hade rätt till utdelning av uppkomna överskott måste detta anses vara av underordnad betydelse för medlemmarna och endast en följd av föreningens huvudsakliga syfte, vilket ansågs vara att främja friidrotten i Sverige. Mot bakgrund av det angivna syftet samt den omständigheten att medlemsföreningarna var allmännyttiga fann kammarrätten att även moderföreningen Stadionklubbarna var att betrakta som allmännyttig. Kammarrättens dom vann därefter laga kraft. I avsaknad av vägledande avgöranden från Regeringsrätten går det inte att med säkerhet säga om Stiftelse- och föreningsskattekommittén och kammarrätten gjort en korrekt tolkning av rättsläget. Mycket talar dock för att den verksamhet som en moderförening bedriver för att främja medlemsföreningarnas ekonomiska intressen inte bör medföra att moderföreningen förlorar skattefrihet. Detta under förutsättning att moderföreningen själv har till syfte att främja ett allmännyttigt ändamål.

---

<sup>12</sup> Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, SOU 1995:63 s. 206.

### 3.3.4 Fullföljdskravet

I 7 kap. 10 § IL anges att föreningen skall, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Fullföljdskravet är i dag helt inriktat på inkomst användningen och innebär i princip att skattefriheten går förlorad om föreningen använder sina inkomster för främmande ändamål eller lägger inkomsterna på hög.<sup>13</sup> Lagstiftaren har velat markera att den förmånliga skattebehandlingen förutsätter att de ideella föreningarna verkligen bedriver ideell verksamhet i tillräckligt hög grad. För skattefriheten krävs enligt praxis att föreningen, sett över en period på ca fem år, tar i anspråk ca 80 procent av avkastningen på tillgångarna för att aktivt främja det allmännyttiga ändamålet som föreningen bedriver. Fullföljdskravet har på ett utförligt och klargörande sätt behandlats av Regeringsrätten i *RA 2001 ref. 17*, Stiftelsen Stockholms Sjömanshem. Regeringsrättens slutsatser har bäring även på ideella föreningar eftersom fullföljdskravet är detsamma för stiftelser och ideella föreningar.<sup>14</sup>

När man tar ställning till fullföljdskravet skall man i avkastningen endast räkna med de skattefria inkomsterna. Kapitalvinster samt beskattningsbara rörelse- och fastighetsinkomster skall inte beaktas. Utgångspunkten är nettoavkastningen, vilket innebär att kostnader som uppkommit för de skattefria inkomsternas förvärvande och bibehållande skall räknas av. Medlemsavgifter, gåvor och andra bidrag som är skattefria skall som huvudregel inte räknas med. Det kan dock i vissa situationer vara nödvändigt att räkna med vissa av dessa inkomster, närmare bestämt de som är direkt avsedda att täcka föreningens löpande utgifter. En förening bör nämligen inte kunna hävda att kostnaderna för den ideella verksamheten finansieras uteslutande med avkastningen av föreningens tillgångar och att föreningen därför har rätt att lägga medlemsavgifter och offentliga bidrag till kapitalet.<sup>15</sup>

När det gäller användningsgraden konstaterade Regeringsrätten att det sedan länge finns en fast etablerad praxis om att ca 80 procent eller ibland 75–80 procent av avkastningen skall användas för kvalificerat ändamål. Den angivna användningsgraden skall dock inte uppfattas som en för alla situationer bindande norm utan fyller närmast funktionen att ange ett riktmärke för en bedömning med

---

<sup>13</sup> Jfr. RA 2004 ref. 76.

<sup>14</sup> Se även RA 2001 ref. 65.

<sup>15</sup> Prop. 1976/77:135 s. 81.

hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Detsamma gäller för tidsperioden som enligt den gängse uppfattningen omfattar en femårsperiod, i normaltfallet det aktuella beskattningsåret och de fyra närmast föregående beskattningsåren. Även om det kan finnas skäl för individuella avvikelser från denna norm är det ändå befogat att utgå från fem år som ett i normaltfallet rimligt tidsperspektiv.

En ideell förening kan ha behov av att göra större investeringar av olika slag. Det finns därför en möjlighet att ansöka om dispens från fullföljdskravet. Regler om detta finns i 7 kap. 11 § IL och innebär att dispens kan medges av Skatteverket under högst fem år för vissa angivna ändamål. Dessa avser dels anskaffandet av fastighet eller annan anläggning för den ideella verksamheten, dels genomförande av omfattande byggnads-, reparations-, eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen. Om föreningen inte genomför investeringen inom den föreskrivna tiden skall beskattning ske som om dispens inte hade lämnats.

För ideella idrottsföreningar har fullföljdskravet stor betydelse för frågan hur stor del av verksamheten som kan utövas av professionella deltagare utan att verksamheten förlorar sin skattegynnade ställning. Innebörden av fullföljdskravet är att högst 20–30 procent av avkastningen, tillsammans med föreningens skattepliktiga inkomster, kan användas för att finansiera den professionella idrotten. Denna fråga behandlas mer utförligt i kapitel 5.

### 3.3.5 Öppenhetskravet

Det är bara öppna ideella föreningar som kan vara begränsat skattskyldiga. I lagtexten, 7 kap. 13 § IL, uttrycks detta på det sättet att föreningen inte får 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. Föreningen får alltså inte utan giltiga skäl vägra någon inträde i föreningen. Kravet på öppenhet riktas mot intagnings- och uteslutningsbestämmelser av godtycklig eller diskriminerande natur och mot bestämmelser som i praktiken gör att föreningen i själva verket är sluten. I förarbetena uttalades att som giltiga skäl kan anses att medlemskapet begränsas till sådana personer som delar föreningens målsättning och är beredda att följa stadgarna. Vidare slås fast att skattefrihet inte bör förhindras av sådana inträdesregler som krav på fysiskt handikapp i en handikappförening, musikalitet i en mu-

sikförening, allmän omdömesgillhet i en skytteförening eller att medlemmarna bor inom ett visst område, tillhör en skola eller ett visst företag. Öppenhetskravet kan vara uppfyllt även om föreningens medlemskrets består av andra föreningar. Fråga kan t.ex. vara om en regional förening vars medlemmar utgörs av lokala föreningar eller om en samarbetsorganisation med ett antal föreningar med olika ideella ändamål som medlemmar. För att en förening av detta slag skall kunna bli skattefri krävs – utöver vad som tidigare framgått – att medlemsföreningarna är öppna.<sup>16</sup>

Från praxis kan nämnas *RA 1979 not. 160* där en förening som antog medlemmar som erlagt viss examen samt män som var anslutna till en viss näringsgren ansågs öppen. *RA 1989 ref. 60* gällde den ideella föreningen Stockholms-Gillet som enbart godtog i Stockholm födda män som medlemmar. Regeringsrätten fann att föreningen inte uppfyllde öppenhetskravet eftersom begränsningen till män inte kunde anses ha naturligt samband med föreningens målsättning och verksamhet. Däremot ansågs det acceptabelt att begränsa medlemmarna till personer som var födda i Stockholm.

### 3.3.6 Behovet av att tydliggöra de allmänna villkoren för skattefrihet

I direktiven anges att ett problem som påtalats när det gäller de allmänna villkoren för skattefrihet avser bristen på förutsebarhet. Systemet upplevs som svåröverskådligt och krångligt. Till stor del grundar sig rättstillämpningen på domstolsavgöranden. Det kan alltså finnas ett behov av att på ett eller annat sätt förtydliga vad som gäller beträffande de allmänna villkoren. Ett särskilt problem är hur inslaget av professionalism i verksamheten skall bedömas.

Det är framför allt verksamhetskravet och fullföljdskravet som vållat bekymmer. Ändamålskravet och öppenhetskravet förefaller vara enklare att tillämpa. En reglering av den professionella idrotten ställer sannolikt krav på en omarbetning av vissa av de allmänna villkoren.

Problemet med fullföljdskravet har varit att avgöra vilken tidsperiod som skall ligga till grund för jämförelsen mellan inkomster och inkomstanvändningen samt vilka inkomster som skall beaktas och hur stor del av inkomsterna som måste användas i det ideella arbetet. Lagtexten ger här inte något klart besked. Regeringsrätten har i

<sup>16</sup> Prop. 1976/77:135 s. 78.

*RA* 2001 ref. 17 tagit ställning till flera av dessa frågor och rättsläget har blivit betydligt klarare.

Även när det gäller verksamhetskravet kan det finnas skäl att förtydliga lagtexten. Det gäller särskilt ifråga om den professionella idrotten.

### 3.4 Vad innebär den inskränkta skattskyldigheten?

#### 3.4.1 Inledning

Den skattemässiga behandlingen av en ideell förenings inkomster är beroende av vilken typ av inkomster det är fråga om. Vissa inkomster är alltid skattefria. Bland dessa kan nämnas medlemsavgifter, bidrag från det allmänna samt gåvor och testamentariska förordnanden.

En ideell förening som uppfyller de allmänna villkoren om syfte, inkomstanvändning (fullföljd), verksamhetsinriktning och öppenhet är även befriad från skatt på kapitalinkomster, såsom räntor, kapitalvinster, utdelningar samt vissa rörelse- och fastighetsinkomster.<sup>17</sup> För rörelseinkomster i en ideell förening gäller att inkomsten är skattefri om den till huvudsaklig del, dvs. till åtminstone 70–80 procent kommer från en verksamhet som är ett direkt led i den allmännyttiga verksamheten eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete (7 kap. 7 § IL).

I det följande behandlas begreppen naturlig anknytning och hävd var för sig. Därefter redovisas hur den s.k. huvudsaklighetsbedömningen skall gå till. Avslutningsvis behandlas den på senare tid allt vanligare problematiken kring inkomster som en förening förvärvar genom en annan juridisk person. I det avsnittet redovisas de beslut som Skatterättsnämnden nyligen meddelat angående en idrottsförenings möjligheter till skattebefrielse för inkomst som föreningen får från upplåtna TV-rättigheter m.m. samt för inkomst från en bingoallians som föreningen är medlem i.<sup>18</sup> Avsnitten avslutas med en diskussion kring vilka förändringar som behöver göras. I kapitel 4 redovisas våra förslag till lösningar.

---

<sup>17</sup> En ideell förenings fastighetsinkomster behandlas särskilt i avsnitt 3.5.

<sup>18</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked den 30 november 2004 om Bingoallians (dnr 156-03) och om TV-rättigheter (dnr 159-03).

### 3.4.2 Naturlig anknytning

#### Lagtexten och dess förarbeten

Regler om ideella föreningars skattefria rörelse- och fastighetsinkomster infördes år 1977. I förarbetena angavs att en förutsättning för denna skattefrihet var att inkomsten antingen hade naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller hänförde sig till verksamhet som av hävd utgjorde en finansieringskälla för ideellt arbete. I den ursprungliga lagtexten fanns exempel på inkomster från verksamhet som ansågs ha naturlig anknytning till en förenings allmännyttiga ändamål. De exempel som togs upp i lagen var sådan inkomst som *direkt härrör från föreningens verksamhet*, t.ex. hyror som en förening som äger samlingslokaler får på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttiga ändamål, entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang o.d. Vidare nämndes inkomst av verksamhet som utgör ett *direkt led i det ideella arbetet*, t.ex. att en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller att ett handikappförbund säljer varor avsedda för handikappade personer.<sup>19</sup> I *RA 1992 ref. 68* uttalade Regeringsrätten att i fråga om naturlig anknytning kan i vissa situationer verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall vara avgörande för om det kan anses finnas ett naturligt samband mellan en förenings näringsverksamhet och det allmännyttiga ändamålet som föreningen bedriver.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén utvecklade innebörden av begreppet naturlig anknytning enligt följande. Rekvisitet naturlig anknytning innefattar ett krav på samband mellan näringsverksamheten och det allmännyttiga ändamål som föreningen främjar. Det starkaste sambandet föreligger i de fall då näringsverksamheten i sig innebär ett direkt fullföljande av föreningens ändamål, t.ex. när en idrottsförening anordnar idrottstävlingar, och då verksamheten bedrivs i syfte att på annat sätt än rent ekonomiskt stödja den ideella verksamheten, t.ex. försäljning av informationsmaterial.<sup>20</sup>

I lagtexten nämndes också en tredje grupp av fall där kravet på naturlig anknytning skall anses uppfyllt, nämligen då en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av *service* till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten, vilket är fallet om en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrotts-

<sup>19</sup> 7 § 5 mom. andra stycket i den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

<sup>20</sup> SOU 1995:63 s. 188.

artiklar i sina klubblokaler. I förarbetena nämndes vidare exemplet att en musikförening tillhandahåller noter eller ett studieförbund läroböcker. Skattefriheten borde enligt departementschefen inte komma i fråga för serviceverksamhet som bedrivs stadigvarande och under ungefär samma former som normal näringsverksamhet (prop. 1976/77:135 s. 84). Som exempel på detta nämndes i förarbetena en idrottsförening som driver en sportaffär eller en religiös förening som driver bokhandel med i stort sett samma sortiment som det gängse i branschen. Är enda syftet med den kommersiella verksamheten att finansiera det ideella arbetet är kravet på naturlig anknytning inte uppfyllt.

I samband med att dessa regler flyttades över från den numera upphävda lagen om statlig inkomstskatt till inkomstskattelagen (1999:1229) utelämnades ovan angivna exempel, vilket hade att göra med att lagstiftaren ansåg det mindre lämpligt med sådana exempel i lagtexten. Avsikten var dock inte att ändra något i sak. Den nuvarande lagtexten ger således inte något direkt besked om att kravet på naturlig anknytning kan anses uppfyllt när en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Detta kan så här i efterhand tyckas olyckligt eftersom de tillämpningsproblem som i huvudsak finns när det gäller begreppet naturlig anknytning främst handlar om avgränsningen av vad som är godtagbart som serviceverksamhet. Vägledning får därför i första hand hämtas från rättspraxis, där två avgöranden från 1987 är särskilt intressanta när det gäller att avgöra om kommersiell verksamhet med servicekaraktär uppfyller kravet på naturlig anknytning.

### Praxis

I *RA 1987 ref. 154* har en tennisklubb skattebefriats för försäljning av varor från en kiosk som låg i nära anslutning till tennisbanorna. I kiosken (minilivsbutik), som var den enda på orten, kunde man förutom sedvanlig klubb-service i form av bokning och betalning av speltimmar, köpa konfektyrer, mejerier och bröd m.m. Försäljningen skedde inte enbart till medlemmar och andra som utnyttjade anläggningen utan också till kringboende. Regeringsrätten, som fäste stor vikt vid verksamhetens art och omfattning, konstaterade att det inte gick att dra några säkra slutsatser om omsättnings fördelning på olika varuslag eller i vad mån försäljning



skett till allmänheten. På grund därav och då det var klarlagt att försäljningen ägt rum under den tid av året då tennisbanorna varit öppna för spel och att kiosken lämnat sedvanlig klubb-service, fann Regeringsrätten att något annat inte var visat än att verksamheten hade anknytning till klubbens ändamål. Inkomsterna från kioskrörelsen ansågs alltså skattefria.

I *RA 1987 ref. 67* kom Regeringsrätten fram till att en serverings- och kioskrörelse som en hembygdsförening bedrev i egna kulturhistoriska byggnader inte hade annat samband med föreningens museiverksamhet och forskning än att inkomsten finansierade den ideella verksamheten. Serverings- och kioskrörelsen, som var av rent kommersiell natur, hade en omsättning på drygt 900 000 kronor, anställd personal och riktade sig i huvudsak till allmänheten. Vinsten ansågs därför skattepliktig.

### Riksidrottsförbundets skatteutredning

I Riksidrottsförbundets (RF) egen skatteutredning<sup>21</sup> anges att det ur idrottens synvinkel finns stora oklarheter när det gäller skattefriheten för den typ av finansieringsverksamhet som syftar till att ge service åt deltagare, publik och andra som på ett eller annat sätt deltar i eller besöker en förenings verksamhet eller evenemang. Förbundets bedömning är att skattefri serviceverksamhet sannolikt kräver att verksamhet i form av cafeteria, kiosk och butik drivs i lokaler eller anläggningar där föreningen normalt också driver sin idrottsliga verksamhet. Enligt förbundets mening är det kommersiella inslaget avgörande för frågan om serviceverksamheten är skattefri eller inte.

### Stiftelse- och föreningsskattekommittén

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade 1995 att begreppet naturlig anknytning inte lett till några större tillämpnings-svårigheter vid rättstillämpningen, förutom när gäller att avgränsa vad som i skattehänseende kan anses godtagbart som serviceverksamhet. Kommittén gjorde bedömningen att det knappast var möjligt att genom ytterligare regler åstadkomma någon egentlig förbättring av begreppet naturlig anknytning.

---

<sup>21</sup> Riksidrottsstyrelsens skatteutredning inför Riksidrottsmötet 2003.

### 3.4.3 Behovet av att förtydliga begreppet naturlig anknytning

I den tidigare lagtexten nämndes som exempel på naturlig anknytning det fallet att en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet. Ett närliggande fall är en idrottsförenings försäljning av olika souvenirer som både kan antas syfta till att öka intresset för föreningen och att finansiera idrottsverksamheten. Enligt uppgifter från Riksidrottsförbundet har idrottsföreningarnas försäljning av souvenirer ökat markant under de senaste 10–15 åren och har för många av de större föreningarna blivit en allt viktigare inkomstkälla. Utvecklingen i Sverige följer en internationell trend. Försäljningen av souvenirer sker på olika sätt och på olika platser både med och utan anknytning till den plats där föreningen normalt bedriver sin idrottsverksamhet. Även försäljning genom samarbete med sportkedjor och andra kommersiella företag inom olika branscher förekommer. I takt med denna utveckling har frågan uppkommit hur souvenirförsäljningen skall bedömas skattemässigt. Frågan har betydelse både vad gäller begreppen naturlig anknytning och hävd och den s.k. huvudsaklighetsbedömningen. Det är främst en fråga för rättstillämpningen men den bör även uppmärksammas av Idrottsskattekommittén.

Mot bakgrund av vad som tidigare anförts om serviceverksamhet kan det finnas skäl att i lagtexten återinföra en regel som talar om när kravet på naturlig anknytning skall anses uppfyllt i de fall en ideell förening bedriver kommersiell verksamhet som syftar till att ge service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Det handlar här om att tydliggöra den bortre gränsen för vad som i skattehänseende kan anses som godtagbar serviceverksamhet. De svårigheter som Riksidrottsförbundet uppger att idrottsföreningarna har i detta avseende gäller med stor sannolikhet även för ideella föreningar som ägnar sig åt annan verksamhet än idrott. Utgångspunkten för en sådan regel bör vara att en ideell förenings inkomst av kommersiell verksamhet av servicekaraktär är skattefri så länge verksamheten är av begränsad omfattning och syftet med verksamheten är att ge service till medlemmarna eller de som deltar i den ideella verksamheten. Det finns inget hinder mot att verksamheten bedrivs på marknadsmässiga villkor och i vinstsyfte under förutsättning att verksamheten är av begränsad omfattning. Något krav på att serviceverksamheten skall vara kopplad till den plats där föreningen normalt driver sin ideella verksamhet bör

inte gälla eftersom även tillfälliga arrangemang många gånger kan vara lika förtjänta av en förmånlig skattebehandling. Det viktiga torde vara att serviceverksamheten tillhandahålls i tidsmässig och geografisk anslutning till utövandet av den ideella verksamheten samt att en väsentlig del av inkomsten går tillbaka till den ideella verksamheten. Skattefrihet bör inte komma i fråga för serviceverksamhet som bedrivs stadigvarande och i direkt konkurrens med andra näringsidkare. Som exempel på detta nämndes i förarbetena till 1977 års lagstiftning en idrottsförening som driver en sportaffär eller en religiös förening som driver bokhandel med i stort sett samma sortiment som det gängse i branschen. Skattefrihet för rent kommersiella verksamheter som vänder sig till allmänheten skulle kunna medföra en snedvridning av konkurrensen. Det skall också tilläggas att en förening som i större omfattning bedriver kommersiell verksamhet i konkurrens med andra näringsidkare inte kan anses i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose ett allmännyttigt ändamål även om överskottet används för den allmännyttiga verksamheten.

I övrigt förefaller det inte finnas något behov av att förändra eller förtydliga reglerna i syfte att underlätta tillämpningen av kriteriet naturlig anknytning.

#### **3.4.4 Hävdvunna finansieringskällor**

##### **Lagtexten och dess förarbeten**

Även innebörden av hävdbegreppet belystes i den tidigare lagtexten genom en uppräkningslista av ett antal verksamheter som av lagstiftaren ansågs kvalificerade för en förmånlig skattebehandling. Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknades anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografrörelse som bedrivs av en nykterhetsförening eller en förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Vidare nämndes att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler.<sup>22</sup> Uppräkningen var inte uttömmande. I förarbetena nämndes också danstillställningar och loppmarknader (prop. 1976/77:135 s. 85) samt den tivoliverksamhet som bedrivs av Barnens Dags Förening i Stockholm (SkU

---

<sup>22</sup> 7 § 5 mom. tredje stycket SIL.

1976/77:45 s. 30). Exempelen visar vilka slags verksamheter som vid tiden för lagstiftningens tillkomst uppfattades som traditionella finansieringskällor. Lagstiftaren utgick från att de verksamheter som de ideella föreningarna traditionellt hade utnyttjat som finansieringskällor kunde undantas från beskattning utan skadeverkningar. Avsaknaden av preciseringar i den nuvarande lagtexten har skapat en osäkerhet om vad som kan krävas beträffande den hävdvunna verksamhetens form och omfattning eller i vilken utsträckning finansieringsverksamhet får bedrivas i konkurrens med andra företag. Det har varit och är en uppgift för praxis att göra den närmare avgränsningen.

### Praxis

I praxis har *medlemmarnas ideella insatser* i verksamheten ansetts ha betydelse för bedömningen av om finansieringskällan kan anses hävdvunnen eller inte (se t.ex. *RA 1983 1:88*, *RA 1985 1:2* och *RA 1999 ref. 50*). I vissa fall har det dock inte ansetts tillräckligt för skattefrihet att medlemmarna deltagit i verksamheten genom ideellt arbete. Som exempel på situationer där en verksamhet inte har godtagits som hävdvunnen finansieringskälla trots betydande ideella insatser från medlemmarnas sida kan nämnas ett par rättsfall från Regeringsrätten som samtliga handlade om idrottsföreningar; *RA 1987 ref. 153* (bevakning av campingplats), *RA 1988 not. 603* (sportklubbs skogsavverkning) och *RA 1989 ref. 124* (Svenska Bandyförbundets försäljning av konstmappar). Trots den omfattande praxis som finns på området är det fortfarande en oklar fråga i vilken utsträckning en finansieringsverksamhet måste utföras av ideellt arbetande krafter för att anses hävdvunnen. Av *RA 1999 not. 216* torde kunna utläsas att den bingolottoförsäljning som sker av ideella föreningar genom medlemmarnas ideella insatser utgör sådan hävdvunnen finansieringsverksamhet som anses skattefri. I rättsfallet fann Regeringsrätten att den verksamhet som bedrevs av ett distriktsförbund även omfattas av skattefrihet. Den omständigheten att verksamheten i huvudsak bedrevs av avlönad personal utgjorde inte något hinder för skattefriheten.

I ett av de ovan nämnda rättsfallen, *RA 1987 ref. 153*, prövades även frågan i vilken utsträckning en förening kan bedriva finansieringsverksamhet i *konkurrens* med andra aktörer på marknaden. Regeringsrätten ansåg – efter att ha konstaterat att föreningen efter

anbud och i konkurrens med andra fått det aktuella uppdraget (bevakning av en campingplats) – att verksamheten varken hade naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller kunde hänföras till kategorin hävdvunna finansieringskällor.

*Finansieringsverksamhetens omfattning och ekonomiska utfall* har av Regeringsrätten i *RA 1992 ref. 68* ansetts sakna principiell betydelse i fråga om hävd. Regeringsrätten fastslog att när det rör sig om en typisk traditionell finansieringskälla för ideellt arbete uppställs inte några krav på att verksamheten skall vara begränsad eller ge endast blygsam avkastning för att finansieringskällan skall anses hävdvunnen.<sup>23</sup> Regeringsrätten menade att endast då verksamheten tagit sig sådana avvikande former att den inte längre till sin art utgör en finansieringskälla av hävdvunnen typ kan det bli fråga om att skattefriheten faller bort.

I det s.k. Rockkonsertmålet, *RA 1999 ref. 50*, ansåg Regeringsrätten att en rockkonsert som en idrottsförening arrangerat i samarbete med ett kommersiellt musikbolag, kunde hänföras till en hävdvunnen finansieringskälla. Enligt Regeringsrättens bedömning var anordnandet av en årlig konsert med musik av etablerat slag en sådan aktivitet som kunde anses jämförbar med de exempel som tidigare nämndes i lagtexten.

### Stiftelse- och föreningsskattekommittén

Stiftelse- och föreningsskattekommittén var kritisk till hävdbegreppet. Kommittén framhöll att en korrekt tillämpning av hävdbegreppet förutsätter att bedömningen i det enskilda fallet kan grundas på tillräckliga uppgifter om hur de ideella föreningarna i Sverige faktiskt brukat finansiera sitt ideella arbete. Ett sådant underlag finns normalt inte tillgängligt vid taxeringen. Kommittén ansåg vidare att det fanns en risk för att anknytningen till vad som är hävdvunnet leder till låsningar och får hämmande effekter på föreningarnas val av finansieringsformer.

Som kvalificerad och därmed skattebefriad näringsverksamhet borde enligt kommittén i första hand räknas sådan egentlig näringsverksamhet (rörelse- och fastighetsinnehav) som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Även verksamheter

<sup>23</sup> I rättsfallet uttalade Regeringsrätten att i fråga om naturlig anknytning kan i vissa situationer verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall vara avgörande för om det kan anses finnas ett naturligt samband mellan en förenings näringsverksamhet och det allmännyttiga ändamålet som föreningen bedriver.

som bedrivs i syfte att finansiera det ideella arbetet borde dock kunna räknas som kvalificerade och därmed skattebefriade. Kommittén tog fasta på de motiv som ligger bakom skattefriheten för ideella föreningar och menade att det ideella inslaget i form oavlönade medlemsinsatser bör ha stor betydelse för skattefriheten. Utgångspunkten bör vara att det skall vara fråga om en verksamhet som verkligen är en finansieringskälla för föreningens ideella arbete. Vid en påtaglig disproportion mellan den påstådda finansieringskällan och den faktiskt bedrivna ideella verksamheten bör skattefriheten kunna vägras. Kommittén menade att något krav på att finansieringskällan skall vara hävdvunnen inte borde gälla i dessa fall. Kommittén föreslog därför en ny huvudregel som innebär att en verksamhet som bedrivs i rent finansierande syfte skall omfattas av rätten till skattebefrielse om verksamheten bedrivs huvudsakligen med hjälp av oavlönade medlemsinsatser under förutsättning att verksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt eller i sådana former att skattebefrielsen kan antas medföra en snedvridning av konkurrensen. Huvudregeln skulle alltså vara frikopplad från kravet på hävd.

Vissa av de verksamheter som idag anses skattefria såsom hävdvunna finansieringskällor – bingo och reklam – kräver medverkan av anställd personal eller avlönade konsulter/specialister. För att inte göra det skattefria området mindre, föreslog kommittén att om en viss typ av verksamhet av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete och om det står klart att denna verksamhet inte kan bedrivas med i huvudsak oavlönade arbetsinsatser, bör kravet på ideella insatser kunna efterges. Förslaget innebär att begreppet hävd får betydelse för frågan om skattefrihet endast i de fall då föreningen har använt andra än oavlönade föreningsmedlemmar för att bedriva verksamheten.

#### **3.4.5 Behövs kravet på hävd?**

I samband med att de nuvarande reglerna infördes på 1970-talet utgick lagstiftaren från att de verksamheter som ideella föreningar traditionellt har utnyttjat som finansieringskällor skulle kunna undantas från beskattning utan att det ledde till några skadeverkningar. Det antogs vara svårt att stadigvarande bedriva rent kommersiell verksamhet om verksamheten helt eller till större delen bygger på ideella arbetsinsatser från föreningsmedlemmarna. Det är

sannolikt fortfarande så att traditionella verksamheter såsom fester, basarer och lotterier m.m. inte leder till några påtagliga skadeverkningar i konkurrenshänseende. I direktiven anges att ett problem med ett begrepp som hävd är att det kan leda till låsningar och därigenom kan få hämmande effekter vid föreningarnas val av finansieringsformer. Med ändrade levnadsvanor och ett större och mer varierat utbud av fritidssysselsättningar kommer sannolikt också anordnandet av fester, basarer, logdanser etc. att minska i betydelse. Minskade offentliga bidrag till föreningslivet medför också att ideella föreningar måste hitta nya former för att finansiera sin verksamhet. I det s.k. Rockkonsertmålet (*RÅ 1999 ref. 50*) uttalade Regeringsrätten att det inte kan ha varit lagstiftarens avsikt att tillämpningen skulle låsas fast vid specifika förhållanden som var rådande vid lagstiftningens tillkomst på 1970-talet. Enligt Regeringsrättens bedömning var anordnandet av en årlig konsert med musik av etablerat slag en sådan aktivitet som kunde anses jämförbar med de exempel som tidigare fanns i lagtexten.

Även om man kan utgå från att det i praxis kommer att ske en viss modernisering av de finansieringsformer som tidigare räknades upp i lagtexten kommer vi i kapitel 4 att överväga om det fortfarande finns ett behov av att en finansieringsverksamhet måste vara hävdvunnen för att inkomsten från verksamheten skall vara skattefri för föreningen.

### 3.4.6 Huvudsaklighetsbedömningen

#### Lagtexten och dess förarbeten

En ideell förenings inkomster som kommer från en självständig näringsverksamhet är undantagna från inkomstskatt om de till huvudsaklig del kommer från verksamhet som antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Av olika förarbetsuttalanden och avgöranden från Regeringsrätten kan man dra den slutsatsen att med uttrycket självständig näringsverksamhet avses det som före 1990 års skattereform enligt 18 § kommunalskattelagen (KL) utgjorde en särskild förvärvskälla i inkomstslaget rörelse. För att avgöra om en inkomst av en självständig näringsverksamhet är skattefri måste man först ta ställning till vad som är hänförligt till en och samma förvärvskälla. Därefter

skall man ta ställning till om inkomsterna i varje enskild förvärvskälla till huvudsaklig del (70–80 procent) kommer från verksamhet som antingen har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller utgör en hävdvunnen finansieringskälla. Om så är fallet blir all inkomst i förvärvskällan skattefri. En i princip skattepliktig rörelseinkomst kan alltså bli skattefri om det är så att förvärvskällan i övrigt domineras av skattefria inkomster. Avdrag medges då inte heller för kostnader som är hänförliga till förvärvskällan. Är villkoret inte uppfyllt blir i stället all inkomst i förvärvskällan skattepliktig. I ett sådant fall medges avdrag för kostnader i förvärvskällan. Avgörande för den skattemässiga bedömningen är alltså förvärvskällans huvudsakliga inriktning. Den omständigheten att en viss förvärvskälla anses skattefri påverkar inte föreningens skyldighet att betala skatt för inkomst som kan hänföras till en annan förvärvskälla. Huvudsaklighetsbedömningen infördes av praktiska skäl för att undvika den ibland mycket besvärliga uppgiften att fördela inkomster och utgifter på en skattefri och en skattepliktig del (prop. 1976/77:135 s. 85 f.). För de ideella föreningarna har huvudsaklighetsbedömningen visat sig svår att göra. Svårigheten har ofta legat i en osäkerhet kring vilka kriterier som är avgörande för frågan om två eller flera verksamheter skall ingå i en och samma självständiga näringsverksamhet (förvärvskälla).

### Praxis

I *RA 1987 ref. 153* har Regeringsrätten uttalat sig om vilka kriterier som skall tillämpas när det gäller att avgöra om två eller flera verksamheter skall ingå i en och samma självständiga näringsverksamhet. I rättsfallet fann Regeringsrätten att en idrottsförenings bevakning av en campingplats som ombesörjdes av medlemmarna på ideell basis (som i och för sig ansågs som skattepliktig verksamhet) ingick i samma förvärvskälla som föreningens övriga skattefria verksamhet som bestod av bingo, lotterier, fester, reklam och minigolfbana. Regeringsrätten uttalade att verksamheter som har sådant inre sammanhang att de vid tillämpningen av 18 § KL ingår i en och samma förvärvskälla skall läggas samman. Om en sådan förvärvskälla innefattar både skattefria och skattepliktiga rörelseinkomster, skall förvärvskällan i sin helhet undantas från beskattning. För skattefrihet krävs att förvärvskällans inkomster till huvudsaklig



del, dvs. till åtminstone 70–80 procent, härrör från den skattefria delen.

I *RA 1989 ref. 124* ansåg Regeringsrätten att Svenska Bandyförbundets försäljning av konstmappar inte kunde anses som en hävdvunnen finansieringskälla. Verksamheten ansågs dock ingå i samma förvärvskälla som försäljning av olika märken och reklam. Även i detta rättsfall ansågs det ideella inslaget vara en omständighet som bidrog till att skapa det för förvärvskällan nödvändiga inre sammanhanget, vilket ledde till att hela förvärvskällan skattebefriades.

I *RA 1988 not. 599* ansåg Regeringsrätten att en idrottsklubbs sommarservering (med i huvudsak avlönad personal) och anordnandet av danskvällar (med oavlönad personal) utgjorde en särskild skattepliktig förvärvskälla skild från föreningens övriga skattefria verksamheter.

*RA 2000 ref. 14* avsåg en ideell förening som bedrev utbildningsverksamhet, dels en statsbidragsberättigad utbildning, dels en utbildning som inte var berättigad till statsbidrag. Frågan i målet var om föreningen var skattskyldig för inkomsterna av den icke statsbidragsberättigade utbildningen som utfördes på uppdrag av länsarbetsnämnder eller avsåg utbildningar som finansierades med EU-bidrag (uppdragsutbildningen). All utbildning var enligt Regeringsrätten skattemässigt att anse som näringsverksamhet. Regeringsrätten ansåg att uppdragsutbildningen – som hade en betydande omsättning och bedrevs under affärsmässiga förhållanden på en konkurrensutsatt marknad – inte hade naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål och inte heller var en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. Regeringsrätten förklarade dock att föreningens utbildningsverksamhet i allt väsentligt hade samma organisation och innehåll och att det inte gick att dra någon skiljelinje mellan de olika utbildningarna. Uppdragsutbildningen ansågs därför inte utgöra en särskild förvärvsverksamhet (förvärvskälla) utan i stället fick huvudsaklighetsprincipen tillämpas, dvs. föreningens utbildningsverksamhet i sin helhet skulle vara fri från skatt om den till huvudsaklig del kom från den utbildningsverksamhet som i sig uppfyller villkoren för skattebefrielse.

De ovan angivna rättsfallen är vägledande för hur den i lagen föreskrivna huvudsaklighetsbedömningen skall gå till. Denna bedömning skall avse alla verksamheter som har ett så starkt inre sammanhang att de skall anses ingå i en och samma näringsverksamhet (förvärvskälla). Av praxis kan man dra slutsatsen att om flera verk-

samheter bedrivs med ideella arbetsinsatser, skall samtliga rörelseverksamheter anses ha ett sådant inre sammanhang att de ingår i samma förvärvskälla. Detta gäller som regel även om verksamheterna är helt olika och utan naturlig anknytning till föreningens ideella kärnverksamhet.

Praxis visar också att även andra faktorer än ideella insatser kan ha betydelse för att hålla ihop olika verksamheter och på så sätt skapa det för förvärvskällan inre sammanhanget. I *RA 2000 ref. 14* ansågs en i princip skattepliktig utbildningsverksamhet ingå i samma förvärvskälla som den i övrigt skattefria utbildningsverksamheten. Det avgörande var i rättsfallet att föreningens olika utbildningsverksamheter i allt väsentligt hade samma organisation och innehåll. Det gick därför inte att i skattehänseende dra någon skiljelinje mellan utbildningarna.

### Ett praktiskt exempel

För att ytterligare illustrera den relativt invecklade huvudsaklighetsbedömningen följer ett praktiskt exempel.

Idrottsföreningen Stjärnan IK bedriver allmännyttig idrottsverksamhet. Verksamheten finansieras med bidrag, medlemsavgifter och rörelseinkomster av olika slag. I tabellen återges det senaste årets inkomster.

	Exempel 1	Exempel 2
Statliga bidrag	25 000	25 000
Kommunala bidrag	10 000	10 000
Medlemsavgifter	41 000	41 000
Bingo	<b>30 000</b>	<b>30 000</b>
Basarer	<b>11 000</b>	<b>11 000</b>
Lotterier	<b>20 000</b>	<b>20 000</b>
Reklam	<b>20 000</b>	<b>20 000</b>
Snöskottning*	<b>19 000</b>	<b>55 000</b>
Summa	<b>176 000</b>	<b>212 000</b>

\*Snöskottningen, som inte har naturlig anknytning/hävd, har i båda exemplen utförts med ideella arbetsinsatser.

Delbeloppen i fet stil avser verksamheter som skattemässigt utgör rörelse. Bidragen avser den ideella föreningsverksamheten som inte utgör rörelse och skall därför inte ingå i huvudsaklighetsbedömningen. Samtliga rörelseverksamheter har utförts med ideella arbetsinsatser och utgör därför tillsammans en självständig näringsverksamhet (förvärvskälla).

**Exempel 1:** Inkomsterna i näringsverksamheten uppgår till sammanlagt 100 000 kronor (delbeloppen i fet stil). De fyra första delbeloppen, som avser verksamheter som har karaktär av hävd, utgör 81 procent (81 000 av 100 000). Inkomsten från snöskottningen, som varken har naturlig anknytning eller karaktär av hävd, utgör 19 procent av inkomsterna. Hela näringsverksamheten undantas från beskattning, dvs. även snöskottningen eftersom näringsverksamheten (förvärvskällan) domineras av skattefria inkomster.

**Exempel 2:** Inkomsterna i näringsverksamheten uppgår till sammanlagt 136 000 kronor (delbeloppen i fet stil). Inkomster som av hävd räknas in i den allmännyttiga verksamheten utgör ca 60 procent av inkomsterna (81 000 av 136 000). Snöskottningens andel uppgår till ca 40 procent, dvs. mer än 20–30 procent av samtliga inkomster. Hela näringsverksamheten beskattas, dvs. samtliga inkomster utom bidrag och medlemsavgifter.

Hade föreningen därutöver med avlönad personal bedrivit exempelvis en sommarservering med anställd personal skulle en sådan verksamhet i exempel 1 anses som en egen självständig verksamhet som inte kvalificerat sig för skattefrihet. Inkomsten från sommarserveringen hade då beskattats utan att smitta ner övriga inkomster. I exempel 2 hade denna inkomst också beskattats men tillsammans med övriga inkomster eftersom inkomsten från snöskottningen redan smittat ned de i princip skattefria inkomsterna. Samtliga inkomster utom bidrag och medlemsavgifter hade alltså beskattats.

### Stiftelse- och föreningsskattekommittén

Stiftelse- och föreningsskattekommittén var kritisk mot huvudsaklighetsbedömningen. Kommittén menade att ett system som bygger på en enhetlig behandling av hela förvärvskällan kan få effekter som ibland är olämpliga från allmän synpunkt och ibland också

ofördelaktiga för de enskilda föreningarna. Tröskeeffekterna kan bli stora och det kan vara svårt för en enskild förening att förutse det slutliga utfallet. Kommittén föreslog i stället att bedömningen av rätten till skattebefrielse skulle göras för varje särskilt verksamhetslag för sig. Förslaget innebär att skattefria och skattepliktiga verksamheter i skattehänseende behandlas för sig. Som exempel kan nämnas att om en förening bedriver verksamheter som är skattefria, t.ex. idrottsevenemang och bingo, skall dessa verksamheter inte äventyras av att föreningen också driver en kanske betydande kioskrörelse som inte uppfyller kraven för skattebefrielse. Inkomsten av den senare skulle enligt kommitténs förslag beskattas för sig och oberoende av omfattningen av den skattefria verksamheten.

### 3.4.7 Kan huvudsaklighetsbedömningen slopas?

Det är otvivelaktigt så att huvudsaklighetsbedömningen är komplicerad och kan leda till svåra gränsdragningsproblem för de ideella föreningarna. En inkomst från en verksamhet som kanske har stark anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet och därför i princip bör vara skattefri kan på grund av att föreningen driver skattepliktig verksamhet komma att träffas av beskattning. Effekten kan också bli den motsatta. En i princip skattepliktig verksamhet kan till följd av huvudsaklighetsbedömningen undgå beskattning om det är så att den gemensamma förvärvskällan domineras av skattefri verksamhet. Som tidigare framgick infördes huvudsaklighetsbedömningen av rent praktiska skäl. Syftet var att underlätta för föreningarna genom att skapa ett system som gjorde det möjligt att slippa fördela bl.a. kostnader mellan skattefria och skattepliktiga verksamheter.

Frågan om att dela upp verksamheter i olika förvärvskällor har stor betydelse för ideella föreningar som valt att bedriva en viss del av sin verksamhet i bolag. Frågor kring ideella föreningar som valt att göra detta, kommer att behandlas mer ingående i nästa avsnitt. Det är dock nödvändigt att redan här beröra denna fråga eftersom den har betydelse för förvärvskälleindelningen.

I *RA 2000 ref. 53* hade Helsingborgs IF valt att finansiera sin verksamhet genom att bl.a. upplåta sitt registrerade varumärke (föreningsnamnet) till ett helägt dotterbolag för att av detta utnyttjas i reklamsammanhang. Skatterättsnämnden fann med instämmande

av Regeringsrätten att den ersättning i form av royalty som föreningen fick från dotterbolaget var skattepliktig eftersom den i sig hävdvunna finansieringsverksamheten (reklam och marknadsföring) inte bedrevs i föreningen utan i dotterbolaget.

Därefter har länsrätt och kammarrätt tagit ställning till frågan om det fanns ett sådant inre samband mellan verksamheterna i dotterbolaget respektive i föreningen att verksamheterna kunde anses tillhöra en och samma förvärvskälla. Kammarrätten i Göteborg fann därvid att den reklam- och marknadsföringsverksamhet som bolaget bedrev med anställd personal inte kunde anses ha ett inre samband med den traditionella idrottsverksamhet som föreningen bedrev. Verksamheterna kunde därför inte anses ingå i samma förvärvskälla. Denna principiella inställning från kammarrättens sida ledde till att föreningen inte heller fick avdrag för kostnader för spelarköp och andra typiska kostnader som uppkommit i den ideella föreningsverksamheten. Regeringsrätten beslutade därefter att inte meddela prövningstillstånd.<sup>24</sup>

Det är naturligtvis vanskligt att dra några generella slutsatser av kammarrättens avgörande. Kammarrättens principiella inställning får dock anses ligga i linje med gällande rätt, annars hade sannolikt Regeringsrätten beviljat prövningstillstånd i målen. Man torde därför kunna dra den slutsatsen att ersättning för reklam- och marknadsföringsverksamhet som inte till någon del bedrivs av föreningen själv inte kan anses ha ett inre samband med den ideella idrottsverksamhet som föreningen bedriver. Ett inre sammanhang kan alltså som regel bara finnas mellan verksamheter som bedrivs av föreningen själv.

Rättsläget är dock inte invändningsfritt. Man kan mycket väl hävda att det i skattehänseende finns ett adekvat samband mellan den idrottsliga verksamheten och ersättning för reklam och annan marknadsföring. Många gånger är den idrottsliga verksamheten en nödvändig förutsättning för att sälja reklam.

### 3.4.8 Verksamhet genom annan fysisk eller juridisk person

I detta avsnitt fortsätter behandlingen av frågan om bolagisering av viss verksamhet inom ideella föreningar. Under senare år har det blivit allt vanligare att den verksamhet som ideella föreningar be-

<sup>24</sup> Kammarrättens i Göteborg dom den 22 april 2003 i mål nr 3678–3685-2002 samt Regeringsrättens beslut den 16 februari 2004 i mål nr 3726–3733-2003.

driver i finansieringssyfte sker i samarbete med andra eller att en förening låter viss verksamhet helt skötas av någon annan fysisk eller juridisk person. Det är exempelvis mycket vanligt att försäljningen av lotter utförs av både privata ombud och av idrottsföreningarna själva. För att en inkomst skall undantas från beskattning har i praxis krävts att verksamheten bedrivits helt eller delvis av föreningen själv.<sup>25</sup> Regeringsrätten har emellertid den 8 december 2005 (mål nr 7550-04) funnit att en idrottsförening skall vara befriad från skattskyldighet för inkomst av bingoverksamhet som bedrivits genom en s.k. bingoallians. De i alliansen ingående föreningarna ägde tillsammans ett aktiebolag som för deras räkning bedrev bingoverksamhet i egna lokaler, med egen personal och med tillstånd från länsstyrelsen. Idrottsföreningarna medverkade inte på något sätt i själva verksamheten. Den praxis som avses berör situationer där föreningar valt att flytta över viss verksamhet till annan, varvid verksamheten förlorat sin skattegynnade status. I bingofallet var situationen annorlunda. Det rörde sig inte om en från föreningen överflyttad verksamhet utan om ett av lagstiftaren anvisat och förordad sätt att bedriva lotteriverksamhet till vilken föreningslivet sedan länge anpassat sig. Nedan redovisas den praxis som finns från Regeringsrätten samt ett av Regeringsrätten avvisat överklagande om förhandsbesked som handlade om en idrottsförenings möjligheter till skattebefrielse för inkomster från upplåttna TV-rättigheter (RegR:s beslut den 8 december 2005 i mål nr 7551-04).

### Praxis

*RA 1993 ref. 100* avsåg ett förhandsbesked och gällde en idrottsförening som fick en del av sina inkomster från reklam- och sponsorverksamhet. Föreningen avsåg att i fortsättningen bedriva reklamverksamheten genom ett handelsbolag, som skulle få ensamrätt att i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja föreningens goodwill. En förutsättning för förhandsbeskedet var att reklamverksamheten var en hävdvunnen finansieringskälla. Skatterättsnämnden, som konstaterade att verksamheten var att bedöma för sig och således skild från föreningens egen verksamhet, fann att det saknades anledning att anta annat än att den skattefrihet som medges varit avsedd att gälla enbart för verksamhet som bedrivs av fö-

---

<sup>25</sup> RA 1993 ref. 100, RA 1999 ref. 50 och RA 2000 ref. 53.

reningen själv. Mot denna bakgrund ansågs inte föreningen frikallad från skyldigheten att betala skatt för handelsbolagets inkomster av reklamverksamheten. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet utan egen motivering.

I *RA 1999 ref. 50* var det fråga om en idrottsförening som i samarbete med ett kommersiellt musikbolag avsåg att arrangera en årligen återkommande rockkonsert. Av utredningen framgick att idrottsföreningens ideella insatser bestod i att ordna konsertplats, tillhandahålla sanitära arrangemang, tillstånd för utskänkning, hyra vakter och ordna elektricitet. Föreningen stod även för marknadsföring av konserten och biljettförsäljning. Musikbolagets medverkan bestod främst i att förmedla artister och att med egen personal ansvara för ljud- och ljussättning, scenuppbyggnad och dekor. Regeringsrätten fann att rockkonserten kunde hänföras till en rörelseverksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. Regeringsrätten konstaterade vidare att idrottsföreningens direkta och betydande åtgärder för konsertens tillkomst och genomförande väsentligen skett med ideella insatser och att föreningens del av den ekonomiska vinsten av arrangemanget gått till föreningens idrottsliga ungdomsverksamhet. Med hänsyn till detta ansågs det förhållandet att föreningen samverkat med ett kommersiellt bolag inte utgöra ett hinder mot skattebefrielse för föreningens inkomster av arrangemanget.

I *RA 2000 ref. 53*, som redovisats i föregående avsnitt, var det fråga om en idrottsförening som till ett helägt dotterbolag upplät rätten att i reklamsammanhang utnyttja föreningens namn, utrymmen på idrottsanläggningar m.m. Föreningens royaltyinkomster ansågs på grund av denna upplåtelse inte vara skattefria. I rättsfallet fastslogs att en tillämpning av hävdrekvisitet förutsätter att föreningen själv kan anses bedriva en verksamhet. Den omständigheten att en förening i en av föreningen bedriven verksamhet tar hjälp av annan person medför inte i sig att verksamheten inte är att bedöma som hävdvunnen. När emellertid all verksamhet av visst slag överlåts till annan att bedriva mot erhållande av del av vinsten i form av royalty kan verksamheten inte till någon del anses bedriven av föreningen.

I Regeringsrättens dom den 7 juli 2005 (*mål nr 6556-04*) avgjordes frågan om idrottsföreningen SG-97 var skattskyldig för försäljning av abonnemang till ett online-baserat virtuellt hockeyspel på Internet, "Hockey Challenge". Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens bedömning att SG-97:s försäljning av spelabonnemang

till allmänheten inte var undantaget från skattskyldighet. Försäljningen ansågs varken ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller utgöra en verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete (jfr. *RAÅ 1989 ref. 124*). Det skall tilläggas att frågan om inkomsterna kunde anses skattefria på grund av huvudsaklighetsrequisitet inte prövades i målet.

I Regeringsrättens dom den 8 december 2005 (*mål nr 7550-04*) prövades frågan om en idrottsförening kunde anses skattskyldig för inkomst från bingoverksamhet som bedrevs av ett servicebolag som bildats av en bingoallians som föreningen tillsammans med ett 50-tal andra föreningar var medlemmar i. Regeringsrätten konstaterade att bingospel sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvunnen finansieringskälla samt att det redan vid lotterilagens tillkomst på 1970-talet förekom att ideella föreningar anordnade bingospel med visst stöd av serviceföretag. Avsikten torde inte ha varit att sådana arrangemang skulle påverka skattefriheten, menade Regeringsrätten. Mot denna bakgrund fann Regeringsrätten att kravet på att föreningen helt eller delvis skall bedriva den hävdvunna finansieringsverksamheten själv inte kunde upprätthållas. Det aktuella bingospelet bedrevs i former som fastlagts av olika myndigheter och stod under offentlig insyn och kontroll. Att föreningen på detta sätt fått anpassa sig till förändrade förhållanden vad gäller tillstånd till och bedrivande av bingoverksamhet och ta hjälp av annan vad gäller de praktiska arrangemangen kunde enligt Regeringsrätten inte medföra att skattefriheten skulle gå förlorad.

Samma dag som den ovan meddelade domen, undanröjde Regeringsrätten ett annat överklagat förhandsbesked och avisade Skatteverkets ansökan om förhandsbesked (RegR:s beslut den 8 december 2005, *mål nr 7551-04*). Det undanröjda förhandsbeskedet är ändå intressant eftersom Skatterättsnämnden prövade ärendet i sak. I förhandsbeskedet var frågan om en idrottsförening skulle anses skattskyldig för inkomst från upplåtelse av TV-rättigheter. Föreningen hade ingått avtal med X-förbundet om upplåtelse av rättigheter att sända föreningens fotbollsmatcher i TV. X-förbundet sålde därefter sändningsrättigheterna till ett tyskt bolag. Som ersättning för sändningsrättigheterna skulle det tyska bolaget betala ett på förhand bestämt belopp till X-förbundet som i sin tur fördelade ut en del av ersättningen till berörda föreningar. Skatterättsnämnden konstaterade att entréavgifter som åskådare betalar för att se en idrottstävling är ett exempel på inkomst från en verk-



samhet som typiskt sett har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamål som föreningen främjar. Enligt nämnden är en näringsverksamhet som går ut på att en ideell förening erbjuder allmänheten att ta del av egna idrottstävlingar via TV eller motsvarande medium i skattehänseende likvärdig med att ta emot betalande publik på arenan där tävlingen äger rum. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att föreningen inte hade något inflytande över hanteringen av sändningsrättigheterna i det tyska bolaget, fann nämnden att en näringsverksamhet som består i att upplåta sändningsrättigheter till föreningens egna fotbollsmatcher hade en naturlig anknytning till föreningens idrottsverksamhet. Inkomsten från upplåtelsen av TV-rättigheterna ansågs därför skattefri. Av samma skäl ansågs ersättningar för upplåtelse av bl.a. arenareklamrättigheter skattefria. Som tidigare framgått undanröjde Regeringsrätten förhandsbeskedet och avvisade Skatteverkets ansökan. Beslutet motiverades med att de faktiska omständigheterna som skulle läggas till grund för prövningen inte var tillräckligt klarlagda.

### Stiftelse- och föreningsskattekommittén

Stiftelse- och föreningsskattekommittén ansåg att det förhållandet att en förening bedriver en verksamhet i samarbete med andra inte hindrar att skattebefrielse medges föreningen för de inkomster som den får från verksamheten. Så länge det för föreningens del verkligen är fråga om ett eget direkt deltagande i verksamheten bör enligt kommittén skattebefrielse kunna komma ifråga. Som exempel nämnde kommittén bingolotto; den ersättning som föreningen får för sin försäljning av bingolotter till allmänheten bör kunna omfattas av skattefrihet även om försäljningen utgör det sista ledet i en mer omfattande verksamhet som bedrivs i samarbete mellan ett stort antal juridiska personer. Kravet på direktägd form bör därmed enligt kommittén självfallet hindra att skattebefrielse medges när inkomst av egentlig näringsverksamhet förvärvas indirekt genom en av föreningen behärskad juridisk person som utgör ett eget skattesubjekt, t.ex. ett av föreningen ägt aktiebolag. Kommittén ansåg inte att det fanns skäl att överväga någon ändring i detta hänseende.

### 3.4.9 Frågan om skattefrihet när en idrottsförening låter annan bedriva den skattefria näringsverksamheten

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade år 1995 att den verksamhet som ideella föreningar bedriver i finansieringssyfte fått en allt större omfattning och bedrivs i många olika samarbetsformer. Utvecklingen har av allt att döma fortsatt och det blir allt vanligare att finansieringsverksamhet bedrivs i samarbete mellan olika fysiska eller juridiska personer. Ett aktuellt och mycket vanligt exempel är s.k. bingoallianser.

Det förhållandet att en ideell förening bedriver en verksamhet i samarbete med annan hindrar i och för sig inte att skattebefrielse medges för inkomster som föreningen får från verksamheten. Av praxis kan utläsas att skattefriheten för hävdvunnen finansieringsverksamhet förutsätter att föreningen själv helt eller delvis kan anses bedriva verksamheten. Hur stor del av verksamheten som måste bedrivas av föreningen är mer oklart. Att helt och hållet låta en annan fysiskt eller juridisk person bedriva verksamheten är dock enligt praxis inte möjligt utan att skattefriheten går förlorad för inkomster från sådan verksamhet. Den i praxis uppställda principen om att den ideella föreningen själv helt eller delvis skall bedriva verksamheten för att inkomster från en hävdvunnen finansieringskälla inte skall beskattas, har emellertid modifierats något i och med Regeringsrättens uttalanden ifråga om bingo spel enligt lotterilagen.

Av lotterilagen (SFS 1994:1000) framgår att tillstånd att bedriva lotterier och bingo spel i princip endast får ges till ideella föreningar som bedriver en allmännyttig verksamhet. Avsikten med att ge ideella föreningar en möjlighet att anordna lotterier och bingo spel har varit att de själva skall kunna finansiera sin ideella verksamhet med de skattefria inkomster som spelet ger. På det sättet minskar behovet av statliga bidrag. I samband med lotterilagens tillkomst framhöll regeringen att det ofta kan vara nödvändigt att kommersiella serviceföretag svarar för själva driften av spelet. Därför kan juridiska personer som inte är ideella föreningar i särskilda fall få tillstånd under förutsättning att bolagets syfte är att främja ett allmännyttigt ändamål. Det ansågs däremot inte lämpligt att ge tillstånd till s.k. bingoallianser eftersom dessa har visat sig vara av mycket varierat slag och många gånger alltför lösa i sina samarbetsformer. Utifrån lotterilagens syften var det inte oväntat att Regeringsrätten fann att idrottsföreningen skulle vara befriad från

skattskyldighet för inkomst av bingoverksamhet som bedrivits genom en s.k. bingoallians. Det rörde sig inte om en från föreningen överflyttad verksamhet utan om ett av lagstiftaren anvisat och förordad sätt att bedriva lotteriverksamhet till vilken föreningslivet sedan länge hade anpassat sig.

Skatterättsnämndens beslut om skattefrihet för inkomst från upplåtna TV-rättigheter m.m. var säkert ett välkommet besked för idrottsrörelsen. Även om Regeringsrätten undanröjde förhandsbeskedet finns det anledning att här analysera ärendet. Regeringsrätten har i flera avgöranden uttalat att det inte kan ha varit lagstiftarens avsikt att tillämpningen skulle låsas fast vid specifika förhållanden som var rådande vid lagstiftningens tillkomst på 1970-talet. Mot denna bakgrund var det inte förvånande att Skatterättsnämnden likställde upplåtelse av TV-rättigheter med att en idrottsförening tar emot betalande publik på en idrottstävling. I båda fallen är det fråga om en verksamhet som kan anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga idrottsverksamhet. Då var det mer oväntat att Skatterättsnämnden begränsade sin prövning till den minimala verksamhetsåtgärden att upplåta TV-rättigheter till föreningens fotbollsmatcher. Skälet angavs vara att föreningen efter de olika avtalens ingående inte hade något inflytande över verksamheten i det förvärvande tyska bolaget. I praxis har som tidigare framgått uppställts ett krav på att föreningen själv skall bedriva den skattefria verksamheten. I det här specifika fallet kan det å andra sidan framstå som orimligt att ställa krav på att föreningens medlemmar skall vara delaktiga i den tyska TV-produktionen.

I kapitel 4 redovisas vårt förslag om var gränsen för skattefrihet bör sättas ifråga om näringsverksamhet som bedrivs av föreningen själv eller helt eller delvis med hjälp av annan fysisk eller juridisk person.

### **3.5 Ideella föreningars skattskyldighet för fastighetsinkomster**

#### **3.5.1 Inledning**

Ideella föreningars inskränkta skattskyldighet gäller även för inkomster som kommer från innehav av fastighet. Reglerna om detta finns i 7 kap. 7 och 21 §§ IL. Om en förenings fastighetsinkomst

inte kvalificerar sig för skattefrihet enligt någon av dessa bestämmelser är inkomsten skattepliktig.

Av bestämmelserna framgår att en ideell förenings fastighetsinkomst kan undantas från beskattning om inkomsten kommer från antingen sådan allmännyttig verksamhet som avses i inkomstskattelagen eller i fastighetstaxeringslagen. Med allmännyttig verksamhet i inkomstskattelagens mening avses att föreningen till huvudsaklig del bedriver sådan allmännyttig verksamhet, exempelvis idrottslig verksamhet, som avses i 7 kap. 4 och 8 §§ IL. Med allmännyttig verksamhet i fastighetstaxeringslagens mening avses att föreningen använder fastigheten och därpå förekommande byggnad på ett sätt som gör att byggnaden vid fastighetstaxeringen skall indelas som specialbyggnad. Som exempel på specialbyggnader kan nämnas sjukhus, idrottsanläggningar och skolor (2 kap. 2 § FTL). Vid fastighetstaxeringen undantas specialbyggnader från skatteplikt, vilket innebär att de inte åsätts något taxeringsvärde. Vid inkomstbeskattningen gäller olika regler beroende på hur fastigheten och byggnaden används. I det följande redovisas de tre olika sätt på vilka en allmännyttig ideell förening kan få sina fastighetsinkomster skattefria.

### **3.5.2 Inkomst från innehav av en fastighet som används i den allmännyttiga verksamheten**

I 7 kap. 7 § andra stycket 3. IL anges att en ideell förening inte är skattskyldig för inkomst som kommer från fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges 3 kap. 4 § FTL, dvs. fastigheten används till övervägande del används i den allmännyttiga verksamheten. Med begreppet övervägande del avses mer än hälften. Om fastigheten används till övervägande del i den allmännyttiga verksamheten blir samtliga inkomster från fastigheten skattefria. Någon uppdelning i skattepliktig och skattefri del skall alltså inte göras. Om en fastighet exempelvis till mindre del hyrs ut kommersiellt kommer även inkomsten från sådan användning att vara skattefri. Skattefriheten förutsätter dock att det är föreningen själv som bedriver den allmännyttiga verksamheten på fastigheten.

För att kunna avgöra om en fastighet till övervägande del används av föreningen i dess allmännyttiga verksamhet bör man enligt Skatteverket utgå från en eller flera av följande faktorer: arean, vo-

lymen, hyresvärdet, byggkostnaden och nyttjandetid vid blandad användning. De faktorer som enligt verket väger tyngst är arean och hyresvärdet, och som regel görs en sammanvägd bedömning av dessa faktorer. Användning av en fastighet eller en del av en fastighet som bostad åt t.ex. vaktmästare räknas inte som användning i den allmännyttiga verksamheten.

### **3.5.3 Inkomst av fastighet som kommer från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som anses hävdvunnen**

För ideella föreningar gäller också att de enligt 7 kap. 7 § andra stycket 2 IL kan bli befriade från skattskyldighet för inkomst som hänför sig till innehav av fastighet på samma sätt som för inkomst av näringsverksamhet, nämligen om fastighetsinkomsten till huvudsaklig del kommer från en verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller utgör en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. En förening med uppgift att vårda sjuka eller funktionshindrade bör t.ex. bli befriad från skatt för inkomst som kommer från en fastighet, som används som rehabiliteringshem eller sommarkoloni för de sjuka eller funktionshindrade. Ett annat exempel är att inkomst som en samlingslokalägande förening får på grund av att den hyr ut lokaler för allmännyttigt ändamål, skall anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål.

### **3.5.4 Inskränkt skattskyldighet för ägare av vissa fastigheter**

En ideell föreningens skattskyldighet för fastighetsinkomster bedöms i första hand enligt de ovan redovisade bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL. En fastighetsinkomst som inte är undantagen från beskattning enligt de bestämmelserna kan emellertid ändå vara skattefri. I 7 kap. 21 § begränsas skattskyldigheten för ägare av vissa i fastighetstaxeringslagen särskilt angivna fastigheter. Dessa fastigheter undantas från skatteplikt vid fastighetstaxeringen, vilket betyder att de inte åsätts något taxeringsvärde. I 7 kap. 21 § första stycket IL anges att ägare av en sådan fastighet som avses i 3 kap. 2 § FTL inte är skattskyldig för inkomst av fastigheten i den mån inkomsten kommer från sådan användning av fastigheten som gör att byggna-

den enligt 2 kap. 2 § FTL skall anses som specialbyggnad. Det som avses är bl.a. sjukhus, skolor samt sport- och idrottsanläggningar om allmänheten har tillträde till anläggningen. Begränsningen ”i den mån” medför att fastighetsägaren vid en blandad användning blir skattskyldig för inkomst som kommer från en användning som inte är kvalificerad. I 7 kap. 21 § andra stycket IL anges att ägare av sådan fastighet som vid fastighetstaxeringen indelats som skattefri lantbruksenhet inte är skattskyldig för inkomst om fastigheten till övervägande del används för vård och omsorgsverksamhet eller om fastigheten används som skola för undervisning eller forskning (3 kap. 3 § FTL). En förutsättning för skattefrihet enligt dessa bestämmelser är att fastigheten används av ägaren själv i sådan allmännyttig verksamhet och på ett sådant sätt att fastigheten vid fastighetstaxeringen skall indelas som specialbyggnad eller skattefri lantbruksenhet. Det skall tilläggas att dessa regler inte enbart gäller för ideella föreningar utan för alla ägarkategorier som exempelvis fysiska personer och aktiebolag.

I Regeringsrättens avgörande *RA 1991 ref. 36* hade en enskild ägare till en fastighet som vid fastighetstaxeringen indelats som specialbyggnad (skolbyggnad) hyrt ut fastigheten till en kommun för användning som skola. Fråga i målet var om den fastighetsinkomst som ägaren fick i form av hyra skulle anses härröra från sådan användning som medför skattefrihet vid fastighetstaxeringen. Regeringsrätten angav att eftersom ägaren själv inte bedrivit skolverksamheten var han inte frikallad från skattskyldighet för inkomsten av fastigheten.

I *RA 2003 ref. 55* var det fråga om ett aktiebolag som bedrev verksamhet i form av uthyrning av tennisbanor och en badmintonbana till allmänheten. Banorna var inrymda i av bolaget ägda hallar som vid fastighetstaxeringen hade indelats såsom specialbyggnader. Regeringsrätten instämde i länsrättens bedömning att de inkomster som bolaget fick från uthyrningen kunde hänföras till den användning som föranlett att hallarna skulle indelas som specialbyggnader, dvs. det allmännyttiga ändamålet i form av idrott och sport. Eftersom det var ägaren själv som bedrev denna verksamhet ansågs bolaget inte skattskyldigt för hyresinkomsterna.

För ideella föreningar som inte anses allmännyttiga i inkomstskattelagens mening och för fastighetsägare i övrigt gäller enligt 7 kap. 21 tredje stycket IL att de undantas från skattskyldighet för inkomst i den mån fastigheten används i sådan allmännyttig verksamhet som avses i 3 kap. 4 § FTL. Till skillnad från de allmännyt-

tiga föreningarna är alltså inte hela inkomsten skattefria utan bara i den utsträckning fastigheten används för de kvalificerade ändamålen.

### 3.5.5 Behovet av att förändra reglerna om beskattning av olika fastighetsinkomster

Idrottsskattekommittén skall enligt direktiven se över regleringen i 7 kap. 7 § andra stycket 2 IL om skattefria inkomster som hänförs till näringsverksamhet eller fastighet och vid behov föreslå förändringar av bestämmelserna. Syftet med översynen skall vara att försöka finna en reglering som är lättare att tillämpa och mer förutsebar. Det gäller i synnerhet huvudsaklighetsrekvisitet men även rekvisiten naturlig anknytning och hävd. Enligt direktiven gäller att det skatteprivilegierade området inte får utvidgas samt att konkurrens- och skatteplaneringsaspekter skall beaktas.

I kapitel 4 diskuteras en ny skattemodell för idrottsföreningars inkomster av näringsverksamhet. En sådan modell kommer även att omfatta fastighetsinkomster om fastigheten enligt nuvarande regler ingår i en verksamhet som till huvudsaklig del har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. I den föreslagna skattemodellen finns inte huvudsaklighetsrekvisitet och hävdbegreppet kvar. Modellen bygger på tanken att en idrottsförening bara skall vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som inte har kvalificerat sig för skattefrihet. Det bör här påpekas att fastigheter som innehas av juridiska personer alltid redovisas som näringsfastigheter i inkomstslaget näringsverksamhet (2 kap. 18 § IL). Skattereglerna för näringsverksamhet innebär att näringsfastigheter i allt väsentligt behandlas lika med annan näringsverksamhet. En näringsverksamhet med eller utan fastighet skall anses kvalificerad för skattefrihet om den utgör ett direkt led i främjandet av den idrottsliga verksamheten eller har annan naturlig anknytning till sådan verksamhet eller utgör en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten. Finansieringsverksamheten får dock inte i mer än ringa omfattning konkurrera med näringsidkare som bedriver motsvarande skattepliktiga verksamhet. En effekt av att huvudsaklighetsrekvisitet tas bort är att skattefriheten för inkomster som har kvalificerat sig inte skall äventyras av att föreningen dessutom har närings- och fastighetsinkomster som är skattepliktiga. Denna

lösning innebär alltså att de i princip skattefria verksamheterna och de verksamheter som i princip skall beskattas kommer att behandlas var för sig.

Den föreslagna skattemodellen medför inte någon förändring när det gäller beskattningen av föreningsfastigheter som används i den allmännyttiga verksamheten. Nuvarande regler i 7 kap. 7 § andra stycket 3 IL innebär, som tidigare nämnts, att ett krav på övervägande användning i den allmännyttiga verksamheten har kombinerats med skattefrihet för hela inkomsten när användningskravet är uppfyllt. Under utredningsarbetet har inte framkommit något som tyder på att det skulle finnas några allvarliga tillämpningsproblem med beskattningen av dessa fastigheter. Inte heller har framkommit några särskilda tillämpningsproblem i fråga om reglerna i 7 kap. 21 § IL som gäller för ägare av vissa fastigheter som vid fastighetstaxeringen indelats som specialbyggnader. Det finns därför ingen anledning att överväga någon förändring av dessa regler.

### **3.6 Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag**

#### **3.6.1 Allmänt**

När en idrottsförening betalar ut ersättning till någon som inte är idrottsutövare, skall föreningen betala arbetsgivaravgifter om ersättningen uppgår till 1 000 kronor eller mer per år, enligt samma regler som gäller för andra arbetsgivare, se 2 kap. 10, 11 och 14 §§ socialavgiftslagen (2000:980), SAL. En huvudprincip på socialavgiftsområdet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte är avgiftsgrundande. Denna princip uttrycks i 2 kap. 11 § SAL genom att kostnadsersättning likställs med ersättning för arbete om kostnadsersättningen inte skall undantas vid beräkningen av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 och 20 §§ skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Genom hänvisningen till SBL innebär regeln att skatteavdrag inte skall göras och arbetsgivaravgifter inte skall betalas på ersättning i form av traktamente enligt 12 kap. 6 § IL så länge ersättningarna inte överstiger de schablonbelopp, som skall dras av vid inkomsttaxeringen, eller beträffande logi, den verkliga kostnaden. Traktamenten som överstiger vid inkomsttaxeringen avdragsgilla schablonbelopp skall jämföras med kontant lön för vilken arbetsgivaravgifter skall betalas.



När det gäller övriga kostnadsersättningar, t.ex. bilersättning för körning i tjänsten, gäller att arbetsgivaravgifter och skatteavdrag skall göras om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen. Underlag för arbetsgivaravgifter är då hela ersättningen. Om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som överstiger avdragsgillt belopp skall arbetsgivaravgifter betalas på den överskjutande delen, t.ex. för den del av bilersättning som överstiger 18 kronor för den som kör med egen bil i tjänsten (8 kap. 20 § SBL).

I vissa fall kan som tidigare framgått förmån av eller ersättning för inställelseresor och arbetsresor vara skattefria och därmed också vara undantagna från arbetsgivaravgifter (11 kap. 26 a § IL, prop. 2002/03:125).

### 3.6.2 Ersättning till idrottsutövare

Vid bestämmande av underlag för arbetsgivaravgifter skall enligt 2 kap. 19 § SAL bortses från ersättning till en och samme idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7–12 §§ IL och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller för skyldigheten att göra skatteavdrag.

Om ersättningen inklusive skattepliktiga förmåner uppgår till ett halvt prisbasbelopp, vilket för år 2006 motsvarar 19 850 kronor, skall arbetsgivaravgifter betalas på hela ersättningen. Det är ersättningen för arbete som skall uppgå till ett halvt prisbasbelopp. Kostnadsersättningar som inte utgör underlag för arbetsgivaravgifter skall inte inräknas vid jämförelsen med halva prisbasbeloppet.

I Skatteverkets meddelande *SKV M 2005:5* anges följande beträffande begreppet idrottsutövare. Till idrottsutövare bör hänföras även tränare inbegripet gymnastikinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer bör i detta sammanhang avses också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten. Regeringsrätten har i två fall uttalat sig om begreppet idrottsutövare på socialavgiftsområdet. I *RA 1999 ref. 25* ansåg Regeringsrätten att Friluftsförbundet var en sådan ideell förening som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet

trots att Friluftsrämjandet inte är anslutet till Sveriges Riksidrottsförbund. Domstolen fann också att de ideella ledare och instruktörer som fungerat som aktiva lägerledare skulle jämföras med sådana idrottsutövare som avses i bestämmelsen i SAL. Regeringsrätten fann vidare i *RA 2004 ref. 88* att en läkare som biträtt en bandyklubb i samband med matcher och träningar inte kunde anses vara en sådan idrottsutövare som avses i SAL. Ersättning till läkaren ansågs därför ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Det skall avslutningsvis nämnas att den halva prisbasbeloppsregeln som gäller vid betalning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag inte påverkar idrottsutövarens skyldighet att betala skatt eller idrottsföreningens skyldighet att lämna kontrolluppgift.

## 4 Skattefrihet för kvalificerad näringsverksamhet

*I detta kapitel redovisas kommitténs överväganden beträffande idrottsföreningars beskattning av näringsinkomster.*

### 4.1 Sammanfattning

Vi föreslår att en ideell förening som bedriver eller främjar idrottslig verksamhet är skattskyldig bara för inkomst av sådan verksamhet som inte har kvalificerat sig för skattefrihet. En verksamhet är kvalificerad om den

1. utgör ett direkt led i främjandet av det idrottsliga ändamålet eller har annan naturlig anknytning till sådant ändamål, eller
2. utgör en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten som föreningen bedriver eller främjar under förutsättning att finansieringsverksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt att skattebefrielsen i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.

Kravet på naturlig anknytning i första stycket 1 skall också anses uppfyllt om verksamheten har karaktären av service till medlemmarna, publik eller andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten under förutsättning att serviceverksamheten bedrivs i tidsmässig och geografisk anslutning till den idrottsliga verksamheten.

Inkomst från souvenirförsäljning skall anses skattefri om värdet på souvenirerna inte överstiger två procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor. Om souvenirernas värde är högre, är inkomsten skattefri under de förutsättningar som anges i första stycket 2.

Om föreningen avtalar med annan juridisk eller fysisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade verksamheten, är föreningens inkomst från sådan verksamhet skattefri.

Bestämmelserna ovan gäller även för sådan inkomst som kommer från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet.

## 4.2 Uppdraget

Enligt direktiven skall vi se över regleringen i 7 kapitlet 7 § andra stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om ideella föreningsars skattefria inkomster som hänför sig till näringsverksamhet och fastighet och med sikte på idrottsföreningar föreslå behövliga förändringar av bestämmelserna. Syftet med översynen skall vara att med utgångspunkt i idrottsföreningarnas situation försöka finna en reglering som är lättare att tillämpa och mer förutsebar. Det gäller i synnerhet huvudsaklighetsrekvisitet men även rekvisiten naturlig anknytning och hävd. För kommitténs uppdrag i denna del gäller att det skatteprivilegerade området inte får utvidgas samt att konkurrens- och skatteplaneringsaspekter skall beaktas.

Vid utformningen av våra förslag är vi enligt direktiven oförhindrade att föreslå förändringar som påverkar inkomstbeskattningen av ideella föreningar i allmänhet under förutsättning att förslagen inte leder till negativa konsekvenser för sådana ideella föreningar som utöver idrottsföreningarna kan komma att omfattas av förändringarna.

## 4.3 Beskattningen av idrottsföreningars inkomst av näringsverksamhet

### 4.3.1 Principiella utgångspunkter

Ett problem som gäller inte bara för idrottsföreningar utan för ideella föreningar i allmänhet är vilka krav som skall vara uppfyllda för att inkomster av näringsverksamhet skall undantas från beskattning. En ideell förenings inkomst av näringsverksamhet är enligt nuvarande regler befriad från inkomstskatt när den 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. Skattebefrielsen gäller också för inkomst från innehav av fastighet som tillhör föreningen och som till övervägande

del används i föreningens ideella verksamhet (7 kap. 7 § andra stycket 2 och 3 IL).

I samband med att nuvarande regler för beskattningen av ideella föreningar infördes, gjordes följande principiella uttalande i förarbetena.

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 mycket betydande värde för vårt samhälle. Det bör här särskilt betonas 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. Lagstiftningen måste därför utformas så att goda förutsättningar skapas för verksamhet av detta slag. Skattereglerna får dock inte utformas så att enskilda medlemmar på ett obehörigt sätt kan dra nytta av skattebefrielsen (prop. 1976/77:135, s. 71).

Av dessa förarbetsuttalanden framgår att ett viktigt motiv för dagens regler har varit att stimulera föreningsverksamhet som bygger på medlemmarnas aktiva och ideella insatser. Enligt vår mening har dessa motiv allttjämt giltighet. Den kommersiella utvecklingen som skett inom delar av idrottsrörelsen utgör enligt vår mening inte anledning att överge detta principiella synsätt. Utgångspunkten bör alltså på samma sätt som idag vara att föreningar som bedriver eller på annat sätt främjar allmännyttig verksamhet skall vara skattebefriade. Det finns dock anledning att söka utarbeta ett system som är bättre anpassat till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen. Typiska näringsinkomster för ideella föreningar kan vara lotterier, bingo, reklam, sponsring, entréavgifter, insamlingsinkomster, fester, dans bio, försäljningsverksamhet, uppdragsverksamhet, kiosk och serveringsinkomster. Vi föreslår en ny skattemodell som tar sikte på beskattningen av idrottsföreningars inkomster av näringsverksamhet och syftet är att klargöra i vilken utsträckning en idrottsförening bör få bedriva näringsverksamheter utan att förlora sin skattefrihet. Skattemodellen omfattar både den breda idrottsrörelsen och den mer kommersiellt inriktade föreningsverksamheten. Det skall i detta sammanhang särskilt poängteras att näringsverksamhet som bedrivs inom ramen för en förening inte kan ses som vilken affärsverksamhet som helst. Den ideella föreningen är en demokratisk organisation, en medlem en röst, där

kommersiellt inriktad elitidrott och bredd- och motionsidrott är inordnade under samma organisationsparaply. Det finns inte några privata ägare som kan göra anspråk på att verksamheten skall ge ekonomisk avkastning på investerade medel. En förening som använder sina pengar till främmande ändamål eller lägger pengarna på hög, uppfyller varken nuvarande krav eller de krav vi anser bör vara avgörande för skattefrihet.

Den skattemodell vi föreslår innefattar tydligare och mer förutsebara krav på vad som skall anses som skattefri verksamhet. Det nuvarande hävdbegreppet och huvudsaklighetsbedömningen tas bort ur regelverket för idrottsföreningar. Konkurrensaspekten beaktas genom ett särskilt villkor som gör rätten till skattebefrielse för inkomster av finansierande verksamhet beroende av att skattefriheten inte leder till en snedvridning av konkurrensen. Idrottsföreningar ges en möjlighet att helt eller delvis låta annan fysisk eller juridisk person bedriva den inkomstgivande verksamheten under förutsättning att inkomsten varit skattefri om föreningen själv bedrivit verksamheten. I de nästkommande avsnitten redovisas de olika förslagen utförligt.

#### *Avgränsning av uppdraget i denna del*

Vårt uppdrag avser idrottens skattefrågor. Vi har under utredningsarbetet kunnat konstatera att vissa av de problem som vi uppmärksammat vid tillämpningen av nuvarande regler gäller generellt för alla ideella föreningar. Det gäller framför allt vilka krav som skall vara uppfyllda för att en ideell förenings inkomster av näringsverksamhet skall vara skattefria. Eftersom kommitténs sammansättning inte är representativ för hela den ideella sektorn har vi valt att lägga förslag som endast påverkar inkomstbeskattningen av idrottsföreningar. Vår uppfattning är dock att de förändringar vi föreslår – efter erforderlig beredning inom Regeringskansliet – skall kunna omsättas till att gälla för alla ideella föreningar. Våra förslag om reklamskatt och kontrolluppgiftsskyldighet i kapitlen 6 och 7 gäller dock inte enbart för idrottsföreningar.

### 4.3.2 Betydelsen av ideellt arbete från föreningsmedlemmarna

I en idrottsförening finns det inte sällan både ideellt arbetade medlemmar och anställd personal. Det förekommer även att en förening betalar ut ersättning till medlemmar eller närstående för det frivilliga arbete som de utför i föreningens verksamhet. Ersättningarna kan vara av skiftande slag och ligga på olika nivåer. Samtidigt finns det ett stort antal idrottsföreningar som fortfarande bedrivs på helt ideell grund.<sup>1</sup> Variationerna är således stora. I det följande överväger vi att slopa kravet på hävd för att en finansieringskälla skall vara skattefri. Med ett sådant förslag uppkommer frågan om kravet på hävd behöver ersättas med ett krav på att rent finansierande verksamheter helt eller huvudsakligen bedrivs med medlemmarnas obetalda arbetsinsatser.

När man bestämmer skattefrihetens omfattning är det enligt vår mening viktigt att slå vakt om att föreningen i sin verksamhet främjar ett allmännyttigt ändamål samt att de skattefria inkomsterna går tillbaka till den ideella verksamheten. Utgångspunkten för skattefriheten bör därför även fortsättningsvis vara att gynna den aktiva och ideella samverkan för allmännyttiga ändamål som är kännetecknande för verksamheten i en ideell förening. Skattefriheten bör dock inte gå förlorad av den anledningen att det i olika situationer förekommer att en förening betalar ut ersättningar till medlemmar eller dem närstående för arbete som de utför i föreningens verksamhet. Detta under förutsättning att det är fråga om ersättningar som betalas ut till personer, vilkas deltagande i verksamheten sker på frivillig grund och där arbetet har karaktären av fritidssysselsättning eller hobby. Det är mycket angeläget att skattereglerna uppmuntrar till fortsatt ideellt arbete, vilket utgör grunden för idrottens samhällsnytta. Det skall i detta sammanhang nämnas att för att en ideell förening skall behandlas som inskränkt skattskyldig fordras att föreningen uppfyller de allmänna villkoren om syfte, verksamhetsinriktning, inkomstanvändning och öppenhet. En förening som uppfyller dessa krav är alltså till sin karaktär allmännyttig. De allmänna villkoren utgör ett hinder mot missbruk eftersom skattefriheten går förlorad om föreningen använder sina inkomster för främmande ändamål eller lägger inkomsterna på hög. Flera av de verksamheter som enligt nuvarande regler anses skattefria i sin egenskap av hävdvunna finansieringskällor, t.ex. bingo och

<sup>1</sup> Se avsnitt 2.3 om idrottens finansiering.

reklam, har idag ett sådant innehåll att de kräver medverkan av anställd personal som utbildats för ändamålet eller andra typer av specialister. Mot bakgrund av vad som ovan anförts anser vi att det inte bör uppställas något krav på att skattefri finansieringsverksamhet huvudsakligen skall bedrivas med hjälp av oavlönade medlemsinsatser. Ett sådant krav skulle sannolikt inskränka det skattefria området för idrottsföreningar. Vi väljer därför att inte lägga fram ett sådant förslag.

#### 4.3.3 Kravet på naturlig anknytning

**Vårt förslag:** En ideell förening som bedriver eller främjar idrottslig verksamhet är skattskyldig bara för inkomst av sådan verksamhet som inte har kvalificerat sig för skattefrihet. En verksamhet är kvalificerad om den utgör ett direkt led i främjandet av det idrottsliga ändamålet eller har annan naturlig anknytning till sådant ändamål.

Kravet på naturlig anknytning skall också anses uppfyllt om sådan verksamhet har karaktären av service till medlemmarna, publik och andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten under förutsättning att serviceverksamheten bedrivs i tidsmässig och geografisk anslutning till den idrottsliga verksamheten.

#### Sponsor-, reklam- och royaltyintäkter

Av lagtexten framgår att den ena sortens verksamhet som kan göra att rörelse- och fastighetsinkomster kan bli skattebefriade är sådan som är ett direkt led i främjandet av det allmännyttiga idrottsliga ändamålet (7 kap. 7 § andra stycket 2. IL). Rekvisitet naturlig anknytning innefattar ett krav på samband mellan näringsverksamheten och den idrottsliga verksamheten som föreningen bedriver eller främjar. Det starkaste sambandet föreligger i de fall då näringsverksamheten i sig innebär ett direkt fullföljande av föreningens ändamål, t.ex. när en förening anordnar idrottstävlingar, och då verksamheten bedrivs i syfte att på annat sätt än rent ekonomiskt stödja den idrottsliga verksamheten. Kravet på naturlig anknytning medför således att exempelvis entréavgifter som åskådare betalar för att se en idrottstävling är skattefria för föreningen.



Enligt nuvarande regler hänförs inkomster från sponsring och från verksamhet som består i att upplåta reklamutrymme på klubbdräkter, i föreningens samlingslokaler eller i och på en idrottsanläggning till verksamhet som av hävd anses skattefri som finansieringskälla för ideellt arbete. Sponsor- och reklamintäkter är mycket viktiga för många föreningars ekonomiska situation och möjligheter till utveckling. Det förekommer även att föreningar, förbund och SOK upplåter rätten att i reklamsammanhang utnyttja föreningens, förbundets eller SOK:s namn eller varumärke mot erhållande av del av vinsten i form av royalty. För SOK är dessa inkomster särskilt viktiga eftersom SOK inte på samma sätt som föreningar och förbund kan bygga upp sin finansiering kring tävlingar, events, lag/aktiva eller arenor. Med hänsyn till den tydliga och nära koppling som finns mellan den idrottsliga verksamheten och sponsor-, reklam- och royaltyintäkter av det här slaget anser vi att sådana inkomster bör ses som ett direkt utflöde av den idrottsliga verksamheten. Skattefriheten bör därför ha sin grund i att den inkomstgivande verksamheten har naturlig anknytning till det idrottsliga ändamålet.

### Skattefri serviceverksamhet

Beträffande kravet på naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet uppstår inte sällan problem när det gäller föreningsverksamhet som syftar till att ge service till föreningens medlemmar, publik och andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten. I den tidigare lagtexten som föregick inkomstskattelagen, 7 § 5 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, fanns exempel på skattefri serviceverksamhet. Där angavs exemplet med en idrottsförening som i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. I förarbetena nämndes som ytterligare exempel på skattefri verksamhet att en musikförening tillhandahåller noter eller ett studieförbund läroböcker. I samband med att dessa regler flyttades över till inkomstskattelagen utelämnades exemplen med motiveringen att det ansågs mindre lämpligt med sådana exempel i lagtexten. Någon förändring i sak var dock inte avsedd.<sup>2</sup> Det förhållandet att serviceverksamhet bedrivs på marknadsmässiga villkor och i syfte att ge vinst behöver enligt vår mening inte betyda att verksamheten inte har naturlig

<sup>2</sup> Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 85.

anknytning till ändamålet. Om verksamhet riktar sig mot allmänheten och bedrivs som en normal affärsverksamhet och således konkurrerar med liknande verksamhet, kan det dock finnas skäl att beskatta inkomsterna på vanligt sätt.

För att reglerna skall bli tydligare och enklare att tillämpa föreslår vi att det i lagtexten återinförs en regel som talar om när kravet på naturlig anknytning skall anses uppfyllt i de fall en idrottsförening bedriver kommersiell verksamhet som syftar till att ge service till medlemmarna, publik och andra som på ett eller annat sätt deltar i eller besöker en förenings verksamhet eller evenemang. Det handlar här om att tydliggöra den bortre gränsen för vad som i skattehänseende kan anses som godtagbar serviceverksamhet. Utgångspunkten för en sådan regel bör vara att det är fråga om en verksamhet som har servicekaraktär. Det bör inte uppställas något hinder mot att verksamheten bedrivs på marknadsmässiga villkor och i vinstsyfte under förutsättning att verksamheten endast i begränsad omfattning riktar sig till allmänheten. Något krav på att serviceverksamheten skall vara kopplad till den plats där föreningen normalt driver sin verksamhet bör inte gälla eftersom även tillfälliga arrangemang många gånger kan vara lika förtjänta av en förmånlig skattebehandling. Det viktiga är att serviceverksamheten tillhandahålls i tidsmässig och geografisk anslutning till utövandet av den idrottsliga verksamheten samt att inkomsterna enligt de allmänna villkoren till huvudsaklig del går tillbaka till den ideella verksamheten. Skattefrihet bör inte komma i fråga för serviceverksamhet som huvudsakligen riktar sig till allmänheten. Som exempel kan nämnas en idrottsförening som driver en sportaffär med i stort sett samma sortiment som det gängse i branschen. En sådan verksamhet bör inte vara skattefri.

#### 4.3.4 Skattefri finansieringsverksamhet – konkurrensaspekt

**Vårt förslag:** En verksamhet skall anses kvalificerad för skattefrihet om den utgör en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten som föreningen bedriver eller främjar under förutsättning att finansieringsverksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt att skattebefrielsen i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.

Den avvägning som gjordes vid tillkomsten av nuvarande lagstiftning ledde till att de rent finansierande verksamheterna i begränsad omfattning ansågs skattebefriade. Lagstiftaren utgick från att de verksamheter som de ideella föreningarna traditionellt hade utnyttjat som finansieringskällor kunde undantas från beskattning utan skadeverkningar. Det antogs vara svårt att stadigvarande bedriva rent kommersiell verksamhet om verksamheten helt eller till större delen byggde på ideella arbetsinsatser. Det är sannolikt fortfarande så att traditionella och hävdvunna verksamheter såsom fester, basarer och lotterier m.m. inte leder till några påtagliga skadeverkningar i konkurrenshänseende. Den nuvarande lagtexten ger inget besked om vad som kan krävas beträffande verksamhetens form och omfattning eller när det gäller konkurrenssituationen.

Kravet på hävdvunnen finansiering innebär en tröghet i systemet och får hämmande effekter vid föreningarnas val av finansieringsformer. Vi anser därför att kravet på hävd bör tas bort i syfte att underlätta för idrottsföreningar att hitta nya skattefria sätt att finansiera sina verksamheter. Vid utformningen av de skatteregler som skall gälla för idrottsföreningar som vid sidan av den ideella verksamheten bedriver någon form av näringsverksamhet är det viktigt att ta hänsyn till att olika näringsidkare bör kunna konkurrera på samma villkor. Konkurrenssnedvridning mellan ideell verksamhet och privata företag kan uppkomma på olika sätt. Ett av dessa är olika bidrag från samhällets sida för att stödja ideellt bedrivna aktiviteter. Ett annat är gynnsamma skatteregler för den ideella sektorn. Både bidrag och gynnsamma skatteregler medför att idrottsföreningar har fördelar framför konkurrenterna. Vissa sådana effekter kan inte undvikas. Det är dock angeläget att skattereglerna utformas på ett sådant sätt att risken för skadeverkningar kan minimeras. Det finns även en EG-rättslig aspekt att ta hänsyn till. Enligt EG-rätten tillhör det medlemsstaternas exklusiva rätt att besluta om den direkta beskattningen av olika verksamhetsformer. EG-rätten ställer krav på att medlemsstaterna utövar denna beskattningsrätt i harmoni med EG-rätten. Skatteregler som innebär att fysiska respektive juridiska personer behandlas olika beroende på om de anses bosatta i Sverige eller i ett annat medlemsland kan strida mot EG-fördragets krav på fri rörlighet inom EU. Även EU:s regler om statsstöd lägger hinder i vägen för att en medlemsstat har skatteregler som tillåter en snedvridning av konkurrensen och på så sätt påverkar handeln mellan medlemsstater.

Ideella föreningar har många olika slags inkomster. Föreningars aktiviteter för att fullgöra det ideella ändamålet är ofta av sådan karaktär att någon motsvarande verksamhet inte bedrivs av kommersiella företag. Vanligtvis är sådan verksamhet också riktad mot en annan målgrupp eller kundkrets än motsvarande verksamhet bedrivna av kommersiella företag. Det förekommer emellertid att föreningar i rent finansierande syfte bedriver verksamhet som även privata företag ägnar sig åt. Exempel på sådan verksamhet är serveringsverksamhet och försäljning av olika varor och tjänster. Skattefrihet bör i dessa fall inte komma i fråga för en utåtriktad verksamhet som bedrivs stadigvarande och i direkt konkurrens med privata näringsidkare. Det innebär att renodlat kommersiell verksamhet normalt skall beskattas. Vid bedömning av om det finns en snedvridning av konkurrensen bör alltså särskild hänsyn tas till om verksamheten sker tillfälligt och i mindre omfattning samt om kommersiella aktörer med likartad verksamhet finns i samma område eller i nära anslutning till det område där föreningen bedriver sin verksamhet.

Att skattefriheten ger vissa konkurrensfördelar kan dock som tidigare nämnts inte helt undvikas. Det som bör vara avgörande för om det finns en risk för snedvridning av konkurrensen är om skattefriheten för en förening i mer än ringa omfattning leder till negativa skadeverkningar för näringsidkare som bedriver likartad näringsverksamhet. Verksamheter som föreningar av hävd utnyttjat som finansieringskälla för ideellt arbete, t.ex. bingo och andra lotterier, fester, basarer samt försäljnings- och insamlingskampanjer, bör även enligt den nya skattmodellen kunna undantas från beskattning utan att det leder till skadeverkningar. Regeringsrätten har i *RA 1999 ref. 50* funnit att inkomster som en idrottsförening får för sin medverkan för att anordna en musikkonsert eller andra liknande evenemang är skattefria. Detta under förutsättning att föreningen aktivt deltagit i arrangemanget och att inkomsterna går till föreningens idrottsliga verksamhet. Regeringsrätten ansåg att det förhållandet att föreningen samverkat med ett kommersiellt bolag för att kunna genomföra arrangemanget inte utgjorde något hinder mot skattefriheten. Vi anser att en idrottsförenings inkomster av det här slaget skall vara skattefria även enligt den här föreslagna modellen.

Här skall tilläggas att skattefriheten på samma sätt som enligt nuvarande regler förutsätter att föreningen uppfyller fullföljdskravet som är inriktat på att föreningens inkomster i skälighets omfattning

skall användas i den ideella verksamheten. Fullföljdskravet innebär enligt etablerad praxis att föreningen sett över en femårsperiod skall använda ca 80 procent av avkastningen, inkl. överskott av skattefri näringsverksamhet, i den ideella verksamheten.<sup>3</sup>

#### 4.3.5 Huvudsaklighetsbedömningen

**Vårt förslag:** Den nuvarande huvudsaklighetsbedömningen slopas.

För att en förening skall vara skattebefriad för inkomster av näringsverksamhet krävs som tidigare framgått att inkomsten till *huvudsaklig del* kommer från verksamhet med naturlig anknytning eller sådan som är hävdvunnen. Den kritik som framförts mot nuvarande regler har bl.a. tagit sikte på denna huvudsaklighetsbedömning. Stiftelse- och föreningsskattekommittén menade att ett system som bygger på en enhetlig behandling av hela den särskilda förvärvsverksamheten (förvärvskällan) kan få effekter som ibland är olämpliga från allmän synpunkt och ibland är ofördelaktiga för de enskilda föreningarna. Tröskeeffekterna kan bli betydande och det kan vara svårt för föreningen att förutse det slutliga utfallet. Mot denna bakgrund föreslog kommittén att huvudsaklighetsbedömningen skulle tas bort.<sup>4</sup>

Huvudsaklighetsbedömningen infördes av praktiska skäl för att undvika den ibland besvärliga uppgiften att fördela inkomster och utgifter på olika verksamheter beroende på om de är skattefria eller skattepliktiga. Vad gäller kostnaderna ligger ofta svårigheten i att vissa nedlagda kostnader genererat både skattefria och skattepliktiga inkomster. Huvudsaklighetsbedömningen innebär som tidigare framgått att alla intäkter och kostnader inom samma förvärvskälla behandlas enhetligt. Huvudsaklighetsbedömningen skall alltså göras särskilt för varje förvärvskälla. Det förekommer emellertid att en skattepliktig inkomst inte ingår i en förvärvskälla med andra inkomster som föreningen har. Det skall då göras en fördelning av föreningens kostnader över olika förvärvskällor (prop. 1976/77:135 s. 85 f.) Vissa kostnader skall hänföras till skattefria förvärvskällor och behandlas som ej avdragsgilla. Andra kostnader skall hänföras till den skattepliktiga förvärvskällan och behandlas som skattemässigt avdragsgilla.

<sup>3</sup> RÅ 2001 ref. 17.

<sup>4</sup> Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag redovisas i bilaga 3.

För de ideella föreningarna har huvudsaklighetsbedömningen visat sig svår att göra. Svårigheten har ofta legat i en osäkerhet kring vilka kriterier som är avgörande för frågan om två eller flera verksamheter skall ingå i en och samma självständiga näringsverksamhet (förvärvskälla). Enligt praxis skall verksamheter som har ett inre sammanhang anses ingå i samma självständiga näringsverksamhet (förvärvskälla). Ett inre sammanhang anses föreligga om olika verksamheter bedrivs med hjälp av medlemmarnas oavlönade arbetsinsatser (*RAÅ 1987 ref. 153*). Praxis visar också att även andra faktorer än ideella medlemsinsatser kan ha betydelse för att hålla ihop olika verksamheter och på så sätt skapa det för förvärvskällan inre sammanhanget. I *RAÅ 2000 ref. 14* ansågs en i princip skattepliktig utbildningsverksamhet ingå i samma förvärvskälla som den i övrigt skattefria utbildningsverksamheten. Det avgörande var att föreningens olika utbildningsverksamheter i allt väsentligt hade samma organisation och innehåll. Därför ansåg Regeringsrätten att det i skattehänseende skulle ingå i samma förvärvskälla.

Från både principiella och praktiska synpunkter har ett system som bygger på en huvudsaklighetsbedömning nackdelar. Om en förening driver en verksamhet som av principiella skäl, t.ex. på grund av konkurrenssituationen, bör vara skattepliktig men verksamheten ingår i en förvärvskälla som domineras av skattefria verksamheter kommer inkomsten av den förstnämnda verksamheten, trots de principiella skälen, att undgå beskattning. På samma sätt kan en i princip skattefri verksamhet smittas av skattepliktig verksamhet och därmed bli skattepliktig. Tröskeleffekterna kan i vissa fall bli stora och det kan vara svårt för föreningen att förutse det skattemässiga utfallet. Det skall även tilläggas att huvudsaklighetsbedömningen skall göras för varje förvärvskälla för sig. I de fall det förekommer flera självständiga förvärvskällor skall en fördelning av inkomster och utgifter göras mellan förvärvskällorna.

I den skattemodell vi föreslår finns inte huvudsaklighetsbedömningen kvar. Inkomst från verksamhet som inte klarar att kvalificera sig för skattefrihet kommer alltså att bli skattepliktig. För att skattemodellen skall bli lättare att tillämpa och mer förutsebar än nuvarande regler är det viktigt att avgränsningen av en förenings skattepliktiga verksamhet blir så tydlig och enkel som möjligt. Det förutsätter att verksamhetsbegreppet kan definieras på ett bra sätt. I inkomstskattelagen används inte termen förvärvskälla såsom tidigare i kommunalskattelagen. I stället används termen näringsverksamhet för att beteckna den verksamhet för vilken beräkningen

görs, oavsett om detta är all den näringsverksamhet som skall beskattas hos den skattskyldige. Alla inkomster hos en juridisk person hänförs dock till en enda näringsverksamhet, med undantag för ideella föreningar som i vissa fall är begränsat skattskyldiga. Därför används i inkomstskattelagen uttrycken självständig näringsverksamhet och en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet i de fall det är fråga om att bestämma omfattningen av en allmännyttig ideell förenings skattskyldighet.

Vid tillämpningen av den skattemodell som vi föreslår skall en idrottsförenings skattefria inkomster av kvalificerad verksamhet avgränsas och behandlas för sig. Den skattepliktiga verksamheten skall alltså anses självständig i förhållande till den skattefria verksamheten. För att avgränsa den skattefria verksamheten kan det ibland bli nödvändigt att särskilja verksamheter som även har ett inre sammanhang, dvs. verksamheter som är beroende av eller understöder varandra. Som exempel kan nämnas en idrottsförening som bedriver en omfattande kioskrörelse som inte uppfyller kraven för skattebefrielse. Inkomsten av denna verksamhet skall då beskattas oberoende av omfattningen av den skattefria verksamheten. Den omständigheten att kioskverksamheten bedrivs med oavlönad personal har i detta sammanhang ingen betydelse, om det är så att verksamheten har bedömts som skattepliktig på grund av att den konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs av privata näringsidkare. Om endast en del av kioskrörelsen i exemplet vänder till allmänheten och konkurrerar med annan likartad verksamhet, kan det bli aktuellt att dela upp kioskrörelsen i två verksamheter, en skattefri och en skattepliktig del. Som tidigare nämnts innebär modellen att det blir nödvändigt att fördela föreningens kostnader mellan skattefri och skattepliktig verksamhet.

#### 4.3.6 Särskilt om souvenirförsäljning

**Vårt förslag:** Inkomst från souvenirförsäljning skall anses skattefri om värdet på souveniren inte överstiger två procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor. Om souvenirens värde är högre, är inkomsten skattefri bara om skattebefrielsen inte i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.

Idrottsföreningarnas försäljning av souvenirer har ökat markant under de senaste 10–15 åren och har blivit en allt viktigare inkomstkälla för många av de större föreningarna. Utvecklingen i Sverige följer en internationell trend. Försäljningen av souvenirer sker på olika sätt och på olika platser både med och utan anknytning till den plats där föreningen normalt bedriver sin idrottsverksamhet. Även försäljning genom samarbete med sportkedjor och andra kommersiella företag inom olika branscher förekommer. I takt med denna utveckling har frågan uppkommit hur souvenirförsäljningen skall bedömas skattemässigt.

När det gäller försäljning av souvenirer av traditionellt och enklare slag, t.ex. muggar, halsdukar och T-shirts, där det finns ett nära och naturligt samband med föreningens idrottsliga verksamhet, bör inkomst från sådan verksamhet även i framtiden vara skattefri eftersom det primärt handlar om att öka intresset för föreningens verksamhet. För att förenkla bedömningen anser vi att gränsen för när en souvenir skall anses vara av enklare slag bör sättas vid två procent av prisbasbeloppet<sup>5</sup> avrundat till närmaste hundratal kronor, dvs. för närvarande 800 kronor. Om souvenirens värde är högre, bör inkomst från sådan försäljning anses skattefri bara om skattebefrielsen inte i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.

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

**Vårt förslag:** Om föreningen avtalar med annan juridisk eller fysisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade verksamheten, är föreningens inkomst från sådan verksamhet skattefri.

Som framgår av avsnitt 3.4.9 har det under senare år blivit allt vanligare att den verksamhet som idrottsföreningar bedriver i finansieringssyfte bedrivs i samarbete med andra eller att en förening låter viss verksamhet helt skötas av någon annan fysisk eller juridisk person. För att en inkomst skall undantas från beskattning har i praxis krävts att verksamheten bedrivits helt eller delvis av föreningen själv.<sup>6</sup> Föreningen måste emellertid på ett reellt sätt ha deltagit i den inkomstgivande verksamheten. Trots den praxis som finns på

<sup>5</sup> Prisbasbeloppet år 2006 är 39 700 kronor.

<sup>6</sup> RÅ 1993 ref. 100, RÅ 1999 ref. 50 och RÅ 2000 ref. 53.



området är det inte helt klart på vilket sätt och i vilken omfattning föreningen måste delta i den inkomstgivande verksamheten för att inkomsterna skall bli skattefria för föreningen. Att helt och hållet låta annan bedriva verksamheten är som huvudregel inte möjligt utan att skattefriheten går förlorad. Ifråga om bingospel har Regeringsrätten numera uttalat att inkomster av sådan verksamhet är undantaget från skattskyldighet även om bingoverksamheten bedrivits av ett serviceföretag genom en s.k. bingoallians. Regeringsrätten fäste av allt att döma stor vikt vid att bingospel sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvunnen finansieringskälla och att föreningar fått anpassa sig till de förändrade förhållanden som gäller för att få tillstånd till och bedriva bingoverksamhet.<sup>7</sup> I de fall en idrottsförening avskilt delar av sin verksamhet till ett bolag råder inte något tvivel om att bolaget är skattepliktigt för den vinstverksamheten ger och som tillförs bolaget.

Utgångspunkten för idrottsföreningars skattefrihet för inkomster av näringsverksamhet bör även fortsättningsvis vara att det är föreningen själv som helt eller delvis skall bedriva verksamheten. Med hänsyn till den utveckling som skett, främst inom området för finansierande verksamheter, har vi dock funnit att det finns anledning att modifiera denna princip. Kravet på att föreningen skall vara delaktig i verksamheten bör enligt vår mening kunna efterges om föreningen själv bedömer att den inte har möjlighet att bedriva den aktuella verksamheten. Att upprätthålla skattefriheten för bingoinkomster vid samverkan i bingoallianser/serviceföretag ligger i linje med strävandena att öka föreningslivets självfinansiering genom lotterier och bingospel. Vid utformningen av lotterilagen har lagstiftaren varit medveten om att föreningar kunde behöva hjälp med att genomföra lotterier och bingospel och har underlättat detta genom att tillåta att serviceföretag får tillstånd i stället för att ge tillstånd till bingoallianser med oklara ansvarsförhållanden eller att ge varje förening ett eget tillstånd. Så länge verksamheten bedrivs utifrån lotterilagens syften och följer de regler som lagen anvisat bör föreningar som samverkar i allianser eller på annat sätt inte förlora sin skattefrihet för sådana inkomster även om verksamheten bedrivs av annan fysisk eller juridisk person.

Även en idrottsförenings inkomster på grund av upplåtelse av TV-rättigheter m.m. har nyligen varit föremål för rättslig prövning. Som framgår av avsnitt 3.4.8 undanröjde emellertid Regeringsrätten

<sup>7</sup> Regeringsrättens dom den 8 december 2005, i mål nr 7550-04. Domen behandlas utförligt i avsnitt 3.4.8.

i december 2005 det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet om att sådan inkomst var skattefri på den grunden att föreningen ifråga inte hade något inflytande över TV-produktionen som bedrevs av ett utländskt bolag.<sup>8</sup> Det kan konstateras att inkomster från upplåtna TV-rättigheter och reklamplatser är mycket viktiga för många föreningars ekonomiska situation och möjligheter till utveckling. En näringsverksamhet som går ut på att en förening erbjuder allmänheten att ta del av exempelvis egna idrottstävlingar via TV eller motsvarade medium bör i skattehänseende jämföras med att ta emot betalande publik på arenan där tävlingen äger rum. Inkomster från försäljning av olika rättigheter bör vara skattefria under förutsättning att föreningen bedömer att den själv saknar möjlighet att bedriva verksamheten. Som exempel kan nämnas att det av tekniska och ekonomiska skäl inte är möjligt för en förening att anordna TV-sändningar.

Sammanfattningsvis föreslår vi att om en om en förening avtalar med annan juridisk eller fysisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade verksamheten, är föreningens inkomst från sådan verksamhet skattefri under förutsättning att inkomsten hade varit skattefri om föreningen själv bedrivit verksamheten. Vårt förslag medför två nya paragrafer i 7 kap. inkomstskattelagen som handlar om inskränkt skattskyldighet för bl.a. vissa ideella föreningar.

#### 4.3.8 Fastighetsinkomster

**Vårt förslag:** Den föreslagna skattemodellen om skattefrihet för kvalificerad verksamhet gäller även för sådan inkomst som kommer från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet.

Den föreslagna skattemodellen för idrottsföreningars inkomster av verksamhet kommer även att omfatta fastighetsinkomster om fastigheten enligt nuvarande regler ingår i en verksamhet som till huvudsaklig del har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Skattemodellen ersätter således den nuvarande bestämmelsen i 7 kap. 7 § andra stycket 2. II.

I skattemodellen finns inte huvudsaklighetsrequisitet och hävdbegreppet kvar. Modellen bygger på tanken att en idrottsförening

---

<sup>8</sup> Rättsfallet redovisas i avsnitt 3.4.8.

bara skall vara skattskyldig för inkomst av verksamhet som inte har kvalificerat sig för skattefrihet. Fastigheter som innehas av juridiska personer redovisas alltid som näringsfastigheter i inkomstslaget näringsverksamhet (2 kap. 18 § IL). Skattereglerna för näringsverksamhet innebär att näringsfastigheter i allt väsentligt behandlas lika med annan näringsverksamhet. En verksamhet med eller utan fastighet skall anses kvalificerad för skattefrihet om den utgör ett direkt led i främjandet av den idrottsliga verksamhet eller har annan naturlig anknytning till sådan verksamhet eller utgör en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten. Finansieringsverksamheten får dock inte i mer än ringa omfattning konkurrera med näringsidkare som bedriver motsvarande skattepliktiga verksamhet.

Den nuvarande bestämmelsen i 7 kap. 7 § andra stycket 3. IL om skattefrihet för 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 behålls oförändrad. Bestämmelsens innehåll redovisas i avsnitt 3.5.2.

## 5 En ny skattemodell för idrottsföreningar med professionella utövare

*I detta kapitel överväger kommittén behovet av en särskild regel som talar om under vilka förutsättningar en idrottsförening med professionella utövare skall anses uppfylla kraven för inskränkt skattskyldighet.*

### 5.1 Sammanfattning

Vi föreslår att det införs en ny regel som innebär att en idrottsförening, som enbart består av fysiska personer som medlemmar, skall anses uppfylla ändamålskravet om den idrottsliga verksamheten utövas huvudsakligen av idrottsutövare som under året inte har fått större avgiftspliktig ersättning från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp.

Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av den nya regeln.

### 5.2 Uppdraget

I kommitténs uppdrag ingår att undersöka i vilken omfattning professionell idrott förekommer inom idrottsrörelsen och hur den är organiserad samt analysera dess betydelse i förhållande till den ändamålsanknutna verksamheten. Kommittén skall överväga om och i vilken omfattning professionell idrott kan anses förenlig med allmännyttig verksamhet. Kommittén skall pröva hur stort utrymme för professionalism som bör tillåtas utan att en idrottsförening förlorar sin skattegynnade ställning. I uppdraget ingår vidare att överväga om det är lämpligt att införa särskilda inkomstskatte regler för den professionella idrotten.

### 5.3 Riksidrottsförbundets kartläggning

Riksidrottsförbundet (RF) har på kommitténs uppdrag kartlagt den professionella idrotten i Sverige. RF:s kartläggning visar att det bland RF-idrottens ca 21 000 idrottsföreningar finns maximalt 1 000 föreningar i vilka det förekommer professionella idrottsutövare. 95 procent av föreningarna bedriver alltså allmännyttig idrott utan professionella utövare. Som professionella betraktar RF i kartläggningen de utövare som får en väsentlig del av sin försörjning från den egna föreningen eller från det specialidrottsförbund som föreningen är medlem i. Av dessa 1 000 idrottsföreningar bedömer RF att det finns maximalt 100 föreningar som har ett så stort antal professionella utövare att de kan ha problem med att uppfylla de i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, uppställda kraven för att betraktas som en allmännyttig ideell förening. Dessa föreningar finns så gott som uteslutande inom de större lagidrotterna. Det rör sig om elitföreningar inom lagidrotterna fotboll, ishockey, basket, bandy och handboll. I de andra föreningarna finns alltså endast ett fåtal professionella utövare, främst i någon individuell idrott. I sin kartläggning har RF även uppmärksammat föreningar som bedriver kostnadskrävande men icke professionell idrott. Det rör sig här om vissa idrotter som kräver stora investeringar i nödvändig idrottsutrustning, t.ex. båt-, bil- och hästsport, eller för anläggningar, t.ex. golf. Enligt RF:s uppfattning är denna verksamhet i många fall av kommersiell karaktär men få av utövarna kan anses professionella enligt den definition som RF arbetat efter i kartläggningen. Många gånger är utövarna att betrakta som egenföretagare. RF:s bedömning av det idrottspolitiska läget är att det bör vara en idrottspolitisk målsättning att det i en och samma idrottsförening bör vara möjligt att bedriva såväl professionell elitidrott som barn-, ungdoms- och breddidrott utan att det påverkar föreningens skattegynnade ställning.

### 5.4 Gällande regler

Enligt 7 kap. 7 § första stycket IL, är en ideell förening skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, förutsatt att föreningen uppfyller fyra i 7 kap. 8–13 §§ närmare angivna krav. *Ändamålskravet* innebär att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga, exempelvis idrottsliga,

ändamål. Dessa ändamål får inte vara begränsade till föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen (8 §). *Verksamhetskravet* anger att föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose de i den nämnda bestämmelsen angivna ändamålen (9 §). *Fullföljningskravet* innebär att föreningen, sett över en period av flera år, skall bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen på föreningens tillgångar (10 §). *Öppenhetskravet* anger att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens syfte eller annat (13 §).

Av förarbetena till bestämmelserna om begränsad skattskyldighet för ideella föreningar (prop. 1976/77:135 s. 42–43) framgår att en ideell förening blir oinskränkt skattskyldig om föreningen i sin verksamhet tillgodoser ett helt annat ändamål än vad stadgarna föreskriver. Skattebefrielse bör också vara utesluten om den faktiskt bedrivna verksamheten visserligen inte direkt strider mot föreningens ändamål men ändå, genom att verksamheten i praktiken tillgodoser viss eller vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen, inte kan anses vara av allmännyttig natur. Departementschefen framhöll (s. 76–77) att skattebefrielse i princip förutsätter att stadgarna inte lämnar utrymme för en verksamhet som är inriktad på att ge medlemmarna ekonomiska förmåner. Skulle stadgarna lämna sådant utrymme eller skulle föreningen i sin faktiska verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen bör skattefriheten inte komma i fara om utgivandet av förmånerna utgör ett direkt fullföljande av det ändamål som motiverar skattefriheten eller om förmånerna till medlemmarna utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet.

I praxis (*RÅ 83 1:63 I*) har Skattebetalarnas förening ansetts som allmännyttig ideell förening då det huvudsakliga ändamålet varit allmännyttigt och då föreningens serviceverksamhet av ekonomisk karaktär ansetts utgöra endast ett ringa inslag i föreningens verksamhet. Vidare har Regeringsrätten (*RÅ 85 1:27*) funnit ett båtsällskap begränsat skattskyldigt. Sällskapet bedrev förutom ungdomsarbete och tävlingsarrangemang en betydande verksamhet av ekonomisk natur med hamn- och varvsverksamhet. Denna verksamhet gällde uppdragning, förvaring och sjösättning av medlemmarnas båtar. Regeringsrätten ansåg att enbart storleken av kostnaderna i resultaträkningen inte hade någon avgörande betydelse för bedöm-

ningen av sällskapets inriktning. Den ideella verksamheten jämte samordningen av medlemmarnas arbete med uppdragning och sjösättning av båtarna ansågs i sin helhet ingå som ett led i fullföljandet av sällskapets syfte att främja båtsport.

## 5.5 Professionell idrott och allmännyttig verksamhet

I förarbetena till 1977 års lagstiftning uppmärksammades förekomsten av professionalism inom idrotten (prop. 1976/77:135 s. 76). Departementschefen uttalade att en grundläggande förutsättning för skattefrihet är att föreningen inte har till ändamål att främja medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

... Utgivande av ekonomiska förmåner till yrkesmässiga idrottsutövare är inte en verksamhet som motiverar en förmånlig skattebehandling. Å andra sidan får det anses uteslutet att en idrottsförening skall förlora sin skattefrihet enbart av den anledningen att ett litet elitskikt bland medlemmarna får avsevärda belopp i ersättning för sina insatser. Enligt min mening bör frågan lösas på det sättet att professionella inslag i t.ex. fotbolls-, ishockey- eller basketbollklubbar inte äventyrar en förmånlig skattebehandling så länge antalet professionella utövare är obetydligt jämfört med antalet aktiva föreningsmedlemmar. Till detta vill jag lägga att jag kan ansluta mig till utredningens uppfattning att det f.n. inte torde finnas någon till Sveriges Riksidrottsförbund ansluten förening som på grund av inslaget av professionalism bör undantas från möjligheten till skattebefrielse.

Den professionella idrotten uppmärksammades även av Stiftelse- och föreningskattekommittén som i sitt slutbetänkande (SOU 1995:63) anförde följande:

... Bestämmelserna om skattebefrielse för ideella föreningar tar i första hand sikte på att gynna den samverkan på ideell grund mellan medlemmarna som normalt äger rum i en sådan förening. Man har kommit ganska långt från detta fall när föreningen i stället anlitar personer – medlemmar eller andra – som på professionell basis deltar i den ändamålsanknutna verksamheten. Även om den principiella utgångspunkten således är att en verksamhet som bygger på medverkan av professionella utövare inte är förtjänt av särskilda skatteförmåner, finns det anledning att något modifiera denna ståndpunkt. Om föreningens verksamhet – t.ex. idrottstävlingar eller teaterföreställningar – ligger på en hög professionell nivå, är detta en omständighet som kan bidra till att öka intresset för verksamheten och skapa goodwill för denna och som därmed också bl.a. kan underlätta rekryteringen av så-

dana medlemmar som engagerar sig på rent ideell basis. Ett professionellt inslag kan med andra ord vara en faktor som stärker den ideella verksamheten. Denna aspekt berördes i förarbetena till 1977 års lagstiftning. Föreningsskatteutredningen ansåg att skattebefrielse borde kunna medges när anlitandet av professionella idrottsmän framstod just som ett medel för att främja den ideella verksamheten (prop. 1976/77:135 s. 43). Även enligt vår uppfattning bör denna positiva effekt vägas in vid utformningen av nya regler. Den utgör ett argument mot en alltför restriktiv skattemässig behandling av den professionella verksamheten.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén föreslog mot denna bakgrund en lagreglering som innebar att det skulle göras en helhetsbedömning av de verksamheter inom en förening som hade naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Så länge det gick att konstatera att dessa ändamålsanknutna verksamheter huvudsakligen utövades av andra än professionella deltagare, skulle föreningen enligt kommitténs förslag ha möjlighet att få skattebefrielse. En annan sak är att inkomsten av en särskild ändamålsanknuten verksamhet kan komma att träffas av beskattning om denna verksamhet, sedd för sig, domineras av professionella deltagare. Kommitténs förslag har inte lett till någon lagstiftning.

År 1998 lämnade Idrottsutredningen sitt betänkande *Idrott & Motion för livet* (SOU 1996:39). Idrottsutredningens uppdrag var att utvärdera det statliga stödet till idrotten och att föreslå nya, tydligare mål för detta stöd. Idrottsutredningens arbete visade att idrottsrörelsens verksamhet inte entydigt ligger inom den ideella sektorn. En betydande del av verksamheten finns i den kommersiella sektorn. Idrottsutredningen konstaterade att idrottens professionalisering har medfört en utbredning av lönearbetet till idrottens utövare och funktionärer. De stora svängningarna i eget kapital hänförs där till klubbarnas sportsliga framgångar. Idrottsutredningen föreslog att det övergripande målet för statens stöd till idrotten bör vara att stärka sådan allmännyttig ideellt organiserad, demokratisk och medlemsstyrd barn- och ungdoms-, motions- och tävlingsverksamhet som omfattar en betydande andel av befolkningen. (s. 11 och 37 ff.). Idrottsutredningens förslag låg till grund för riksdagens idrottspolitiska beslut hösten 1999 (prop. 1998/99:107), i vilket det slogs fast att idrottsrörelsen själv skall lägga fast målen för verksamheten med utgångspunkt i de syften som staten har angett för sin bidragsgivning. I den idrottspolitiska propositionen konstaterade regeringen att idrottsrörelsen under



senare decennier fått ett starkare inslag av kommersiell verksamhet, vilket lett till en utveckling mot en mer renodlad näringsverksamhet vid sidan om det ideella. Redan idag bedrivs en växande del av elitklubbarnas verksamhet under extremt professionella och kommersiella villkor även om det bara är fråga om några föreningar inom en handfull idrotter. Den s.k. artistidrotten kan idag betraktas som en del av underhållningsindustrin.

## 5.6 En ny skattemodell

**Vårt förslag:** En ny regel införs som innebär att en idrottsförening, som enbart består av fysiska personer som medlemmar, skall anses uppfylla ändamålskravet om den idrottsliga verksamheten utövas huvudsakligen av idrottsutövare som under året inte har fått större avgiftspliktig ersättning från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp.

Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av den nya regeln.

### 5.6.1 Principiella utgångspunkter

Av förarbetena till nuvarande lagstiftning framgår att den principiella inställningen till professionell idrott har varit att den i sig inte är en verksamhet som motiverar en förmånlig skattebehandling. Det uttalades dock att så länge antalet professionella utövare är obetydligt jämfört med antalet aktiva föreningsmedlemmar bör det professionella inslaget inte äventyra en förmånlig skattebehandling. Efter lagstiftningens tillkomst har det professionella inslaget inom svensk idrott ökat successivt, både inom de individuella idrotterna och lagidrotterna. Idrotten har också fått ett kraftigt ökat kommersiellt intresse. Det mesta talar för att det professionella och det kommersiella inslaget inom svensk idrott kommer att bli ännu större i framtiden. Allt fler idrottsföreningar kommer sannolikt att hamna i en situation där det kan ifrågasättas om den verksamhet de bedriver uppfyller kraven för en skattegynnad behandling. Enligt uppgifter från Riksidrottsförbundet finns det för närvarande maximalt 1 000 idrottsföreningar i vilka det förekommer professionella idrottsutövare i den meningen att de får en väsentlig del av sin försörjning från den egna föreningen eller från det specialid-

rottsförbund som föreningen är medlem i. Av dessa 1 000 föreningar bedömer Riksidrottsförbundet att det finns ca 100 föreningar som har ett så stort antal professionella idrottsutövare att de kan ha problem med de i skattelagstiftningen uppställda kraven för att betraktas som begränsat skattskyldig.

Vårt uppdrag är att överväga om och i vilken omfattning professionell idrott kan anses förenlig med en allmännyttig verksamhet. Vi skall pröva hur stort utrymme för professionalism som bör tillåtas utan att en idrottsförening förlorar sin skattegynnade ställning. Enligt vår mening bör skattereglerna uppmuntra till en sammanhållen idrottsrörelse, där det inom en förening finns utrymme för både breddidrott och elitidrott. Genom en bra breddverksamhet uppmuntras utvecklingen av en god elitverksamhet, och genom elitverksamheten främjas breddverksamheten. Elitidrottsutövare är betydelsefulla förebilder för många unga människor och kan därigenom inspirera dem att börja idrotta. Elitidrotten stimulerar även vuxna att motionera. Det är samtidigt angeläget att slå vakt om det ideella perspektivet inom idrotten, med den samhällsnytta detta för med sig. Gentemot olika aktörer i samhället, t.ex. bidragsgivande myndigheter och Skatteverket, bör det vara tydligt att idrottsföreningar uppträder som antingen en huvudsakligen ideell eller kommersiell aktör. Med dessa utgångspunkter bör en idrottsförening kunna medges skattebefrielse om anlitandet av professionella utövare framstår som ett medel att främja den ideella idrottsverksamheten. Skattebefrielsen bör kopplas till ett krav på att den idrottsliga verksamheten i en förening skall utövas huvudsakligen av utövare som inte är professionella. Om den professionella inslaget håller sig inom givna ramar bör den idrottsliga verksamheten anses förenlig med ett allmännyttigt ändamål på ett sätt som gör att den kan undantas från beskattning.

De nuvarande allmänna villkoren om ändamålet, verksamheten, fullföljningskravet och öppenheten kan mot bakgrund av de förarbetsuttalanden som finns uppfattas som en begränsning av möjligheterna att med bibehållen skattebefrielse anlita professionella utövare i den ändamålsanknutna verksamheten. Lagtexten behöver därför förtydligas för att klargöra att professionell idrott i sig inte utgör något principiellt hinder mot en förmånlig skattebehandling. En förutsättning för skattefriheten bör dock vara att den professionella inslaget är begränsat i förhållande till den ideellt inriktade idrottsverksamheten.

## 5.6.2 Skattemodellens utformning

Det nuvarande ändamålskravet innebär dels att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja ett eller flera allmännyttiga ändamål, dels att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. För att tillgodose ändamålskravet föreslår vi en regel som tillgodoser kravet på att föreningens verksamhet bedrivs huvudsakligen på ideell grund och att det idrottsliga ändamålet inte är begränsat till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Här föreslås att utgångspunkten skall vara en 75/25-regel som innebär att ca 75 procent av föreningens idrottsutövande medlemmar under året inte får ta emot större avgiftspliktig ersättning från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp (19 850 kronor år 2006).<sup>1</sup> Med uttrycket avgiftspliktig ersättning avses att det skall vara fråga om ersättning som ingår i underlaget för arbetsgivaravgifter (se 2 kap. socialavgiftslagen/2000:980/).<sup>2</sup> Även ersättningar som i förekommande fall betalas ut av en annan av föreningen kontrollerad organisation, t.ex. idrottsaktiebolag, skall beaktas i detta sammanhang. Omvänt betyder detta att antalet aktiva idrottsutövare, däribland professionella idrottsutövare, som tjänar mer än ett halvt prisbasbelopp får uppgå till högst 25 procent utan att vara diskvalificerande. Det professionella inslaget framstår då som ett medel att främja den allmännyttiga idrottsverksamheten. Som professionella avses i detta sammanhang yrkesmässiga idrottsutövare som får en väsentlig del av sin försörjning från sin förening. Prövningen bör inte begränsas till hur situationen ser ut under ett specifikt beskattningsår utan bör omfatta en period av fem år. I normalfallet det aktuella beskattningsåret och de fyra närmast föregående beskattningsåren. De angivna procentsatserna skall inte heller uppfattas som bindande för alla situationer utan kan behöva modifieras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Detta för att undvika att regeln leder till orimliga effekter.

När 75/25-regeln överskrids, bör de verksamheter som innehåller professionella inslag inte anses främja ett allmännyttigt ändamål. Konsekvensen blir att föreningen i ett sådant fall förlorar sin skattegynnade ställning och blir obegränsat skattskyldig. En prövning

---

<sup>1</sup> I inkomstskattelagen används uttrycket huvudsakligen för att uttrycka att något uppgår till ca 75 procent av helheten, prop. 1999/2000:2 del 2, s. 83.

<sup>2</sup> Se avsnitt 3.6 om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

enligt 75/25-regeln bör utgå från antalet aktiva idrottsutövande medlemmar som föreningen har i den idrottsliga verksamheten. Med idrottsutövare avses här, förutom utövarna själva, även tränare, domare eller därmed jämställda funktionärer. Med funktionärer avses i detta sammanhang också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träning, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen.<sup>3</sup> Idrottsutövare som endast i obetydlig omfattning deltar i verksamheten bör dock inte beaktas vid en prövning enligt 75/25-regeln. Det innebär att passiva medlemmar som inte på något sätt kan anses delta aktivt i föreningens idrottsliga verksamhet inte skall räknas med. Den föreslagna skattemodellen främjar en sammanhållen idrottsrörelse genom att en idrottsförening för att få behålla sin skattefrihet måste bedriva en relativt stor bredd- och ungdomsverksamhet om den samtidigt bedriver idrottslig verksamhet med avlönande idrottsutövare.

Lagtekniskt kan detta lösas genom ett tillägg i 7 kap. 8 § IL som reglerar ändamålskravet. Tillägget innebär att ändamålskravet skall anses uppfyllt om en idrottsförening, som enbart har fysiska personer som medlemmar, bedriver idrottslig verksamhet som utövas huvudsakligen av idrottsutövare som under året inte har fått större ersättning från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp.

Med den angivna lagstiftningstekniken kommer 75/25-regeln även att påverka tillämpningen av verksamhetskravet och fullföljdskravet. Verksamhetskravet anger att föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose de allmännyttiga ändamålen som anges i 8 §. Skattemodellen innebär att så länge antalet aktiva idrottsutövare som tjänar mer än ett halvt prisbasbelopp, däribland professionella idrottsutövare, uppgår till maximalt 25 procent, skall den professionella delen anses ingå i den allmännyttiga verksamheten. Verksamhetskravet kan alltså uppfyllas även genom att föreningen i begränsad omfattning bedriver sin verksamhet med professionella utövare.

Fullföljdskravet innebär att föreningen, sett över flera år, skall bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen på föreningens tillgångar. I praxis har denna regel tolkats så att bedömningen görs under en period av ca fem år och att ca 80 procent av avkastningen skall användas för det eller de allmännyttiga ändamå-

---

<sup>3</sup> Jfr. begreppet idrottsutövare i 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980).

len. Skattemodellen innebär att avkastningen även får användas för den del av fullföljdsverksamheten som utövas av professionella, under förutsättning att antalet idrottsutövare som inte tjänar mer än ett halvt prisbasbelopp inte överstiger 25 procent. Eftersom utgångspunkten vid bedömningen av fullföljdskravet är nettoavkastningen, får avdrag göras även för kostnader som är hänförliga till den professionella delen av verksamheten. Den omständigheten att en större del av avkastningen går till professionella idrottsutövare påverkar inte bedömningen av fullföljdskravet så länge det professionella inslaget uppgår till maximalt 25 procent.

Den föreslagna skattemodellen innebär inte någon förändring av öppenhetskravet.

### **5.6.3 Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av skattemodellen**

Idrottsrörelsen är med sina ca tre miljoner medlemmar Sveriges största folkrörelse. Organisationen är hierarkiskt uppbyggd. Riksidrottsförbundet (RF) består av de 68 specialidrottsförbunden med till dem anslutna lokala idrottsföreningar. Genom medlemskap i ett specialidrottsförbund blir en förening också ansluten till RF. RF har för sin regionala verksamhet distriktsidrottsförbund. Specialidrottsförbunden får organisera sin regionala verksamhet genom specialidrottsdistriktsförbund. Medlemmar i Sveriges Olympiska Kommitté (SOK) är specialidrottsförbund vars idrotter finns med på det olympiska programmet och s.k. recognized specialidrottsförbund.

Specialidrottsförbunden är de centrala organisationerna inom sina respektive idrotter och har bl.a. till uppgift att utveckla den egna idrotten, samordna nationella tävlingar samt representera Sverige och sin idrott i internationella sammanhang. I en del av dessa förbund bedrivs idrott på professionell nivå, vi syftar då främst på förbundens landslagsverksamheter. Det är relativt vanligt att de aktiva får ersättning från förbundet för deltagande i landskamper och sammandragningar av landslagstruppen för förlorad arbetsförtjänst samt rese- och traktamentsersättning. Det förekommer även att bonusersättning betalas ut i samband med vissa mästerskapstävlingar. Även inom ramen för SOK:s verksamhet utgår ekonomiskt stöd till idrotten, dels till de olympiska specialid-

rottsförbunden, dels till enskilda idrottsutövare med potential att nå olympisk medaljkapacitet.

Kännetecknande för de olika idrottsförbunden och SOK är att de är egna ideella föreningar utan några fysiska personer som medlemmar. De kommer alltså inte att träffas av den nya skattemodellen som vi föreslår för de lokala idrottsföreningarna. Det innebär att frågan om hur förbundens och SOK:s verksamheter skall beskattas, även fortsättningsvis skall bedömas utifrån nu gällande bestämmelser om ideella föreningars inkomstbeskattning med de förslag till förändringar som vi föreslår i övrigt.

## 6 Reklamskatt

*I detta kapitel redovisas kommitténs överväganden beträffande reklamskatten för ideella föreningar.*

### 6.1 Sammanfattning

Riksdagen har tillkännagivit att reklamskatten bör avvecklas när det statsfinansiella läget så tillåter. Skälen anges vara att skatten har sådana tekniska och konkurrensmässiga brister att den inte bör vara kvar. Regeringen har sedan år 2002 tagit upp frågan i det årliga budgetarbetet men har med hänsyn till det statsfinansiella läget ansett det nödvändigt att dröja med en sådan åtgärd. Frågan togs upp även i budgetberedningen för år 2006 och regeringen har funnit att förutsättningar nu föreligger för finansiering av ett första steg i avskaffandet av den resterande reklamskatten. Ändringarna som gäller från och med den 1 januari 2006 medför att antalet skattepliktiga tidningar minskar, och att skatten sänks för dem som betalar reklamskatt.

För att minska den administrativa bördan föreslår vi att reklamskatten för ideella föreningar slopas helt från och med den 1 januari 2007. Ett sådant förslag skulle enligt våra beräkningar ge ett skattebortfall på ca 72 miljoner kronor. Den statsfinansiella effekten kan dock antas bli något lägre beroende på att förslaget leder till minskade hanteringskostnader för framför allt Skatteverket men även för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Vårt förslag kan finansieras inom ramen för regeringens arbete med att avskaffa den resterande reklamskatten.

## 6.2 Inledning

Riksdagen tillkännagav den 10 april 2002 för regeringen (bet. 2001/02:SkU20, rskr. 2001/02:201) att reklamskatten bör avvecklas och att frågan, med beaktande av de budgetpolitiska målen, bör prioriteras vid kommande budgetberedning. Frågan togs upp för budgetåren 2003, 2004 och 2005 men regeringen fann att det inte fanns förutsättningar för att finansiera ett borttagande av reklamskatten. Frågan har prioriterats även i årets budgetberedning och regeringen har funnit att förutsättningar nu föreligger för finansiering av ett första steg i avskaffandet av den resterande reklamskatten. Från och med den 1 januari 2006 sänks skatten på annonser i allmän nyhetstidning från 4 till 3 procent och reklamskatten i övrigt från 11 till 8 procent. Samtidigt höjs gränsen för när dagspress respektive populär- eller fackpress måste betala skatt från 12 respektive 6 miljoner kronor till 50 respektive 10 miljoner kronor. Totalt uppgår skattesänkningen till drygt 300 miljoner kronor.<sup>1</sup>

Reklamskatten var en av många skatter som behandlades av Riksidrottsförbundets egen skatteutredning inför Riksidrottsmötet år 2003. I skatteutredningen konstaterades att reklamskatten är den skatt som idrottsföreningarna är mest frekvent skattskyldiga till för sina inkomster. Samtidigt konstaterades att den övervägande delen av idrottsföreningarna inte är registrerade som skattskyldiga trots att många av dessa sannolikt är skyldiga att redovisa reklamskatt. Den nuvarande beloppsgränsen på 20 000 kronor som gäller för skyldigheten att betala reklamskatt upplevs av många idrottsföreningar som för låg med tanke på det administrativa arbete som krävs för att uppfylla skattskyldigheten.

## 6.3 Gällande regler

Enligt 1 § första stycket lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, RSL, skall reklamskatt betalas till staten för annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet, och för reklam, som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons. Med annons menas ett särskilt utrymme som upplåtits i en trycksak för återgivning av text eller bild. Med trycksak menas ett avtryck som framställts i flera lika exemplar antingen i tryckpress eller genom screenförfarande. Med reklam avses ett meddelande som har till syfte

---

<sup>1</sup> Prop. 2005/06:1, volym 1 s. 159.



att åstadkomma eller främja avsättning av vara, fastighet, nytthet, rättighet eller tjänst. Enligt anvisningarna till 1 § RSL anses ett meddelande som reklam även när det innefattar ett erbjudande om inköp eller motsvarande. Med avsättning förstås försäljning eller annan omsättning som normalt sker mot vederlag, dvs. mot betalning. Formen för vederlaget saknar betydelse. Rena gåvor räknas dock inte som avsättning (prop. 1972:58 s. 36).

Skattskyldig till reklamskatt är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form än annons. En idrottsförening kan vara skyldig att betala reklamskatt även om verksamheten är allmännyttig. Det innebär att om en förening offentliggör mer än en enstaka skattepliktig annons eller reklamskylt är det yrkesmässigt enligt RSL. Reklam kan, förutom genom annonser i trycksaker, offentliggöras på många olika sätt, t.ex. genom affischering, reklamfilmer på bio, tryck på idrottskläder och utrustning, skyltar på fastigheter och idrottsarenor eller i bussar och tunnelbanetåg. Skatt tas inte ut på direktreklam, dvs. reklamtrycksaker, inte heller på reklam i kommersiell TV eller radio eller på reklam via Internet. Skyltar, utan reklambudskap, med t.ex. uppmaning att skänka pengar till Rädda barnen eller att sluta röka beskattas inte.

Reklamskatten är från och med den 1 januari 2006 8 procent av beskattningsvärdet. Skattesatsen är dock 3 procent för annons i dagstidning (12 § RSL). Beskattningsvärdet utgörs av ersättningen för den skattepliktiga prestationen, utan reklamskatt och moms (13 § RSL). Om någon ersättning inte tas ut för prestationen utgörs beskattningsvärdet av ett belopp som svarar mot en skälig ersättning. Skyldighet att deklarerat och betala in skatt (redovisnings-skyldighet) uppkommer när det sammanlagda beskattningsvärdet för ett beskattningsår överstiger 20 000 kronor, eller i fråga om vissa periodiska publikationer 60 000 kronor. I det sammanlagda värdet inräknas alla de slag av reklamaktiviteter som den skattskyldige bedrivit under året. När redovisningsgränsen har passerats skall reklamskatt betalas från första kronan.

Enligt 21 § RSL omfattar redovisningsperioden en eller två kalendermånader. Redovisningsperioden är en månad för de skattskyldiga som för närmast föregående beskattningsår redovisat eller skulle ha redovisat reklamskatt med minst 300 000 kronor. För övriga skattskyldiga är redovisningsperioden två månader om inte Skatteverket beslutat att redovisningsperioden skall vara ett helt

beskattningsår enligt 10 kap. 16 a § skattebetalningslagen (1997:483).

En idrottsförening som är registrerad som skattskyldig skall lämna deklARATION för alla redovisningsperioder. Om några reklamskattepliktiga intäkter inte finns under en period skall ändå en deklARATION lämnas in för den perioden. Föreningen redovisar då 0 kronor i skatt. Om beskattningsvärdet för ett helt år understiger 20 000 kronor skall uppgifter om intäkterna lämnas i deklARATIONEN, men själva skattebeloppet behöver inte betalas in.

#### 6.4 Antalet skattskyldiga till reklamskatt

Enligt uppgifter från Skatteverket, Ludvikaenheten var det totala antalet registrerade skattskyldiga år 2004 ca 4 550. De redovisade tillsammans drygt 900 miljoner kronor i reklamskatt. Av dessa redovisade ca 1 000 en skatt på mer än 0 kronor men under 11 000 kronor (beskattningsvärden under 100 000 kronor), tillsammans knappt 6 miljoner kronor. I denna grupp fanns idrottsföreningar, aktiebolag, stiftelser, kommuner och enskilda personer. Gruppen dominerades av idrottsföreningar. Av det totala antalet registrerade skattskyldiga var det ca 1 400 som redovisade 0 kronor i skatt. Även denna grupp dominerades av idrottsföreningar.

Av det totala antalet registrerade skattskyldiga var ca 2 100 ideella föreningar. Gruppen ideella föreningar bestod till största delen av idrottsföreningar. Sammantaget redovisade de ca 72 miljoner kronor i reklamskatt. Det motsvarar ca 8 procent av de totala reklamskatteintäkterna. Av det totala antalet ideella föreningar var det knappt 600 som redovisade 0 kronor i skatt.<sup>2</sup>

#### 6.5 Reklamskatten för ideella föreningar

**Vårt förslag:** Reklamskatten för ideella föreningar slopas.

Riksdagen har år 2002 tillkännagivit att reklamskatten bör avvecklas och att frågan med beaktande av de budgetpolitiska målen bör prioriteras vid kommande budgetberedning. Skälen anges vara att skatten har sådana tekniska och konkurrensmässiga brister att den inte bör vara kvar. Regeringen har tagit upp frågan i det årliga bud-

<sup>2</sup> Källa: Särskilda Skattekontoret i Ludvika och Finansdepartementet.

getarbetet men har med hänsyn till det statsfinansiella läget ansett det nödvändigt att dröja med en sådan åtgärd. Frågan har tagits upp även i budgetberedningen för år 2006 och regeringen har funnit att förutsättningar nu föreligger för finansiering av ett första steg i avskaffandet av den resterande reklamskatten. Ändringarna medför att antalet skattepliktiga tidningar minskar avsevärt, och att skatten sänks för dem som betalar reklamskatt.

Vid de kontakter som kommittén haft med idrottsrörelsen har framkommit att reklamskatten ger upphov till mycket administrativt arbete för de idrottsföreningar som är skattskyldiga till reklamskatt. Det har även framkommit att det med stor sannolikhet är många föreningar som inte betalar reklamskatt, trots att de är skyldiga att göra det. Kommittén har även tagit del av Skatteverkets slutrapport avseende kontroll av Idrottsföreningar 2003.<sup>3</sup> Rapporten visar på anmärkningsvärt mycket fel i skattredovisningen och att det finns ett stort kontrollbehov när det gäller idrottsföreningars skatter och avgifter. Det gäller inte minst reklamskatten. Skatteverket bedömer att orsaken till dessa brister är en kombination av flera faktorer; Skatteverkets information till föreningarna måste förbättras, informationen når inte fram till de personer som skall beakta den, informationen ignoreras för att hålla kostnaden för administrationen nere, föreningarna väljer ett så smidigt arbetssätt som möjligt utan att kontrollera att det överensstämmer med gällande regler samt en hög arbetsbelastning hos de personer som sköter administrationen. Även om Skatteverkets rapport avser idrottsföreningar, kan det på goda grunder antas att den administrativa bördan är lika betungande för det ideella arbete som bedrivs inom ramen för andra ideella föreningar.

I det stegvisa avskaffandet av reklamskatten som regeringen nu inlett, anser vi att det finns skäl att prioritera de ideella föreningarna. Vi föreslår därför att reklamskatten för ideella föreningar slopas helt från och med den 1 januari 2007. Ett sådant förslag skulle enligt våra beräkningar ge ett skattebortfall på ca 72 miljoner kronor. Den statsfinansiella effekten kan dock antas bli något lägre beroende på att förslaget leder till minskade hanteringskostnader för framför allt Skatteverket men även för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Vårt förslag kan finansieras inom ramen för regeringens arbete med att avskaffa den resterande reklamskatten.

---

<sup>3</sup> Skatteverkets rapport Idrottsföreningar 2003, dnr. 101-11391-04/121 och 601-162447-02/830.

## 7 Skyldigheten att lämna kontrolluppgift

*I detta kapitel redovisas kommitténs överväganden beträffande allmännyttiga ideella föreningars kontrolluppgiftsskyldighet.*

### 7.1 Sammanfattning

En ideell förening som betalat ut ersättning till en person med sammanlagt 100 kronor eller mer under ett år skall lämna kontrolluppgift om detta till Skatteverket. Gränsen på 100 kronor gäller oavsett om ersättningen är kontanter eller förmåner. Den nuvarande kontrolluppgiftsskyldigheten kräver stora arbetsinsatser av såväl idrottens som den ideella sektorns ideellt arbetande administratörer.

För att underlätta det administrativa arbetet för allmännyttiga ideella föreningar föreslås att beloppsgränsen anpassas till vad som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag. Beloppsgränsen bör därför höjas till 1 000 kronor. I syfte att motverka risken för skatteundandragande bör den höjda beloppsgränsen begränsas till ersättningar som betalas ut av allmännyttiga ideella föreningar, under förutsättning att ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet, att skatteavdrag inte har gjorts, och att det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året. Ersättningar och förmåner under 1 000 kronor är dock fortfarande skattepliktiga för mottagaren.

### 7.2 Inledning

Kommitténs uppdrag är inriktat på idrottens inkomstskatter och de svårigheter som idrottsföreningarna kan uppleva vid tillämpningen av reglerna. Under utredningsarbetet har vi från idrottsrörelsen uppmärksammat på det administrativa arbete som åläggs bl.a. id-

rottsföreningar för att uppfylla skyldigheten att lämna kontrolluppgift för ersättningar som betalas ut till idrottsutövare och idrottsfunktionärer. Den nuvarande beloppsgränsen på 100 kronor för att lämna kontrolluppgift upplevs av många idrottsföreningar som för låg med tanke på det stora antal små ersättningar som föreningarna betalar ut till sina idrottsutövare och funktionärer. I detta avsnitt redovisas gällande regler och de möjligheter till förenklingar som skulle kunna göras avseende kontrolluppgiftsskyldigheten för att underlätta det administrativa arbetet för idrottsföreningar och andra som betalar ut små ersättningar till ett relativt stort antal mottagare.

### 7.3 Gällande regler

Som ett led i kontrollen av de skattskyldigas redovisning av skattepliktiga inkomster gäller att en arbetsgivare är skyldig att lämna kontrolluppgift avseende skattepliktiga inkomster och förmåner. Tillsammans med självdeklarationen är kontrolluppgifterna det huvudsakliga underlaget som Skatteverket har i sitt arbete med att fastsätta en korrekt taxering. Kontrolluppgifter lämnas dels utan, dels efter föreläggande. En idrottsförenings skyldighet att lämna kontrolluppgifter omfattas av de generella regler som finns om skyldighet att lämna kontrolluppgift i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK. Kontrolluppgift om lön, arvode, andra ersättningar eller förmåner som utgör skattepliktig intäkt av tjänst enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen skall lämnas av den som gjort utbetalningen eller tillhandahållit förmånen (6 kap. 1 § LSK). I vissa fall skall dock den som slutligen stått för kostnaden för förmånen, exempelvis bonus, lämna kontrolluppgift. Ersättningar som idrottsutövare får räknas normalt till inkomstslaget tjänst. Sålunda räknas prispengar, segerpremier, fickpengar, träningsersättningar och ersättningar för förlorad inkomst som skattepliktig inkomst, vilket medför att ersättningar av sådant slag omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten.

I 8 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229) finns regler om i vilken utsträckning tävlingsvinster är skattefria. Som förutsättning för att tävlingsvinster skall vara skattefria gäller att de inte hänför sig till anställning eller uppdrag, inte består av kontanter eller liknande, och avser minnesföremål eller har ett värde som understiger tre procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor

(1 192 kronor år 2006). Med minnesföremål avses sedvanliga priser i form av medaljer, plaketter, bägare, pokaler o.d. Beloppsgränsen bedöms vid varje vinstillfälle. Tävlingsvinster som undantas från beskattning enligt dessa regler, omfattas inte heller av kontrolluppgiftsskyldigheten.

Beloppsgränsen för när kontrolluppgift skall lämnas ligger på 100 kronor, vilket innebär att en idrottsförening som betalat ut ersättning till en person med sammanlagt 100 kronor eller mera under ett år skall lämna kontrolluppgift om detta till Skatteverket. Gränsen på 100 kronor gäller oavsett om ersättningen är kontanter eller förmåner (6 kap. 5 § LSK). Om traktamentsersättning har betalats ut med belopp som motsvarar eller understiger avdragsgilla schablonbelopp för sådan ersättning behöver de inte tas med i självdeklarationen. De behöver då inte heller redovisas med belopp i kontrolluppgift men uppgift måste lämnas om att de betalats ut (6 kap. 9 § LSK). Om däremot det belopp som utbetalats överstiger schablonbeloppen måste den överstigande delen redovisas för sig. Detsamma gäller för resa med egen bil i tjänsten. Ersättning för logi vid tjänsteresa (med övernattnings) behöver inte tas med i självdeklarationen om ersättningen motsvarar faktiska utgifter. Detsamma gäller kostnadsersättningar för resa med allmänna kommunikationsmedel, hyrbil, taxi eller representationsersättning. Uppgift om dessa ersättningar behöver inte heller tas med i kontrolluppgift. För andra kostnadsersättningar gäller att de måste redovisas i såväl självdeklaration som kontrolluppgift.

Den halva prisbasbeloppsregeln som redovisats i tidigare avsnitt påverkar inte idrottsföreningens skyldighet att lämna kontrolluppgift. Regeln påverkar dock på vilket sätt kontrolluppgiften skall fyllas i.

Kontrolluppgift skall lämnas in till Skatteverket senast den 31 januari året efter utbetalningsåret samt till den som kontrolluppgiften avser (14 kap. 1 § och 15 kap. 1 § LSK). Om kontrolluppgift inte lämnats kan idrottsföreningen föreläggas att lämna uppgifter. Sådant föreläggande kan förenas med vite (17 kap. LSK). Kontrolluppgiftsskyldigheten omfattas även av skattebrottslagen (1971:69). Den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra kontrolluppgiftsskyldigheten och detta ger upphov till fara för att skatt inte kommer att betalas, gör sig skyldig till skattebrott alternativt vårdslös skatteuppgift. Vid särskilt grava fall av brott mot uppgiftsskyldigheten finns det risk för fängelsestraff, i andra fall handlar det om böter.

Från Riksidrottsförbundets egen skatteutredning kan ett exempel återges för att illustrera kontrolluppgiftsskyldigheten för idrottsföreningar.<sup>1</sup>

Vid en långloppstävling som arrangeras av en idrottsförening väljer en av pristagarna en kaffebyggare för sin tiondeplats. Marknadsvärdet uppskattas till 800 kronor. I samma tävling fanns också ett spurtpreis inlagt mitt i tävlingen. Tiondeplatspristagaren kom trea i en sådan spurttävling och vann ett presentkort på 400 kronor. Detta var det enda pristagaren fick från arrangörsföreningen under året. Eftersom presentkortet jämföras med kontant ersättning skall arrangörsföreningen upprätta en kontrolluppgift avseende presentkortet på 400 kronor. Kaffebryggaren behöver däremot inte uppges i kontrolluppgiften eftersom värdet på den understiger tre procent av prisbasbeloppet. Om pristagaren i stället för presentkortet hade fått en elvisp, värd 400 kronor i spurtpreis hade det totala värdet av nyttoföremålen uppgått till 1 200 kronor, vilket överstiger tre procent av prisbasbeloppet. Både kaffebryggaren och elvispen hade då blivit skatte- och avgiftspliktiga.

#### 7.4 Beloppsgränsen bör höjas för allmännyttiga ideella föreningar

**Vårt förslag:** Kontrolluppgift behöver inte lämnas om ersättning eller förmån som getts ut av en allmännyttig ideell förening, under förutsättning att ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet, att skatteavdrag inte har gjorts, och att det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året.

Enligt nuvarande regler skall en arbetsgivare som huvudregel betala arbetsgivaravgifter för en arbetstagare eller uppdragstagare om ersättningen under året uppgår till minst 1 000 kronor. Vidare skall skatteavdrag göras för kontant ersättning för arbete. Skatteavdrag behöver dock inte göras om ersättningen understiger 100 kronor eller om den totala ersättningen som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till minst 1 000 kronor. Särskilda regler gäller för ersättningar till idrottsutövare om utbetalaren är en ideell förening som bedriver idrottslig verksamhet. Om ersättning under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp är ersättningen avgiftsfri. I sådana fall är utbetalaren

<sup>1</sup> Idrottens Skatteutredning – Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden år 2003.

inte heller skyldig att göra skatteavdrag. Ersättningen är dock skattepliktig för mottagaren.

Beloppsgränsen på 100 kronor för när kontrolluppgift skall lämnas har inte justerats sedan 1956, då det gjordes en ändring för den som bedriver näringsverksamhet. Frågan om en höjning har diskuterats många gånger, senast år 2001 i samband med införandet av den nya lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter. Regeringen ansåg dock att en höjning av beloppsgränsen skulle kunna uppfattas som att motsvarande belopp gjordes skattefritt vilket inte var avsikten (prop. 2001/02:25 s. 99f.).

För fysiska personer och dödsbon som inte bedriver näringsverksamhet har beloppsgränsen för kontrolluppgiftsskyldigheten anpassats till vad som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och att göra skatteavdrag. När kontrolluppgiftsskyldigheten infördes för dessa personer valdes den högre beloppsgränsen på 1 000 kronor för att det inte skulle vara alltför betungande att lämna uppgiften (prop. 1990/91:5 s. 94f.).

Arbetet inom det stora flertalet ideella föreningar kännetecknas av att enskilda personer samverkar för att främja sådana ändamål som utan vidare anses som allmännyttiga. Den svenska idrottsrörelsen beräknas ha ca tre miljoner medlemmar och ca 600 000 ideellt verksamma ledare som varje år ägnar minst 140 miljoner timmar åt idrotten. En undersökning om idrottens föreningsledare som Riksidrottsförbundet låtit göra år 2003 visar att föreningskassörerna lade ned i snitt 20–25 timmar i månaden på föreningens ekonomi och administration. Det administrativa arbetet som idrottens föreningsledare lägger ned gäller inte sällan i motsvarande grad för ideella föreningar som ägnar sig åt annan verksamhet än idrott. Det är angeläget att skattelagstiftningen så långt det är möjligt utformas så att det ideella föreningsarbetet underlättas utan onödiga administrativa pålagor. Samtidigt är det viktigt att reglerna inte öppnar för skatteundandragande som kan vara svårt att stoppa. De som idag omfattas av beloppsgränsen 1 000 kronor är i huvudsak privatpersoner som förväntas ha ringa eller ingen erfarenhet av uppgiftslämnande. Beloppsgränsen är avsedd att underlätta för dessa. Samma argument kan anföras till förmån för det ideella arbete som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar. För att underlätta det administrativa arbetet för dessa ideella föreningar bör därför beloppsgränsen anpassas till vad som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och att göra skatteavdrag. Beloppsgränsen bör således höjas till 1 000 kronor. I syfte att motverka ris-



ken för skatteundandragande bör den höjda beloppsgränsen begränsas till ersättningar som betalas ut av sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen, dvs. allmännyttiga ideella föreningar, under förutsättning att ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet, att skatteavdrag inte har gjorts, och att det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året. Ersättningar och förmåner under 1 000 kronor är dock fortfarande skattepliktiga för mottagaren.

## 8 Tjänsteställe inom idrotten

*I detta kapitel redovisas kommitténs överväganden om behovet av att beträffande idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer klargöra var tjänstestället skall anses vara.*

### 8.1 Sammanfattning

Tjänstestället är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe. Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

Enligt Skatteverkets riktlinjer anses en idrottsdomare normalt ha sitt tjänsteställe på respektive plats för den match/tävling han eller hon dömer. Utmärkande för många idrottsdomare är emellertid att de som regel utför sina uppdrag på skilda platser. Uppdragen är ofta löpande i den meningen att de står till förfogande för olika uppdrag. De utför själva uppdraget ”på plan”, men förberedelser sker normalt i bostaden eller utgår från bostaden. Vi föreslår därför att lagtexten klargörs så att idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer skall anses ha sitt tjänsteställe i bostaden, om arbetet som regel utförs på olika platser. Det innebär att de resor som dessa personer gör mellan bostaden och olika arbetsplatser utgör tjänsteresor. För idrottsutövare och andra idrottsfunktionärer har vi inte funnit skäl att föreslå någon ändring av nuvarande regler.

## 8.2 Inledning

Kommittén skall enligt direktiven överväga om det finns behov av ändrade inkomstskatteregler för idrottsutövare och tränare samt domare och andra idrottsfunktionärer. Bakgrunden till detta uppdrag är frågan om var idrottsutövare m.fl. skall anses ha sitt tjänsteställe. Beroende på hur frågan besvaras, i hemmet eller på platsen för själva idrottsutövandet, får det olika skattekonsekvenser för såväl den som betalar ut ersättningen som för den som tar emot den. Det kan i detta sammanhang nämnas att det inom Regeringskansliet för närvarande bereds ett par ärenden med frågor liknande den här aktuella. Det gäller beskattningen av frilansande teater- och filmarbetare samt scenarbetare.

Enligt Skatteverkets information om beskattningen av olika ersättningar i samband med idrottslig verksamhet (*SKV M 2005:3*) skall avdrag för resor i samband med träning på ordinarie träningsplats (tjänsteställe) och tävlingar på hemmaplan medges i enlighet med vad som gäller för avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen. I skatterättsligt hänseende betraktas kostnader för sådana arbetsresor som privata levnadskostnader och avdrag får endast göras för den del av kostnaderna som överstiger 7 000 kronor per år. Det innebär att idrottsutövaren inte alltid får avdrag för sina faktiska resekostnader i samband med resa till och från platsen för den ordinarie idrottsutövningen. När det gäller avdrag för resor i tjänsten, t.ex. i samband med matcher, tävlingar o.d. på bortaplan medges i princip avdrag för den faktiska kostnaden för dessa resor.

I de fall en idrottsförening eller tävlingsarrangör betalar ut ersättning till idrottsutövare eller funktionär har tjänsteställets placering även betydelse för utbetalarens skyldighet att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag.

## 8.3 Allmänt om beskattningen

### 8.3.1 Idrottsutövares inkomster

Vid inkomsttaxeringen skall enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), II, löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra ersättningar som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt, om inte något annat anges i 8 och 11 kap. II. Ersättningar i samband idrottslig verksamhet beskattas vanligtvis i inkomstslaget tjänst. Endast i undantagsfall sker beskattning enligt

de regler som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Till tjänst hänförs fast eller tillfällig anställning och stadigvarande eller tillfälliga uppdrag eller därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet i samband med tävling och träning m.m.

Skatteverket ger sedan flera år ut rekommendationer när det gäller beskattning av ersättningar i samband med idrottslig verksamhet. De senaste rekommendationerna betecknas *SKV M 2005:3* och avser beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter fr.o.m. beskattningsåret 2005 och fr.o.m. 2006 års taxering. Av rekommendationerna framgår att som skattepliktiga ersättningar räknas inte bara ersättningar från tävlingsarrangörer, föreningar, förbund m.m. Hit räknas även ersättningar som lämnats av supporterklubbar eller av företag i form av exempelvis bidrag i utbyte mot reklam eller liknande. Sådana ersättningar är i regel även pensions- och sjukpenninggrundande för mottagaren och medför skyldighet för utgivaren att betala arbetsgivaravgifter. Även om ersättning m.m. lämnas till en person som är närstående till idrottsutövaren (t.ex. make, sammanboende, barn eller föräldrar) eller kommit denne tillgodo, gäller att idrottsutövaren anses som mottagare om ersättningen inte avser den närståendes eget arbete. Detta gäller även om t.ex. make följer med vid matcher, träningar eller liknande tillfällen utan att själv aktivt medverka i den idrottsliga verksamheten.

Ersättning i form av t.ex. varor, fri bostad, fri bil eller presentkort är också skattepliktig. Varorna och förmånerna värderas normalt till marknadsvärdet. Tävlingsvinster som inte är kontanter eller sådant som jämförs med kontanter, t.ex. presentkort, är inte skattepliktiga om värdet uppgår till högst 0,03 prisbasbelopp, för närvarande ca 1 200 kronor (2006). Sedvanliga priser i form av medaljer, plaketter, pokaler och liknande som har karaktär av minnesföremål är inte heller skattepliktiga (8 kap. 4 § IL).

När det gäller ersättning för kostnader i samband med tävlingar, träningar och kurser o.d. gäller att traktamentsersättning på den vanliga verksamhetsorten eller utan samband med övernattnings ses som lön, inte kostnadsersättning. Sådant traktamentsersättning är alltså skattepliktig. Beträffande vissa kostnadsersättningar följer av 3 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter att mottagaren inte behöver redovisa dem i självdeklarationen. Det gäller

– kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänna transportmedel, hyrbil eller taxi, motsvarande gjorda utlägg,

- kostnadsersättning för logi vid tjänsteresa, motsvarande gjorda utlägg,
- representationsersättning, motsvarande gjorda utlägg,
- traktamentsersättning och ersättning för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten som inte överstiger fastställda schablonbelopp.

Från och med den 1 januari 2004 (SFS 2003:745, prop. 2002/03:123, bet. 2003/04:SkU3, rskr. 2003/04:18) gäller enligt 11 kap. 26 a § IL att förmån av resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresa) eller förmån av resa mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresa) inte skall tas upp till beskattning under vissa förutsättningar, bl.a. att andra skattepliktiga inkomster inte erhålls på grund av tjänsten. Skattefriheten gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska utgifterna för resan eller, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger 18 kronor per mil.<sup>1</sup> Bakgrunden till dessa nya regler är de konsekvenser som kunde uppstå exempelvis när personer som medverkade i debattprogram i TV och som enda ersättning fick resan betald. På grund av avdragsbegränsningen på 7 000 kronor kunde det då inträffa att den medverkande i praktiken ”fick betala” för sin medverkan. Dessutom var arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter för värdet på resan.

För att förhindra missbruk av skattefriheten för arbetsresorna skall hänsyn tas till om dessa resor också kan anses föranledda av bl.a. annan inkomstgivande verksamhet som har ett samband med den som betalat resorna. I sådana fall gäller inte skattefriheten. Som en konsekvens av dessa nya regler om skattefria inställelse- och arbetsresor gäller att de utgifter som ersättningen är avsedd att täcka inte får dras av (12 kap. 3 § IL).

---

<sup>1</sup> Avdraget för resor med egen bil till och från arbetet och i tjänsten har från och med den 1 januari 2006 höjts från 17 kronor per mil till 18 kronor per mil. (prop. 2005/06:1, bet. 2005/06:FiU1 och SFS 2005:826.

### 8.3.2 Idrottsutövares avdrag

#### Huvudregel

Huvudregeln vid inkomstbeskattningen är, enligt 9 kap. 2 § första stycket IL, att avdrag inte får göras för den skattskyldiges levnads-kostnader och liknande utgifter. Vid inkomstbeskattningen görs därför skillnad mellan så kallade privata levnads-kostnader och kostnader som är föranledda av tjänsten. Kostnader som är föranledda av tjänsten får i princip dras av. Enligt bestämmelserna i 12 kap. 6–22 §§ IL får dock i vissa fall avdrag göras för ökade levnads-kostnader och liknande utgifter i samband med tjänsteresa utanför den vanliga verksamhetsorten, tillfälligt arbete och dubbel bosättning. De merutgifter som får dras av är utgifter för logi, måltider och diverse småutgifter. Rätten till avdrag förutsätter att en övernattning skett vid vistelsen utanför den vanliga verksamhetsorten eller bostadsorten.

#### Andra utgifter och idrottsschablonen

Avdrag medges i princip för alla utgifter som varit nödvändiga för den idrottsliga verksamheten, men i normalfallet inte med så stora belopp att underskott uppstår. Avdrag medges inte för sådana utgifter som idrottsutövaren har fått skattefri kostnadsersättning för, t.ex. reseersättning för tjänsteresor eller traktamenten.

Detta innebär att avdrag t.ex. kan medges för anskaffningskostnaden för idrottsredskap eller annan specialutrustning, beroende på utrustningens karaktär och idrottsverksamhetens omfattning. Avdrag kan medges med lägre belopp än anskaffningskostnaden om utrustningen delvis har karaktär av personlig levnads-kostnad, eller om utrustningen kan utnyttjas för annat än den idrottsliga verksamheten. I så fall medges avdrag med skäligt belopp. För dyrare utrustning som kan användas i flera år medges avdrag med lika stora årliga förslitningsavdrag under flera beskattningsår (*RA 1991 ref. 55*).

Om idrottsutövaren har haft utgifter för sin idrott, men inte kan styrka utgifterna, kan de beräknas enligt *schablon* till högst 3 000 kronor per år. Detta förutsätter att idrottsutövaren har haft idrottsinkomster som uppgår till 3 000 kronor eller mer. I Skatteverkets meddelande *SKV M 2005:3* anges att en förutsättning för schablonavdrag är att idrottsutövaren själv svarat för den huvud-

sakliga delen av kostnaderna för den idrottsliga verksamheten. Schablonavdraget gäller normalt inte idrottsutövare vars inkomster från föreningar m.m. närmast kan jämföras med anställningsinkomster, t.ex. kontraktbundna eller hel- eller deltidsanställda tränare och spelare på elitnivå eller närmast därunder. I dessa fall medges avdrag med styrkta kostnader.

Det skall i detta sammanhang nämnas att den allmänna avdragsbegränsningen på 1 000 kronor som anges i 12 kap. 2 § IL och som gäller för övriga utgifter i inkomstslaget tjänst gäller oavsett om schablonavdraget används. Det innebär att idrottsutövarens idrottsrelaterade utgifter endast är avdragsgilla till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

## 8.4 Tjänsteresa och tjänsteställe

### 8.4.1 Allmänt

För att upprätthålla avdragsförbudet för privata levnadskostnader finns regler om när en skattskyldig är på tjänsteresa. En tjänsteresa utmärks av att arbetstagaren på arbetsgivarens instruktioner gör en resa för att utföra arbete på någon annan plats än den där han eller hon normalt arbetar. Till hjälp för att avgöra om en arbetstagare är på tjänsteresa finns bestämmelser om tjänsteställe. Om arbetet utförs på en annan plats än tjänstestället är det vanligtvis fråga om en tjänsteresa.

Den skatterättsliga huvudregeln är att tjänstestället är den plats där huvuddelen av arbetet utförs. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe.

Om arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher, anses bostaden som tjänsteställe.

För reservofficerare anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller för nämndemän, jurymän och andra liknande uppdragstagare i allmän domstol, allmän förvaltningsdomstol, hyresnämnd, skatteenämnd eller arrendenämnd (12 kap. 8 § IL).

För dem som under en begränsad tid arbetar vid Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare

gäller särskilda regler i fråga om tjänsteställe. De skall, om de begär det, under längst tre år anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgivare som betalar den huvudsakliga delen av lönen. För en sådan person gäller vidare att, om bostaden på arbetsorten är tillfällig och beror enbart på tjänsteutövningen, den inte anses som sådan bostad som avses vid bestämmandet av vad som utgör den vanliga verksamhetsorten, under förutsättning att han eller hon har en annan permanent bostad (12 kap. 9 § IL).

I detta sammanhang skall även nämnas Skatteverkets skrivelse den 4 juli 2005 (*dnr 130 367729-05/111*) som behandlar frågan om tjänsteställe för personal med växlande arbetsplatser. Skatteverkets bedömning är att för vissa fast anställda vid bemanningsföretag bör bostaden vara tjänsteställe. Detta bör enligt verket även gälla fast anställda vid företag som arbetar under förhållanden som liknar de som råder vid bemanningsföretagen. En förutsättning för detta är att arbetsplatserna hela tiden växlar och att arbetstagaren står till arbetsgivarens förfogande även under uppehåll mellan uppdragen. För fast anställda vid bemanningsföretag eller liknande som anställs för att upprätthålla en viss funktion vid ett kundföretag, anser Skatteverket, att arbetsplatsen vid kundföretaget är tjänsteställe. När personer anställs av bemanningsföretag eller liknande för att under anställningstiden utföra arbete vid en viss angiven arbetsplats utgör denna plats tjänsteställe.

En anställd kan i samma anställning ha endast ett tjänsteställe, vilket innebär att en anställd som regelbundet arbetar på skilda orter anses ha den ort där han eller hon huvudsakligen arbetat under året som sin vanliga verksamhetsort. Är arbetet förlagt utanför den vanliga verksamhetsorten under mer än tre månader i följd bedöms rätten till avdrag för ökade levnadskostnader enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete (12 kap. 18–22 §§ IL). En tjänsteresa anses pågå i en följd om inte arbetet förläggs till annan ort under minst fyra veckor.



## 8.4.2 Idrottsutövares och idrottsfunktionärens tjänsteställe

### Idrottsutövare

För idrottsutövare och idrottsfunktionärer finns inte några särskilda regler om tjänsteställe. Enligt Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering anses en idrottsutövare (förutom domare) ha sitt tjänsteställe på den ordinarie träningsplatsen, dvs. hemmaplanen eller motsvarande. I skattehänseende innebär detta att i princip allt som idrottsutövaren får i ersättning för att ta sig till och från den ordinarie tränings-/tävlingsplatsen blir att betrakta som skattepliktig lön. Resor mellan bostaden och den ordinarie platsen för idrottsutövandet (hemmaplan) anses vara en resa till och från arbetet och idrottsutövaren kan endast få avdrag för den del av kostnaderna som tillsammans med andra kostnader av samma slag under beskattningsåret överstiger 7 000 kronor. Dessutom gäller de allmänna kraven för avdrag, vilka innebär att man endast får avdrag för billigaste tillgängliga allmänna kommunikationsmedel. Utgifter för resa med egen bil får dras av om avståndet mellan bostaden och "arbetsplatsen" är minst fem kilometer och det klart framgår att idrottsutövaren genom att använda bil istället för allmänna färdmedel regelmässigt gör en tidsvinst på sammanlagt två timmar.

Vid matcher, tävlingar o.d. på bortaplan anses idrottsutövaren vara på tjänsteresa. Matchen/tävlingen skall då ha ägt rum utanför 50-km gränsen. I princip kan då idrottsutövaren välja det färdmedel som anses lämpligast. Kravet på billigaste färdmedel och/eller tidsvinster har ingen betydelse. Inte heller finns det någon avdragsgräns vid 7 000 kronor. Rätten till avdrag för ökade levnadskostnader förutsätter dock att resan varit förknippad med övernattnings.

### Idrottsdomare

Enligt Skatteverkets riktlinjer anses en idrottsdomare normalt ha sitt tjänsteställe på respektive plats för den match/tävling han eller hon dömer. Eftersom idrottsdomaren då arbetar inom den vanliga verksamhetsorten är det inte fråga om en tjänsteresa. Avdrag kan därför inte medges för ökade levnadskostnader. Föreningen kan inte heller betala ut skattefritt traktamente. Om föreningen betalar ut traktamente skall det beskattas som lön. Detsamma gäller för arvode och reseersättning. Resor mellan bostaden och den plats där

match/tävling sker anses enligt Skatteverkets riktlinjer vara en in-ställesteresa och avdrag medges enligt samma regler som för arbets-resor, dvs. med den avdragsbegränsning som gäller på 7 000 kronor per år.

Skatteverkets riktlinjer kan emellertid inte anses givna för alla idrottsdomare. Utmärkande för många idrottsdomares arbetssituation är att de utför sina uppdrag på arbetsplatser som ofta växlar och arbetet pågår som regel en begränsad tid på varje plats. De kan alltså redan enligt nuvarande regler anses ha sitt tjänsteställe i bostaden. I följande avsnitt analyseras idrottsdomares och därmed jämställda funktionärers arbetssituation och behovet av att klargöra var de skall anses ha sitt tjänsteställe.

## 8.5 Tjänsteställe för idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer

**Vårt förslag:** För idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer anses bostaden som tjänsteställe, om arbetet som regel utförs på olika platser.

### Utgångspunkter

I direktiven uppmärksammas frågan om idrottsutövares och idrottsfunktionärers tjänsteställe och vilka slag av resor som är resor i tjänsten och vilka som inte är det. Till hjälp för att avgöra om en arbetstagare är på tjänsteresa finns bestämmelser om tjänsteställe. Den skatterättsliga huvudregeln är att tjänstestället är den plats där huvuddelen av arbetet utförs. Regeln leder i de allra flesta fall till önskade resultat när det gäller att bedöma om en resa är en tjänsteresa eller inte. I vissa fall leder emellertid tillämpningen av bestämmelsen till konsekvenser som inte kan anses godtagbara. Särregler har därför införts för några yrkeskategorier för vilka speciella förhållanden råder. Undantagen gäller bl.a. för vissa arbetstagare inom bygg- och anläggningsbranschen, reservofficerare samt för nämndemän och andra liknande uppdragstagare i domstol.

För de som har kortvariga arbeten eller uppdrag, vilket det ofta är fråga om för många idrottsutövare och funktionärer, gäller i allmänhet att arbetsorten är tjänsteställe. Det innebär att de resor de gör till den ordinarie platsen för idrottsutövandet betraktas som

resor mellan bostaden och arbetsplatsen. För sådana arbetsresor gäller en avdragsbegränsning på 7 000 kronor. Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa är i dessa fall inte tillämpliga.

Från och med den 1 januari 2004 gäller nya regler som innebär att ersättning som betalas ut för en inställelse- eller arbetsresa är skattefri. Motsvarande gäller när resorna tillhandahålls som en förmån. Skattefriheten gäller dock under förutsättning att andra skattepliktiga inkomster, t.ex. arvode inte erhålls på grund av tjänsten. Det innebär att om arbetsgivaren betalar någon annan skattepliktig ersättning eller ger ut någon skattepliktig förmån, även om den är obetydlig, så blir reseförmånen skattepliktig. Dessa nya bestämmelser om skattefri ersättning för inställelse- och arbetsresor, som också innebär att inte heller arbetsgivaravgifter behöver betalas, kan även tillämpas ifråga om ersättning för resa till och från olika idrottsuppdrag under förutsättning att mottagaren inte får någon annan ekonomisk ersättning för uppdraget. En annan positiv effekt av dessa regler är att det inte uppställs några krav på att idrottsutövaren måste åka med billigaste färdsätt eller uppfylla kravet på en regelmässig tidsvinst på två timmar om idrottsutövaren reser med egen bil i stället för allmänna kommunikationsmedel.

### **Idrottsdomares och därmed jämställda tävlingsfunktionärens arbetsituation**

Idrottsdomare anses enligt Skatteverkets riktlinjer för taxeringsarbetet normalt ha sitt tjänsteställe på platsen för den match/tävling han eller hon skall döma, varför resorna till dessa platser är att se som resor mellan bostaden och arbetet och inte som tjänsteresor. Frågan om idrottsdomares tjänsteställe har inte prövats av Regeringsrätten.

Utmärkande för många idrottsdomare är att de regelmässigt utför sina uppdrag på skilda platser. Uppdragen är ofta löpande i den meningen att de står till förfogande för olika uppdrag. De utför själva uppdraget ”på plan”, men förberedelser sker normalt i bostaden eller utgår från bostaden. Situationen ser naturligtvis olika ut beroende på vilken idrott det är fråga om och på vilket nivå domaren dömer. Termen idrottsdomare används inte heller på ett enhetligt sätt inom idrottsrörelsen. Det förekommer även tävlingsfunktionärer med helt jämförbara arbetsuppgifter som idrottsdomarna.

I det följande jämföras därför idrottsdomare och tävlingsfunktionärer med likartade arbetsuppgifter.

På elitnivå eller strax under görs mycket av domarnas förberedelsearbete i bostaden. Det kan handla om fysisk träning, förberedelser i form av att underhålla sin utrustning och sitt material samt mer idrottsspecifika förberedelser såsom att på video studera lag som skall spela eller i idrotter som skidåkning och bilsport studera den/de banor som skall köras. Det krävs även administrativt arbete såsom att skriva rapporter och reseplanering samt kontinuerlig genomgång av regelverk och tävlingsbestämmelser. Sådant arbete utförs regelmässigt i bostaden. På lägre nivåer avtar omfattningen av förberedelsearbetet successivt. Det förekommer även att idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer är anställda eller får sina uppdrag av ett nationellt förbund (t.ex. specialidrottsförbund eller distriktsidrottsförbund). I dessa fall är det inte ovanligt att de får både arvode och reseersättning från förbundet.

Idrottsdomares och därmed jämställda tävlingsfunktionärers arbetssituation påminner mycket om andra typer av uppdragstagare som enligt nuvarande regler anses ha sitt tjänsteställe i bostaden. Kännetecknande för dessa yrkeskategorier är att arbetet utförs på olika platser och där huvuddelen av arbetet inte kan anses förlagt till någon specifik arbetsplats. För reservofficerarna har även den omständigheten att de har löpande anställningsavtal men endast tjänstgör under begränsade perioder varit avgörande för deras tjänsteställe i bostaden.<sup>2</sup>

Mot bakgrund av att idrottsdomare enligt Skatteverkets riktlinjer för taxeringsarbetet normalt ha sitt tjänsteställe på platsen för den match/tävling han eller hon skall döma, kan det finnas skäl att i lagtexten klargöra att bostaden skall anses som tjänsteställe i de fall idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer regelmässigt utför sitt arbete på olika platser utan att huvuddelen av arbetet kan anses förlagt till någon specifik plats.

För samtliga de kategorier skattskyldiga som av olika anledningar har bostaden som tjänsteställe är varje arbete för arbetsgivaren som utförs utanför bostaden att betrakta som en tjänsteresa, vilket i skattehänseende medför stora ekonomiska fördelar. Många idrottsdomare utför i dag sina uppdrag på lägre nivåer och de har kanske inte något "civilt" arbete på grund av att de går i skolan eller

---

<sup>2</sup> Prop. 1993/94:90 s. 47–48.

liknande. För dessa domare kan uppfattningen att tjänstestället är där de vid varje tillfälle utför sitt uppdrag, leda till att samtliga inkomster beskattas samtidigt som kostnaderna inte är avdragsgilla till följd av att kostnaderna många gånger inte överstiger avdragsbegränsningen på 7 000 kronor. På grund av avdragsbegränsningen kan det då inträffa att idrottsdomare i praktiken får betala för att utföra sina domaruppdrag. Dessutom kan uppdragsgivaren, om ersättningen sammanlagt under året överstiger ett halvt prisbasbelopp, bli skyldig att betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Mot bakgrund av idrottsdomares och därmed jämställda tävlingsfunktionärers arbetssituation och arbetets speciella art, anser vi att det är motiverat att införa ett klargörande i lagtexten som innebär att deras resor skall betraktas som tjänsteresor. De bör därför anses ha sitt tjänsteställe i bostaden. Den nya regeln bör dock begränsas till de idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer vars arbete som regel utförs på olika platser. För idrottsutövare och andra idrottsfunktionärer har vi inte funnit tillräckliga skäl att föreslå någon ändring av nuvarande regler.

## 9 Bör ett idrottsutövarkonto införas – våra överväganden

*I detta kapitel redovisas kommitténs överväganden om det bör införas någon form av idrottsutövarkonto.*

### 9.1 Sammanfattning

Kommitténs arbete med att överväga behovet och lämpligheten av ett idrottsutövarkonto visar att det i Sverige, liksom i Norge och Finland, finns ett behov av att – vid sidan om befintliga pensions- och bolagslösningar – införa ett idrottsutövarkonto för professionella idrottsutövare i individuella idrotter.

Vi vill stötta idrottsrörelsen och på olika sätt tillse att vi också i framtiden har duktiga idrottsutövare. Enligt vår bedömning kan ett idrottsutövarkonto bidra till detta och vi är därför beredda att föreslå ett sådant. Detta trots att vi kan se att det kan finnas andra grupper som också kan hävda att de skulle förtjäna förmåner i skattehänseende av liknande anledningar som idrottsrörelsen hävdar för idrottsutövarna. Vi saknar emellertid tillräckligt underlag för att med utgångspunkt från vårt uppdrag bedöma om andra yrkesgrupper har samma behov som idrottsutövare att fördela sina inkomster över tiden.

Ett system med idrottsutövarkonto är enklare och kan vara ekonomiskt mer fördelaktigt än att bilda bolag. Samtidigt kan ett sådant system bidra till att Skatteverket i större utsträckning än idag får kännedom om idrottsutövares inkomster, vilket minskar risken för skatteundandragande. Sammantaget bedömer vi att ett idrottsutövarkonto skulle få positiva effekter för idrottsrörelsen. Vi väljer därför att lägga ett förslag om idrottsutövarkonto.

## 9.2 Uppdraget

I vårt uppdrag ingår att överväga behovet och lämpligheten av att införa någon form av idrottskonto eller liknande som möjliggör för professionella idrottsutövare att fördela sina inkomster som inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet över en längre tid än intjänandeperioden. Bakgrunden till idrottsrörelsens önskemål om att införa ett idrottskonto eller liknande är att professionella idrottsutövare ofta har en relativt kort karriär som vanligen infaller under en period i livet då det är brukligt att studera eller skaffa sig en yrkesutbildning. I detta kapitel övervägs behovet av ett idrottskonto utifrån de förutsättningar som givits i direktiven. I direktiven anges att vi skall beakta kraven på likformig beskattning och vilka följder ett idrottskonto kan få i förhållande till andra yrkesgrupper vars inkomster varierar kraftigt över tiden. Rättvis- och legitimitetsskäl skall uppmärksammas särskilt.

I detta kapitel behandlas inledningsvis de olika möjligheter till periodisering av idrottsinkomster som nuvarande lagstiftning tillåter. Först behandlas idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform. I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga för att – med verkan även i beskattningshänseende – i bolagsform bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. Frågan är om denna princip sträcker sig så långt att den även omfattar exempelvis start- och prispengar från tävlingar som en idrottsutövare deltar i. I det därpå följande avsnittet redovisas idrottsutövares särskilda pensionsmöjligheter. Därefter beskrivs två redan befintliga lösningar i skattesystemet som gör det möjligt för skogsägare och upphovsmän att jämna ut sina inkomster mellan olika beskattningsår. Kapitlet innehåller även en internationell utblick till Finland och Norge som har infört idrottsfonder för sina idrottsutövare. I det avslutande avsnittet förs ett sammanfattande resonemang om behovet av att införa ett idrottsutövarkonto.

## 9.3 Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform

### 9.3.1 Gällande regler

Aktiebolagslagen innehåller inte några bestämmelser som hindrar att verksamhet av visst slag bedrivs av ett aktiebolag. Däremot finns det regler inom skatterätten som begränsar möjligheterna att bedriva verksamhet av personlig karaktär i bolagsform. En grundläggande förutsättning för att en fysisk person skall kunna bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform är att han eller hon bedriver vad som i skattehänseende utgör näringsverksamhet. Aktiebolag redovisar all sin inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

I 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anges att till inkomst av näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Förvärvssyfte innebär att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte. Det avgörande är inte om verksamheten går med vinst varje år utan att syftet är att verksamheten skall gå med vinst. Att en person fortsätter en förlustbringande verksamhet, trots att möjligheterna att göra verksamheten vinstgivande förefaller små, kan vara ett tecken på att det saknas ett förvärvssyfte. Ett förvärvssyfte anses normalt föreligga om det är fråga om en verksamhet som typiskt sett brukar bedrivas i vinstsyfte. En verksamhet som bedrivs självständigt och varaktigt men som inte uppfyller kravet på vinstsyfte rubriceras som hobbyverksamhet och eventuella inkomster beskattas då i inkomstslaget tjänst. Gränsen mellan näringsverksamhet och hobby är flytande. En helhetsbedömning måste göras utifrån samtliga omständigheter som t.ex. verksamhetens art, omfattning och utövarens behov av verksamhetens inkomster för sin försörjning.

Att verksamheten skall bedrivas yrkesmässigt innebär att den skall bedrivas regelbundet samt att den skall ha en viss omfattning. En stor omfattning kan leda till att varaktigheten inte blir så väsentlig och vice versa. Uttrycket innebär en avgränsning mot inkomstslaget kapital. Som exempel kan nämnas ett arrangemang av en stor konsert eller utställning anses utgöra näringsverksamhet även om den bara pågår under en kort period. Om däremot verksamheten pågått under en längre period minskas kravet på omfattning.



Kravet på självständighet avgränsar mot inkomstslaget tjänst och innebär att verksamheten inte får bedrivas som en anställning. Av praxis framgår att tecken på självständighet är t.ex. att en näringsidkare har flera uppdragsgivare, att han har en självständighet i fråga om arbetstider, att han använder egna maskiner eller verktyg, att han har egna anställda, att uppdragstagaren står en ekonomisk risk i sin verksamhet samt att det avtalats om fast pris som omfattar både arbete och material. Alla faktorer har inte lika stor betydelse. Vad som är väsentligt för att utmärka ett självständigt uppdrag inom en bransch kan komma mer i skymundan i en annan bransch.

### 9.3.2 Praxis

När det gäller självständighetskravet är *RA 2001 ref. 25* klargörande. Regeringsrätten fastställde ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden funnit att en avbytare inom jordbruket ansågs bedriva näringsverksamhet. I rättsfallet finns en utförlig genomgång av avgränsningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst. Där anförs bl.a. följande:

... Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som anställningar. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, t.ex. genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler. Ytterligare omständigheter har i åtskilliga fall varit att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst, att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit och att uppdragstagaren inte innehaft eller ansett sig böra inneha B-skatteskedel. Däremot synes över huvud taget inte något avgörande föreligga eller fall ha aktualiserats där en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse, ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst (jfr förutom ovannämnda rättsfall, rättsfallsgenomgången i RSV Rapport 1998:4, F-skatt åt flera, s. 62 ff.)...

Regeringsrätten har i flera fall tagit ställning till i vilken utsträckning det är möjligt att i bolagsform bedriva verksamhet av personlig art.

*RA 1969 ref. 19* rör skådespelaren Owe Thörnqvist som hade deklarerat lön och annan ersättning från ett av honom ägt aktiebolag. I bolaget hade intäktsförts gager för uppträdanden i folkparker o.d. samt royalty från Stim och grammofonbolag. Regeringsrätten anförde att hinder visserligen inte kan anses föreligga att – med verkan även i skattehänseende – i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse som det var frågan om. Owe Thörnqvist hade dock, såvitt handlingarna visar, själv förvärvat intäkterna i rörelsen, vilka därefter tillförts bolaget. Med hänsyn till detta ansåg Regeringsrätten att Owe Thörnqvist var personligen skattskyldig för inkomsterna.

*RA 1973 Fi 85* rör sångerskan Anita Lindblom som hade träffat avtal om engagemang med ett bolag i Liechtenstein. Hon träffade i allmänhet själv avtal med arrangörerna men kontrakten ingicks mellan det utländska bolaget och arrangörerna. Ersättningarna för uppträdandena kvitterade hon ut kontant på plats medan de ersättningar som utgått för uppträdandena i radio eller grammofoninspelningar betalades till bolaget. Regeringsrätten fann att hon personligen skulle beskattas för inkomsterna med den motiveringen att det inte hade styrkts att rätten till intäkterna hade tillkommit någon annan än henne själv.

*RA 1993 ref. 55* avser ett uppdrag som "företagsdoktor". Ersättning hade enligt avtal utbetalats till ett fåmansföretag för tjänster som den i bolaget anställde ägaren S, under viss begränsad tid utfört som bl.a. verkställande direktör i andra aktiebolag. Regeringsrätten anförde att den befattning som verkställande direktör som S hade haft var av speciell karaktär. Ifrågavarande aktiebolag hade vid den aktuella tiden haft behov av en välkvalificerad "företagsdoktor" för särskilda uppgifter som gällde omstrukturering av verksamheten och ägarförhållandena, innefattande bl.a. nedläggning av viss verksamhet. Regeringsrätten anförde att trots att den som utsetts till verkställande direktör i ett aktiebolag normalt får anses vara anställd av bolaget hindrade detta inte att uppdrag som styrelseledamot och verkställande direktör i särskilda fall för begränsad tid kan innehas av en person som inte är anställd i företaget. Visserligen hade varken S eller någon annan befattningshavare hos fåmansföretaget under den aktuella perioden haft andra konsultuppdrag och uppdraget hade inte engagerat andra än S. Civilrättsligt hade fåmansföretaget emellertid varit att betrakta som uppdragstagare i

förhållande till aktiebolagen. Enligt Regeringsrätten förelåg inte heller skäl för att anta att det huvudsakliga syftet med att driva den konsulterande verksamheten i aktiebolagsform varit att uppnå förmåner vid beskattningen. Regeringsrätten fann därför att från aktiebolagen utbetalade ersättningar utgjorde betalning för det konsultuppdrag som fåmansföretaget utfört. S skulle därför inte beskattas personligen för ersättningarna.

I *RÅ 1993 ref. 104* var det fråga om en person, A, som drev konsultverksamhet inom managementområdet genom ett av honom helägt aktiebolag. Frågan var om den av bolaget bedrivna konsultverksamheten även kunde omfatta styrelsearvodet till A. Regeringsrätten anförde bl.a. följande. Uppdrag som ledamot av aktiebolags styrelse får normalt anses vara av personlig natur och arvudet härför utgör därmed inkomst av tjänst för den som utövat verksamheten. I särskilda fall kan uppdrag som styrelseledamot anses hänförlig till näringsverksamhet (jfr. *RÅ 1993 ref. 55*). I A:s fall var styrelseuppdragen av personlig art och arvoden utgjorde därför inkomst av tjänst.

I *RÅ 2001 ref. 60* som handlar om advokatverksamhet sammanfattade Regeringsrätten rättsläget på följande sätt.

... I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga att – med verkan även i skattehänseende – i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Härvid har emellertid vid beskattningen i vissa fall bortsetts från aktiebolaget och ägaren av aktiebolaget påförts de inkomster som härrört från verksamheten (se härom t.ex. 1984 1:101 och *RÅ 1993 ref. 55*). Det är till stor del fråga om en bedömning av likartat slag som aktualiseras när tvist uppkommer om inkomsterna i en uppdragsverksamhet skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet (jfr. *RÅ 2001 ref. 25*)...

Detta har i princip gällt också för idrottsutövare. I *RSV/FB Dt 1986:9* prövades frågan om inkomster som hade sitt ursprung i elitidrottsverksamhet med skatterättslig verkan kunde redovisas i ett av idrottsmannen A helägt aktiebolag, X AB. Enligt förutsättningarna skulle de inkomster och utgifter som direkt hänförde sig A:s tävlingsverksamhet redovisas som inkomst av tjänst. I X AB skulle tecknas avtal, utöver vad som gällde för den direkta tävlingsverksamheten, med avseende på produktutveckling, marknadsföring, information m.m. Syftet med bolagsbildningen var att ge A möjlighet till en mera planerad och framåtriktad verksamhet än vad direkta anställningsavtal mellan A och uppdragsgivarna skulle ge.

Rättsnämnden konstaterade att bolagets planerade verksamhet främst gick ut på att på olika sätt ta till vara den goodwill som A skapat genom sin idrottsutövning. Enligt praxis fanns inte hinder att utöva sådan verksamhet i aktiebolagsform. En förutsättning var dock att rättsförhållandet mellan A och X AB reglerades i avtal, att X AB uppträdde som part gentemot uppdragsgivarna och att bolaget uppbar ersättningen för utförda uppdrag. Förhandsbeskedet överklagades inte.

I ett helt nyligen avgjort förhandsbesked tog Skatterättsnämnden ställning till frågan om idrottsutövaren K H eller hans helägda aktiebolag skall beskattas för de prispengar och andra inkomster som bolaget kan komma att uppbära med anledning av K H:s idrottsutövning. Skatterättsnämnden anförde att det i princip inte fanns något hinder mot att i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. En förutsättning för att inkomsten av verksamheten skall beskattas hos bolaget och inte direkt hos aktieägaren har dock varit att det av omständigheterna klart framgått att det är bolaget – och inte aktieägaren personligen – som har bedrivit verksamheten. Denna utveckling av praxis har lett till att fria yrken nära förbundna med utövarens person – exempelvis läkare, tandläkare, revisorer samt utövare av litterär eller konstnärlig verksamhet som författare, skådespelare, musiker m.fl. – ansetts kunna bedrivas genom ett aktiebolag. Det torde enligt Skatterättsnämnden också förhålla sig så att denna möjlighet i princip även står öppen för idrottsmän. Regeringsrätten anförde, efter överklagande, att frågan om beskattningen skall ske hos bolaget eller hos ägaren personligen har regelmässigt avgjorts på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Regeringsrätten undanröjde emellertid det aktuella förhandsbeskedet med motiveringen att de omständigheter som skulle läggas till grund för prövningen av frågan om det var idrottsutövaren K H eller aktiebolaget som skulle beskattas för de prispengar och andra inkomster som kunde komma att uppbäras av bolaget, inte var tillräckligt klarlagda (*Regeringsrättens beslut den 3 november 2004 i mål nr 3565-03*).

### 9.3.3 "3:12-utredningen"

Frågan om idrottsutövare kan sätta sin verksamhet på bolag har även tagits upp av "3:12-utredningen" i betänkandet *Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52, del 1)*. Utredningen konstaterade att en grundläggande förutsättning för att aktiebolaget skall godtas som rätt skattesubjekt för en viss inkomst är att det är bolaget som formellt uppträtt som uppdragstagare och att inkomsten gått direkt till bolaget. Utredningen menade att det emellertid inte räcker med att dessa formella förutsättningar är uppfyllda. Av förhandsbeskedet *RSV/FB Dt 1986:9* drog utredningen slutsatsen att det är möjligt att utnyttja sitt namn och att bedriva viss kringverksamhet i bolagsform. För detta krävs dock att verksamheten uppfyller självständighetsrekvisitet, dvs. att bolaget är uppdragsgivarnas formella motpart och att inkomsterna tillförts bolaget. Utredningens slutsats var att en elitidrottsmans tävlingsverksamhet mot denna bakgrund inte torde kunna utövas i bolagsform. För detta skulle förmodligen bl.a. krävas att bolaget tog den ekonomiska risken för den samlade prestationen, dvs. för hela tävlingsarrangemanget och inte enbart risken för den fysiska personens egna förvärvsmässiga prestation.

### 9.3.4 Skatteverkets styrsignal

I Skatteverkets skrivelse den 18 mars 2005 (*Dnr 130 156509-05/111*) har verket tagit ställning till individuella idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform. Verket kommer fram till att i och med att idrottslig verksamhet kan bedrivas i bolagsform bör även tävlingsvinster och prispengar samt andra inkomster som en idrottsutövare får för att ställa upp i tävlingar, kunna redovisas i bolaget. Verket anser att tävlingsvinsterna är en del av den bedrivna verksamheten och även om det är personer och inte bolaget som tävlar så hindrar det inte att inkomsten redovisas i bolaget. Verket jämför med situationen med en artist som uppträder men där ersättningen för uppträdandet redovisas i bolaget. Det avgörande för att inkomster kan redovisas i bolaget är enligt verket att det är bolaget som uppträder som avtalspart i ekonomiskt hänseende. En förutsättning för att individuella idrottsutövare skall kunna bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform är dock att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet.

### 9.3.5 Särskild inkomstskatt för utländska artistföretag som bedriver idrottslig verksamhet i Sverige

Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. innehåller bestämmelser som reglerar i vilken utsträckning utomlands bosatta artister, idrottsmän eller artistföretag är skattskyldiga för inkomster som intjänats i Sverige. Skattepliktig inkomst för en artist, idrottsman eller ett artistföretag är enligt lagen kontant ersättning eller annan ersättning som uppburits från Sverige för artistisk eller idrottslig verksamhet. Med idrottslig verksamhet – som kan bedrivas av både en idrottsman och ett artistföretag – avses framträdande inför publik, direkt eller genom radio eller TV-inspelning, vid tävling eller uppvisning. Både fysiska och juridiska personer omfattas av skattskyldigheten. I denna lagstiftning accepteras således att prispengar till följd av idrottsutövning uppbärs av ett utländskt artistföretag.

### 9.3.6 Slutsatser

En genomgång av den praxis som finns på området visar att det i princip inte finns något skatterättsligt hinder mot att i aktieföretagsform bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. Frågan är om denna princip gör det möjligt för en idrottsutövare att även redovisa start- och prispengar i bolaget. Praxis ger vid handen att en förutsättning för att inkomster av sådant slag skall kunna beskattas i bolaget och inte direkt hos ägaren är att bolaget uppträder som part i ekonomiskt hänseende gentemot tävlingsarrangörer och andra uppdragsgivare. Det skall alltså klart framgå av omständigheterna att det är bolaget och inte ägaren som bedriver verksamheten. Denna uppfattning stöds av Skatteverket som i den ovan redovisade styrsignalen har funnit att en idrottsutövare i skatterättslig mening kan bedriva sin idrottsliga verksamhet i bolagsform, förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Vi delar inte 3:12-utredningens uppfattning att det inte skulle vara möjligt för en idrottsutövare att avsäga sig rätten till ersättning från själva idrottsutövandet och överlåta den till det egna bolaget. Rättsläget kan emellertid inte anses helt klarlagt.

Vårt uppdrag är att överväga ett system som gör det möjligt för professionella idrottsutövare att periodisera sina inkomster. Med

bolagsformen kan man till viss del uppnå detta syfte. Det skall i detta sammanhang nämnas att det gällande systemet för beskattning av bolagsinkomster innebär att utdelade inkomster i princip är föremål för dubbelbeskattning. Första ledet utgörs av bolagsskatten som för närvarande är 28 procent. Andra ledet utgörs av skatten hos aktieägarna på utdelningsinkomster alternativt inkomstskatten hos anställda (ägare) och arbetsgivaravgifter för bolaget. Från och med 1997 gäller dock vissa lättnader i dubbelbeskattningen i onoterade små och medelstora aktiebolag.

## **9.4 Idrottsutövers särskilda pensionsmöjligheter**

### **9.4.1 Inledning**

Sedan mitten av 1980-talet är det möjligt för idrottsutövare med regelbundna inkomster från en och samma arbetsgivare att genom olika pensionslösningar skapa en ekonomisk trygghet för tiden efter den aktiva idrottskarriären. En idrottsförening kan komma överens med en anställd idrottsutövare om att föreningen skall betala ut pension till idrottsutövaren när karriären är slut. På så sätt kan idrottsutövaren fördela sina idrottsinkomster över en längre tid än intjänandetiden. Innan de olika pensionsmöjligheterna redovisas lämnas en summarisk genomgång av det nuvarande pensionssystemet i Sverige.

### **9.4.2 Nuvarande regelsystem<sup>1</sup>**

Alla som bor och arbetar i Sverige omfattas av det allmänna pensionssystemet, som finansieras med pensionsavgifter. Den allmänna pensionen grundar sig på livsinkomsten. Det betyder att allt man tjänar och betalar skatt för ger en rätt till pension. Den pensionsgrundande inkomsten är samma sak som den skattepliktiga inkomsten med avdrag för allmän pensionsavgift. Pensionsavgiften betalas i samband med att arbetsgivaren gör skatteavdrag på lön m.m. Ytterligare avgifter till pensionssystemet betalas genom arbetsgivaravgifter.

Vid sidan av det allmänna pensionssystemet finns ett kompletterande pensionssystem som antingen är ett tjänstepensionssparande

---

<sup>1</sup> Se Dir. 2004:99 Översyn av den skattemässiga behandlingen av tjänstepensioner och privat pensionssparande.

eller ett privat pensionssparande. Det privata skattesubventionerade pensionssparandet sker genom inbetalningar av premier till en pensionsförsäkring eller genom inbetalningar till ett pensionssparkonto enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. I 58 kap. IL finns bestämmelser om vilka villkor som gäller för att ett pensionssparande skall vara skattesubventionerat, s.k. kvalitativa villkor. De kvalitativa villkoren reglerar bl.a. vid vilken ålder pensionen tidigast får betalas ut och under hur lång tid den minst måste betalas ut. Tjänstepensionssparande innebär att en arbetsgivare utfäster sig att i framtiden betala ut pension till en arbetstagarare. En arbetsgivares utfästelse om pension är en del av den ersättning som avtalas för ett förvärvsarbete och är ett bindande avtal om framtida pensionsutbetalningar. Om en arbetsgivare tecknar försäkringar för att infria pensionslöften kommer de framtida pensionerna att betalas ut av försäkringsgivaren. Arbetsgivaren kan också sköta pensionerna i egen regi och själv betala ut pension till sina tidigare anställda. Rätten till skatteavdrag för framtida pensionsutgifter regleras i 28 kap. IL och är kopplad till att pensionsutfästelsen är säkerställd genom vissa särskilt utvalda tryggnadsformer. Två av dessa tryggnadsformer finns angivna i lagen (1967:531) om tryggnads av pensionsutfästelse: avsättning till pensionsstiftelse och särskild redovisning av pensionsskuld i balansräkningen. En tredje skattemässigt accepterad form att trygga en pensionsutfästelse är att arbetsgivaren köper en pensionsförsäkring.

Om arbetsgivarens avsättningar till framtida pensioner sker i någon av dessa tre tryggnadsformer och avsättningarna har ett pensioneringssyfte, kan arbetsgivaren göra avdrag för avsättningarna vid inkomstbeskattningen. Avdragsrätten är omgärdad av vissa kvalitativa och kvantitativa villkor. De kvalitativa villkoren är i allt väsentligt de samma som för det privata pensionssparandet, dvs. vid vilken ålder pensionen tidigast får betalas ut (55 år) och under hur lång tid den minst måste betalas ut (5 år). De kvantitativa villkoren innebär vissa beloppsmässiga begränsningar i avdragsrätten.

Någon enhetlig och uttömmande definition av begreppet pension finns inte inom skatterätten. Allmänt sett är det fråga om en uppskjuten ersättning för tidigare utfört arbete. För att det skall vara fråga om pension torde normalt gälla att en viss typ av förvärvsverksamhet skall ha upphört. När det gäller tjänstepensioner och de tryggnadsformer som berättigar till skattemässiga avdrag vid avsättningen har lagstiftaren som tidigare framgått satt upp



kvalitativa och kvantitativa krav. Beträffande pensionsförsäkringar finns exempelvis detaljerade krav på tidigare pensionsålder, utbetalningstider, möjliga förmånstagare till efterlevandepension. I begreppet pension torde även ligga ett krav på att ersättningen står i rimlig proportion till lönen.

På pensionskostnader betalas inte socialavgifter och allmän löneavgift eftersom de inte är förmånsgrundande i socialförsäkringssystemet. I stället betalas särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader som är cirka åtta procent lägre än socialavgifterna. Underlaget för särskild löneskatt utgörs av arbetsgivarens löpande kostnad för tryggnad av pensionssåtaganden i form av köp av pensionsförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse eller avsättning som skuld i balansräkningen enligt tryggandelagen samt utbetalning av direktpensioner.

Genom avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel beskattas avkastningen på pensionsmedel och sparande i försäkringar. Skatteuttaget görs bl.a. för att kompensera att det inte utgår någon kapitalinkomstskatt på utdelning, räntor eller kapitalvinster på pensionssparande. Skattesatsen för pensionssparande är i dag 15 procent på pensionsmedel jämfört med 30 procent som gäller för annat sparande.

### 9.4.3 Idrottsföreningars pensionslöften

I den s.k. Benny Westblom-domen år 1985 fastslog Regeringsrätten att ersättning som utgått för att spela ishockey var att jämställa med ersättning för förvärvsarbete på grund av ett anställningsförhållande med skyldighet för idrottsföreningen att betala arbetsgivaravgifter (*RA* 85 1:39). I och med domen blev det klart att en idrottsförening skall betraktas som arbetsgivare till en idrottsutövare.<sup>2</sup>

Eftersom endast arbetsgivare kan utfästa pensioner har domen medfört att idrottsföreningar har möjligheter att utge pensionslöften till sina anställda idrottsutövare. Detta innebär fördelar både för föreningarna och för idrottsutövarna. För föreningarna innebär

---

<sup>2</sup> Numera gäller sedan år 1991 den s.k. halva prisbasbeloppsregeln. Ideella föreningar som är skattebefriade enligt reglerna i 7 kap. 7–13 §§ IL och vars huvudsakliga syfte är att främja idrottslig verksamhet, är enligt 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) befriade från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter (och att göra skatteavdrag, 5 kap. 3 § skattebetalningslagen) på ersättningar till en idrottsutövare, om ersättningen understiger ett halvt prisbasbelopp per mottagare. Om ersättningen uppgår till ett halvt prisbasbelopp eller mer, skall avgifter betalas på hela beloppet.

det att särskild löneskatt skall betalas i stället för de åtta procent högre socialavgifterna. För idrottsutövaren innebär det en möjlighet att periodisera en del av sina inkomster till efter idrottskarriären. På det sättet kan både inkomsten och skatten jämnas ut och fördelas på flera år.

### Vilka möjligheter har en idrottsförening att utge pension till en idrottsutövare?

Att teckna en traditionell *pensionsförsäkring* kan vara ett sätt för föreningar att utge idrottspension till idrottsutövare. Fördelen med en sådan är att avkastningsskatten är lägre än för en kapitalförsäkring. Nackdelen är att lägsta möjliga pensionsålder normalt är 55 år. En pensionsförsäkring som kan börja betalas ut tidigast vid 55 års ålder är sannolikt inte så intressant för en ung idrottsutövare. I vart fall inte om det handlar om att efter idrottskarriären underlätta övergången till en civil karriär.

Idrottsföreningar som bedriver verksamhet huvudsakligen i enlighet med sitt ändamål är i princip befriade från inkomstskatt.<sup>3</sup> Av skattebefrielsen följer att idrottsföreningar inte har något skattemässigt intresse av att pensionskostnaden berättigar till avdrag. Många idrottsföreningar har därför bildat *pensionsstiftelser* till vilka de regelbundet sätter av medel för att säkerställa utfästelse om idrottspension. Den stora fördelen med avsättning till stiftelse är att det möjliggör en lägre pensionsålder än 55 år, dvs. pensionen kan falla ut i samband med att idrottskarriären är slut under förutsättning att utbetalningstiden inte är kortare än fem år och att utbetalningarna inte är större i början än i slutet av pensionsperioden.<sup>4</sup> När idrottsutövaren lyfter pensionen betalar denne inkomstskatt som vanligt. För idrottsföreningen är det ekonomiskt fördelaktigt eftersom avsättningen till pensionsstiftelsen endast belastas med särskild löneskatt.

En annan vanlig form av idrottspension är *utfästelse om direktpension*. Särskilt vanligt är det bland elitidrottsföreningar inom lagidrotter som då kan växla en del av lönen mot en framtida direktpension för anställda idrottsutövare. En utfästelse om direktpension innebär att föreningen själv betalar pensionen direkt till idrottsutövaren när idrottskarriären är slut. Eftersom det är fråga

<sup>3</sup> Se kapitel 3.

<sup>4</sup> RÅ 1990 ref. 95 och RSV FB/Dt 1985:22.

om en framtida utbetalning och mycket kan hända innan det är tid för föreningen att infria utfästelsen, säkerställs ofta direktpensionen med en kapitalförsäkring som är pantsatt till idrottsutövaren. På så sätt skyddas idrottsutövaren mot eventuella ekonomiska svårigheter som föreningen kan hamna i.<sup>5</sup>

Kännetecknande för direktpensionen är att avsättningar med anledning av en utfästelse om direktpension sker utanför de former för tryggnad som anges i inkomstskattelagen och som inom vissa ramar berättigar till skattemässigt avdrag redan vid avsättningstillfället. Detta innebär att en utfästelse om direktpension inte berättigar till skattemässigt avdrag för arbetsgivaren vid själva utfästelse- och avsättningstidpunkten. I stället får arbetsgivaren skattemässigt avdrag för pensionen vid utbetalningstillfället. Fonderingen måste alltså göras med beskattade medel vilket gör direktpensionen till ett något dyrare alternativ än en traditionell tjänstepension. I likhet med andra pensionsavsättningar är en direktpension föremål för särskild löneskatt. Om pensionsavsättningen gjorts enligt tryggandelagen skall föreningen betala särskild löneskatt på skuldökningen. Om pensionsavsättningen däremot inte tryggats enligt tryggandelagen aktualiseras betalning av särskild löneskatt först när pensionen betalas ut.

Den stora fördelen med direktpension är på samma sätt som med avsättning till pensionsstiftelse att pensionen kan börja betalas ut efter idrottskarriärens slut under förutsättning att det finns ett reellt pensioneringssyfte. Av det sagda följer att när man börjar lyfta pensionen så får man inte avbryta utbetalningarna. För att gardera sig mot kortvariga inkomstbortfall vid skada eller dålig form går det att teckna en tilläggsförsäkring, vilket dock inte är så vanligt eftersom en sådan försäkring i många fall anses för dyr.

## 9.5 Skogskonto och Upphovsmannakonto

### 9.5.1 Inledning

Inkomstskattelagens bestämmelser om skogskonto och upphovsmannakonto har det gemensamt att de syftar till att underlätta för skogsägare respektive vissa upphovsmän att jämna ut sina inkomster mellan olika beskattningsår. Ett villkor för att få skjuta upp be-

---

<sup>5</sup> Se RÅ 2001 not. 166.

skattningen är att skogsintäkt och intäkt i egenskap av upphovsman sätts in på ett särskilt bankkonto.

### 9.5.2 Skogskonto

För många skogsägare varierar skogsinkomsterna mycket från år till år. För att uppnå en jämnare beskattning och undvika ogynnsamma marginalskatteeffekter som annars kan uppkomma vid avverkning av skog i större kvantiteter under ett beskattningsår, har lagstiftaren gjort det möjligt för skogsägare att göra avdrag för insättning på skogskonto och skogsskadekonto. Reglerna omfattar endast enskilda näringsidkare och svenska dödsbon.

Rätten till avdrag för insättning på skogskonto och skogsskadekonto är knuten till intäkt av skogsbruk som bedrivs som näringsverksamhet. För skogsskadekonto gäller särskilda bestämmelser. Avdrag för insättning på ett skogsskadekonto får göras om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon annan liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av skogen bör avverkas tidigare än som annars skulle ha varit fallet. Värdet av den skog som bör avverkas i förtid skall också överstiga hälften av värdet av den kvarstående skogen. En ytterligare förutsättning för avdrag för insättning på skogsskadekonto är att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning. Avdrag för inte göras för insättning på både skogskonto och skogsskadekonto under ett och samma beskattningsår.

Avdragets storlek är knutet till beskattningsårets skogsintäkter, inklusive försäkringsersättning och uppgår till olika procentsatser av intäkten från skog eller skogsprodukter. Avdrag får göras bara om avdragsbeloppet uppgår till minst 5 000 kronor för skogskonto eller 50 000 kronor för skogsskadekonto.

Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor. Sedan tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättning gjordes senast skulle göras, skall banken betala ut kvarstående medel. Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget eller utbetalningen görs. Det finns även bestämmelser om att över-

låtelse och pantsättning av medel på skogskonto och skogsskadekonto utlöser beskattning.

### 9.5.3 Upphovsmannakonto

Syftet bakom bestämmelserna om upphovsmannakonto är att öka möjligheten till skattemässig resultatutjämning för fria kulturarbetare såsom konstnärer och författare eftersom inkomsterna kan variera kraftigt mellan åren samtidigt som möjligheterna till lager- nedskrivning och överavskrivning på inventarier bedöms mindre än för andra näringsidkare. Genom insättning på ett särskilt upphovsmannakonto kan en fri kulturarbetare jämna ut resultatet av näringsverksamheten mellan olika år. Pengar som satts in på ett upphovsmannakonto, inkomstbeskattas inte förrän det år de tas ut. Rätten till avdrag för insättningen gäller bara inkomster i näringsverksamhet. Det är endast upphovsmän enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen) som har möjlighet att sätta in pengar på upphovsmannakonto. Ersättning för fotografiska verk får inte sättas in på kontot.

Liksom i fråga om skogskonto har reglerna utformats så att avdrag medges för insättningen på upphovsmannakontot. Som förutsättning för avdrag gäller att den skattskyldige är enskild näringsidkare och obegränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång samt att den skattskyldiges upphovsmannaintäkter under året överstiger hans upphovsmannaintäkter under något av de två föregående åren med minst 50 procent. Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar upphovsmannaintäkten. Avdraget får inte överstiga ett belopp som motsvarar två tredjedelar av överskottet av näringsverksamheten för avdraget och före avdrag för avsättning till egenavgifter. Avdrag får dock inte göras med högre belopp än att överskottet, efter avdraget för avsättning till egenavgifter, uppgår till 30 000 kronor. Minimibeloppet för avdrag är 10 000 kronor.

Uttag från ett upphovsmannakonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor. Sedan sex år har gått från ingången av det år då insättning senast skulle göras, skall kreditinstitutet betala ut kvarstående medel. Uttag från ett upphovsmannakonto skall tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget eller utbetalningen görs. Även när det gäller upphovsmannakontot finns

bestämmelser om att överlåtelse och pantsättning av medel på kontot utlöser beskattning.

## 9.6 Idrottsfonder i Finland och Norge

### 9.6.1 Finland

I Finland finns det sedan år 1999 en möjlighet för idrottsutövare att fondera sina idrottsinkomster. Fonderingssystemet är infört i den finska inkomstskattelagen och innebär att en idrottsutövare har möjlighet att periodisera sina idrottsinkomster med hjälp av en träningsfond och/eller en idrottsutövarfond. Systemet har gjort det lättare för idrottsutövarna att efter sin idrottskarriär återgå till arbetslivet eller till studier. Inkomst som inte styrts till någon av dessa fonder beskattas som förvärvsinkomst det år då inkomsten erhöles.

### Bakgrund

Det finska Finansministeriet tillsatte år 1997 en arbetsgrupp som bl.a. hade till uppgift att överväga ett fonderingssystem för idrottsinkomster. Under arbetets gång uppdagades snabbt att idrottsutövare i individuella grenar och i lagidrotter inte hade samma problem utan till viss del måste särbehandlas. En lagidrottare är anställd av sin förening, som betalar idrottarens olycksfalls- och pensionsförsäkringar. Som en parentes kan nämnas att det i Finland finns en speciell lagstiftning som reglerar idrottsutövarnas socialskydd. Ett resultat av detta är att socialskyddskostnaderna för föreningen är cirka 50 procent lägre än för vanliga anställda. Föreningen betalar i stort sett alla kostnader i samband med träning och spel. Eventuella sponsorpengar kommer föreningen till godo. För idrottare i individuella grenar gäller andra spelregler. Idrottaren är fristående "yrkesutövare", som själv betalar en stor del av sina kostnader och står som mottagare av prispengar, sponsorpengar och andra idrottsrelaterade inkomster. Idrottaren kan åtminstone inte tills vidare registrera sig som firma eller aktiebolag för sina idrottsrelaterade inkomster, utan inkomsten beskattas som regel alltid som en personlig inkomst.

Lagidrottarens beskattningsproblem hänger samman med att en relativt hög inkomst ackumuleras under ett fåtal år, ofta under den

tid andra ungdomar använder på studier och yrkesetablering. När idrottskarriären är slut måste idrottaren starta en ny karriär, varvid inkomsterna ofta minskar drastiskt, åtminstone till en början. En frivilligt sparande av inkomst efter skatt är kanske inte det första en ung idrottare tänker på.

Idrottaren i individuella grenar har däremot ofta direkta kostnader som är kopplade till idrottsinkomsternas förvärvande. Det är inte ovanligt att kostnaderna är större än intäkterna, även före skatt. Dessa kostnader kan naturligtvis uppges i skattedeklarationen vid beskattningsårets slut men återbetalning av eventuellt för högt uppburen preliminärskatt sker först i slutet av det påföljande året. Detta ledde till att det så småningom utvecklades olika mer eller mindre "hemgjorda" tillämpningar av skattelagstiftningen. Idrottarens inkomster kunde återfinnas i föreningen, i förbundet, i managers bokföring, i någon stödförening och dylikt. Mera sällan hände det att idrottaren uppgav någon inkomst överhuvudtaget till Skatteministeriet.

En bidragande orsak till den beskrivna utvecklingen var den tidigare uppdelningen av idrottsutövandet i professionellt utövande och amatöriddrott. Idrottsinkomster kunde då inte uppvisas utan risk för att idrottsutövarens kunde uteslutas från vissa tävlingar. Gråzonen gällande idrottarnas inkomstbeskattning höll på att skapa en prestigeförlust för såväl toppidrotten som den finska idrotten i stort.

Tanken på en fondering av idrottarnas inkomster uppstod ursprungligen inom det internationella friidrottsförbundet (IAAF) på 1980-talet. Man ville uppehålla en bild eller kanske snarast en illusion av amatöriddrott. Därför ansåg man att eventuella inkomster borde placeras utom räckhåll för idrottarna i en fond administrerad av det nationella friidrottsförbundet. Därifrån kunde sedan idrottarens kostnader för träning och tävlingar täckas mot uppvisande av originalkvitton.

Högsta förvaltningsdomstolen i Finland godkände 1984 idrottarnas rätt att fondera sina idrottsinkomster och att använda inkomsterna för idrottsrelaterade utgifter. I beslutet konstaterades, att oanvända inkomster skall betalas ut såsom skattepliktig inkomst efter karriärens slut. Underförstått var att ingen skattepliktig inkomst kunde lyftas från fonden så länge karriären varade. Finlands Idrottsförbund (friidrottsförbundet) placerade sin fond under en självständig stiftelse år 1984.

I och med att idrottarna i andra grenar också började få inkomster, skapade respektive förbund egna system för fondering av inkomsterna. Rent tekniskt bokfördes pengarna som förbundets förmögenhet och i en del fall rent av som en inkomst för förbundet. I beskattningen uppstod problem gällande vilka kostnader som skattefritt kunde täckas och vilka utbetalningar som skulle anses som idrottarens personliga inkomst. Det visade sig dessutom senare att många idrottare höll sina pengar på förbundets konto långt efter karriärens slut.

### **Regelverket och kontrollen**

De nya reglerna om fondering av idrottarnas inkomster finns inskrivna i 4 kapitlet i den finska inkomstskattelagen som behandlar periodisering av inkomster och utgifter. Fonderna är också befriade från förmögenhetsskatt.

Enligt bestämmelserna kan en inkomst skattefritt placeras i en träningsfond eller i en idrottsutövarfond. Fonderna förvaltas av en stiftelse, vilket visar på systemets officiella karaktär samt behovet av kontroll och möjlighet till övervakning. Patent- och registerstyrelsen har ansvar för den allmänna övervakningen av stiftelserna. Dessutom skall uppgifter lämnas till Skattestyrelsen. De behöriga stiftelserna utses av Finansministeriet.

Fram till år 2002 har 5 stiftelser fått rätt att handha idrottarnas inkomster. En helt ny stiftelse grundades 1999 av Finlands Idrott vilken för närvarande utnyttjas av drygt 600 idrottare från 36 olika idrottsgrenar. Dessutom har ishockeyförbundet, friidrottsförbundet och skidåkningsförbundet sina egna stiftelser. I förhandsdiskussionerna konstaterades, att idealet skulle vara en enda stiftelse, vars omsättning skulle vara så omfattande att avkastningen därmed skulle växa. Behovet av individualism och insyn har dock tills vidare vunnit över ekonomiska realiteter.

### **Idrottsinkomst**

Tanken är att i stort sett alla idrottsrelaterade inkomster samt inkomster från sponsoravtal skall vara möjliga att fondera. Arvoden från böcker eller programvärdsarvoden och dylika anses emellertid inte vara idrottsrelaterade. Fondering av sponsorpengar förutsätter



ett trepartsavtal, där parterna är idrottaren, förbundet och sponsorn. Tvåpartsavtal mellan idrottaren och sponsorn inkomstbeskattas på vanligt sätt. För att undvika dubbelbeskattning, kan inkomster från internationella tävlingar och annan internationell inkomst inte fonderas, medan dessa i allmänhet redan beskattats i det land där inkomsten kommer ifrån. Inte heller av myndigheter beviljade stipendier eller av förbunden betalade träningsbidrag kan fonderas.

### Träningsfonden

Träningsfonden är avsedd för idrottare i individuella idrotter. Tävlingsarrangörer, sponsorer eller andra betalningsskyldiga betalar in den avsedda summan på idrottarens konto i fonden utan att skatteavdrag gjorts. Med hjälp av träningsfonden kan individuella idrottsutövare täcka kostnaderna för idrottsutövandet på ett flexibelt sätt. På detta sätt får den individuella idrottaren i praktiken samma ställning som en lagidrottare för vilka föreningen direkt bekostar de resor, den utrustning och de tjänster för vilka de individuella idrottsutövarna behöver sina träningsfonder. Den individuella idrottsutövaren kan mot originalkvitton, reseräkningar och dylikt få kostnader täckta utan skatteeffekt.

En viktig fråga är att avgöra, när en kostnad skall anses som normal levnadskostnad, som kan betalas först av beskattad inkomst. Finlands Idrott har tillsammans med Skattestyrelsen utarbetat en normalrutin, som gäller i de flesta fall. Vissa problem har uppstått t.ex. vad gäller ersättning för inköp av mobiltelefoner, kostnader för familjemedlemmars resor, mera skrymmande idrottsredskap eller näringssubstanser. I tveksamma fall kan idrottsutövaren begära ett utlåtande från Skattestyrelsen, huruvida en viss kostnad är idrottsrelaterad.

Alla godtagbara inkomster kan betalas in på träningsfonden. Vid kalenderårets slut görs en avräkning. Av inkomsterna kan 20 000 € lämnas kvar på kontot som ett boägg för nästa år. Högst 20 procent av årets bruttointäkter eller 25 000 € kan överföras till idrottsutövarfonden. Resten skall lyftas mot uppvisat skattekort. Om de årliga intäkterna under två år blir lägre än 800 €, kan idrottsutövaren inte längre utnyttja fonden.

Fonden fungerar i arbetsgivares ställe så att nödvändiga redovisningar till myndigheter angående skatteavdrag, utbetalningar och

kostnadsersättningar tas om hand av fonden. Fonden kan också efter ett särskilt avtal sköta om idrottarens lagstadgade försäkringar. Idrottarna har åtminstone inte tills vidare behövt betala för denna service men har inte heller kunnat lyfta någon avkastning. Bankräntan på brukskonton är dessutom i praktiken noll. I stället försöker fonden med hjälp av kortfristiga placeringar av idrottarnas pengar åstadkomma en avkastning, som sedan används för att täcka kostnaderna.

### **Idrottsutövarfonden**

Idrottsutövarfonderna skall till skillnad från träningsfonderna kunna utnyttjas av idrottsutövare inom alla idrottsgrenar. Till dessa fonder kan även löneinkomster från idrottsutövningen styras. Idrottsutövare inom lagidrotter har till största delen löneinkomster. Avsikten är att medel som placerats i en idrottsutövarfond skall finnas där under hela idrottskarriären. Till en idrottsutövarfond kan en individuell idrottsutövare överföra högst 20 procent eller 25 000 € av i träningsfonden placerade inkomster under respektive år. En lagidrottare kan få högst 20 procent eller 25 000 € av beskattningens års idrottsinkomster placerade utan skatteavdrag i idrottsutövarfonden. Maximalt får det finnas 50 000 € i idrottsutövarfonden. Arbetsgivaren gör inbetalningen. Den fonderade andelen ingår emellertid i beräkningsgrunden för olycksfalls- och pensionsförsäkringen för idrottaren i fråga.

Idrottaren får lyfta det fonderade kapitalet efter idrottskarriären under minst fem och högst tio år i jämstora delar. Avkastningen får lyftas under det påföljande året. Avkastningen är skattepliktig och skatteavdrag görs av fonden enligt uppvisat skattekort. Om idrottaren vill skatteplanera gäller det att fundera i vilken livssituation skatteeffekten är som lägst. Fonden upplöses när idrottskarriären är avslutad. Kriteriet är att idrottsinkomsterna under två på varandra följande år understiger 9 400 €. Fonden kan upplösas tidigare om idrottsutövaren kan visa att idrottskarriären på grund av skada eller liknande är slut.

## 9.7 Idrottsfond i Norge

### Allmänt

Aktiva idrottsutövare i Norge har möjlighet att öppna en idrottsfond i enligt med de villkor som gäller för respektive idrottsförbund efter godkännande av Finansdepartementet. Idrottsinkomster som sätts in i fonden beskattas först när idrottsutövaren ta ut pengarna från fonden. För närvarande är det sex idrottsförbund som upprättat sådana standardvillkor; Friidrottsförbundet, Simförbundet, Kanotförbundet, Skidförbundet, Brottningsförbundet och Skridskoförbundet. Syftet med Idrottsfonden är att göra det möjligt för idrottsutövaren att skjuta upp beskattningen av sina idrottsinkomster till dess karriären är slut för att på så sätt underlätta övergången till ett nytt yrke eller utbildning.

Bakgrunden till idrottsfonden var den Internationella Kommiténs (IOK) amatörregler som gällde fram till 1991. Det var endast amatörer som fick delta i de olympiska spelen och IOK krävde att de nationella idrottsförbunden införde egna amatörregler som överensstämde med IOK:s krav på amatörstatus. Amatörreglerna innebar att en idrottsutövare inte själv fick tjäna pengar på sitt idrottsutövande. Idrottsutövaren fick inte heller själv stå som avtalspart i sponsoravtal eller ta emot sponsorintäkter. Det var endast idrottsförbunden eller den nationella olympiska kommittén som fick ingå sponsoravtal och ta emot sponsorpengar. Idrottsutövarna fick endast ta emot pengar för att täcka kostnader som var hänförliga till idrottsutövandet samt för förlorade arbetsinkomster. Idrottsfonden gjorde det möjligt för idrottsutövarna att tjäna pengar på sin idrottsutövning utan att det stred mot IOK:s krav på amatörstatus.

### Idrottsfonden

De särskilda idrottsförbundens fonder skall utformas i enlighet med de standardvillkor som finns på området och som reglerar hur medlen skall förvaltas och på vilket sätt insättningar och uttag skall ske. Standardvillkoren föreskriver att den ersättning som en idrottsutövare får från reklam, sponsorer, prispengar eller annan ekonomisk ersättning och som utgår till idrottsutövarens personliga kan inbetalas till idrottsutövarens konto i respektive specialförbunds idrottsfond. Under den aktiva idrottskarriären har id-

rottsutövaren möjlighet att ta ut pengar från fonden för idrottsrelaterade kostnader och som kompensation för inkomstbortfall. Utbetalningen skall godkännas av förbundet. När idrottsutövaren slutar sin aktiva karriär skall inestående medel inklusive avkastning betalas ut till idrottsutövaren i lika stora delar varje år och under minst sex år.

### **Förmögenhet**

De medel som finns inestående i fonden vid beskattningsårets slut skall beaktas vid beräkning av idrottsutövarens underlag för förmögenhetsskatt.

### **Inkomster**

Inkomster som sätts in i fonden undantas från inkomstbeskattning. Alla uttag som görs från fonden utgör, bortsett från redan beskattad avkastning, skattepliktig inkomst det år då uttag görs. Uttag från fonden kan efter en framställning från idrottsutövaren behandlas som skattefri kostnadsersättning, om förutsättningarna för detta är uppfyllda. Uttag som inte utgör avkastning eller kostnadsersättning beskattas som lön. Avkastningen på medel inestående i fonden skall beskattas som ränteintäkt det år då avkastningen uppkom.

### **Avdrag**

Idrottsutövaren har rätt till avdrag för kostnader som är hänförliga till intäkternas förvärvande. Avdrag för inte göras för annat än idrottsrelaterade kostnader.

### **Fördelar med fonden**

Idrottsfonden för aktiva idrottsutövare innebär flera fördelar jämfört med de ordinarie skattereglerna för tjänsteinkomster:

Idrottsutövaren betalar inte skatt på sina idrottsinkomster förrän uttag görs från fonden, vilket innebär en skattekredit eftersom uttagen kan fördelas på flera år.

Idrottsutövaren får en jämnare beskattning av sin idrottsinkomster eftersom det är möjligt att undvika den progressivitet som finns i skattesystemet.

### Nackdelar med fonden

Inkomstutjämnningen kan leda till att idrottsutövaren förlorar pensionspoäng, eftersom en hög skattepliktig lön kan ge högre pensionspoäng. De medel som finns i fonden kan inte fritt disponeras. Uttag från fonden behandlas som inkomst av tjänst och inte som inkomst av näringsverksamhet.

### Den praktiska tillämpningen

De standardvillkor som reglerar hur idrottsfonderna skall förvaltas och hur inestående medel får disponeras, innehåller inte några villkor som begränsar hur stora insättningar eller uttag som får göras från fonden. Det är upp till de särskilda idrottsförbunden att bestämma om detta. I praktiken finns det inte några begränsningar i hur stora belopp som får sättas in och tas ut ur fonden. I den praktiska tillämpning har det även visat sig svårt att veta hur standardvillkoren skall tolkas ifråga om när uttag får göras för att täcka idrottsrelaterade kostnader och inkomstbortfall. Det är även oklart när en idrottsutövare skall anses ha avslutat sin idrottskarriär.

Mot bakgrund av de problem som finns med den praktiska tillämpningen av idrottsfonderna, överväger Finansministeriet att göra en översyn av regelverket i syfte att göra reglerna tydligare och mer detaljerade. I samband med en sådan översyn, kan även systemets legitimitet och rättvisa i förhållande till andra yrkesgrupper komma att omprövas.

## 9.8 Bör ett system med idrottsutövarkonto införas?

**Vårt förslag:** Kommitténs arbete med att överväga behovet och lämpligheten av ett idrottsutövarkonto visar att det i Sverige, liksom i Norge och Finland, finns ett behov av att – vid sidan om befintliga pensions- och bolagslösningar – införa ett idrottsutövarkonto för professionella idrottsutövare i individuella idrotter.

Det är viktigt för Sverige att vi idag och i framtiden har idrottsutövare på hög nivå. Framgångsrika idrottsutövare är goda ambassadörer och sätter Sverige på kartan i mycket positiva sammanhang. Det är även viktigt att lyfta fram det samband som finns mellan elitidrott och breddidrott. Stora idrottsprestationer lockar människor till att idrotta, inte minst unga människor. En idrottsrörelse med bredd är positivt för folkhälsan men också en bra grund för att hitta de toppresterande.

Vi vill stötta idrottsrörelsen och på olika sätt tillse att vi också i framtiden har framgångsrika idrottsutövare. Enligt vår bedömning kan ett idrottsutövarkonto bidra till detta och vi är därför beredda att föreslå ett sådant. Detta trots att vi kan se att det kan finnas andra grupper som också kan hävda att de skulle förtjäna förmåner i skattehänseende av liknande anledningar som idrottsrörelsen hävdar för idrottsutövarna. Vi saknar emellertid tillräckligt underlag för att med utgångspunkt från vårt uppdrag bedöma om andra yrkesgrupper har samma behov som idrottsutövare att fördela sina inkomster över tiden.

Ett system med idrottsutövarkonto är enklare och kan vara ekonomiskt mer fördelaktigt än att bilda bolag. Samtidigt kan ett sådant system bidra till att Skatteverket i större utsträckning än idag får kännedom om idrottsutövares inkomster, vilket minskar risken för skatteundandragande. Sammantaget bedömer vi att ett idrottsutövarkonto skulle få positiva effekter för idrottsrörelsen. Vi väljer därför att lägga ett förslag om idrottsutövarkonto.

Idrottsskattekommittén har fått uppdraget att överväga behovet och lämpligheten av att införa någon form av idrottskonto eller liknade som möjliggör för professionella idrottsutövare att fördela sina inkomster som inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet över en längre tid än den aktiva idrottskarriären. Det handlar alltså om en alternativ skattmodell för de professionella idrottsutövare som får sina idrottsinkomster beskattade i inkomstslaget tjänst. Syftet med en sådan modell skall enligt direktiven vara att underlätta de ekonomiska förutsättningarna för idrottsutövare att efter idrottskarriärens slut återuppta studier eller inleda en ny yrkeskarriär. I våra överväganden skall vi beakta kraven på en likformig beskattning och vilka följder en sådan modell kan få i förhål-

lande till andra yrkesgrupper vars inkomster varierar kraftigt över tiden. Rättvise- och legitimitetsskäl skall uppmärksammas särskilt.

Uppdraget är inriktat på professionella idrottsutövare. Vad som avses med begreppet professionella idrottsutövare anges inte närmare. Vid tillämpningen av den halva prisbasbeloppsregeln i 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) avses med begreppet idrottsutövare även tränare, gymnastikinstruktörer, domare, linjemän och materialförvaltare. Även sådana funktionärer omfattas som regelmässigt medverkar vid träningar och tävlingar. I socialavgiftssammanhang har således begreppet idrottsutövare en vidare betydelse än den rent språkliga. Uppdragets koppling till professionella idrottsutövare för väl närmast tanken till utövarna själva men det är inte självklart eftersom det även finns professionella tränare och domare. Det är inte heller självklart vad som avses med begreppet professionell. Som professionell betraktade Stiftelse- och föreningskatteskommittén de utövare som får en väsentlig del av sin försörjning från idrottsutövningen. Sammantaget råder alltså en viss osäkerhet kring frågan om vilka som enligt direktiven skall omfattas av ett eventuellt förslag om idrottskonto. I uppdraget får därför anses ingå att även ta ställning till vilka som bör omfattas av ett sådant förslag.

I det föregående har vi undersökt vilka andra möjligheter som idrottsutövare har att periodisera sina inkomster. Undersökningen visar att idrottsutövare med mer eller mindre regelbundna inkomster från en och samma arbetsgivare (förening) har möjligheter att avtala om ett avstående av delar av inkomsten till förmån för en pensionsavsättning i någon form. Systemet möjliggör att avsatta medel kan börja lyftas efter det att idrottskarriären är slut (idrottspension).<sup>6</sup> Det är främst inom lagidrotter på högsta nivåer som det är mest frekvent förekommande med sådana pensionslösningar eftersom det är inom dessa idrotter man i störst utsträckning uppbär fast månadslön eller motsvarande och därför har möjlighet att vid avtalsskrivandet bedöma hur stor del av inkomsten som kan sättas av till pension.

Idrottsutövare med flera uppdragsgivare kan bedriva sin idrottsliga verksamhet i aktiebolagsform och därigenom utnyttja bolagsformens möjligheter till periodisering. Enligt uppgifter från idrottsrörelsen finns det relativt många bolag i Sverige som ägs av idrottsutövare från vilket idrottsutövaren helt eller delvis bedriver

---

<sup>6</sup> Se avsnitt 9.4.3.

idrottslig verksamhet i form av eget idrottsutövande och tjänster förknippade med idrott. När det gäller bolagslösningen, som främst utnyttjas av individuella idrottare, råder en viss osäkerhet kring frågan i vilken utsträckning det är möjligt att redovisa start- och prispengar, dvs. inkomster av mer personlig karaktär, i bolaget. Praxis ger enligt vår mening vid handen att en förutsättning för att inkomster av sådant slag skall kunna beskattas i bolaget och inte direkt hos ägaren är att bolaget uppträder som part i ekonomiskt hänseende gentemot tävlingsarrangörer och andra uppdragsgivare. Det skall alltså klart framgå av omständigheterna att det är bolaget och inte ägaren som bedriver verksamheten. Denna uppfattning stöds av Skatteverket som i den ovan redovisade styrsignalen har funnit att en idrottsutövare i skatterättslig mening kan bedriva sin idrottsliga verksamhet i bolagsform, förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Rättsläget kan emellertid inte anses klarlagt.

Av redogörelsen framgår att det inte är alla yrkesmässiga idrottsutövare som har möjlighet att periodisera sina inkomster över tiden. För individuella idrottsutövare som saknar möjligheten att regelbundet göra pensionsavsättningar och som varken kan eller vill bedriva näringsverksamhet skulle ett idrottsutövarkonto vara till hjälp för att i ekonomiskt hänseende klara en övergång till ett arbetsliv efter idrottskarriären. Kommittén har försökt kartlägga behovet av ett idrottsutövarkonto. Riksidrottsförbundet har på kommitténs uppdrag gjort en enkät bland specialidrottsförbunden för att uppskatta hur många idrottsutövare som kan tänkas vara i behov av ett idrottsutövarkonto som gör det möjligt att skjuta upp beskattningen av idrottsinkomster, dock inte lön eller annan inkomst som erhålls på grund av anställning. Enkäten visar att 20 av 68 förbund, varav 17 förbund i individuella idrotter, ansåg att det i den egna idrotten finns ett behov av ett idrottsutövarkonto. Sammantaget visar enkäten att ca 300 personer har behov av ett idrottsutövarkonto.

När man överväger någon form av idrottsutövarkonto väcker det frågor om hur ett sådant förslag förhåller sig till kraven på en likformig beskattning och vilka följder det kan få i förhållande till skattskyldiga i andra yrken eller skattskyldiga som av en eller annan anledning har inkomster som varierar kraftigt över tiden. Skattesystemets krav på en likformig och neutral beskattning innebär dels att likartade fall skall beskattas på ett likartat sätt och att förvärvsinkomster skall beskattas på samma sätt oavsett i vilken form in-



komsten erhålls, dels att beskattningen skall vara utformad på ett sådant sätt att den är neutral i förhållandet mellan olika handlingsalternativ. Beskattningen skall inte styra den enskildes handlande. För att skattesystemet skall behålla sin stabilitet och för att undvika ekonomiska snedvridningar av inte önskvärt slag bör avsteg från dessa principer göras endast om starka skäl talar för det. Ett idrottsutövarkonto möjliggör en fördelning av idrottsinkomster över tiden, vilket innebär att idrottsutövare kan lindra effekten av eller helt undgå den progressiva beskattningen.

Till inkomstslaget tjänst hänförs inte bara olika typer av anställningsinkomster. Dit räknas även inkomster från mera tillfälligt bedriven verksamhet av t.ex. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig art. Inkomstskattelagens bestämmelser om skogskonton och upphovsmannakonto, som innebär att skogsägare och upphovsmän under vissa förutsättningar kan få sina inkomster utjämnade på flera år, motiveras med att dessa skattskyldiga har inkomster som kan variera kraftigt mellan olika år. Dessa möjligheter till periodisering av inkomster förutsätter dock att skogsägaren och upphovsmannen bedriver näringsverksamhet. Även inkomstskattelagens bestämmelser om att företagare har möjlighet att göra avsättningar till periodiseringsfond, förutsätter naturligtvis att företagaren bedriver näringsverksamhet. I inkomstslaget tjänst tillämpas kontantprincipen, vilket innebär att en förvärvsinkomst skall tas upp till beskattning det beskattningsår då inkomsten kan disponeras eller på annat sätt kommit den skattskyldige till del. Någon möjlighet att periodisera inkomster finns inte.

Framgångsrika idrottsutövare hör till den grupp inkomsttagare som under en relativt kort period av år kan tjäna mycket pengar eller som har kraftigt varierande inkomster mellan åren. Den progressiva beskattningen i inkomstslaget tjänst, med för närvarande tre inkomstskikt med olika skattesatser, innebär att dessa inkomsttagare kan bli betydligt hårdare beskattade än vad som gäller för en skattskyldig med jämna inkomster. Hur mycket hårdare beror naturligtvis på inkomsternas storlek. Skattesystemets krav på en likformig beskattning kan i kombination med kontantprincipen i vissa fall få effekter som leder till en olikformlig beskattning sett över en längre period. Några mycket framgångsrika svenska idrottsutövare har av skatteskäl valt att bosätta sig utomlands. Det är dock oklart i vilken utsträckning dessa idrottsutövare skulle återvända till Sverige om det infördes någon form av idrottsutövarkonto. Man skall samtidigt komma ihåg att utökade periodise-

ringsmöjligheter sannolikt skulle uppmuntra till att fler idrottsutövare valde att inte flytta utomlands av skatteskal.

I Finland var det inte enbart skälet att underlätta övergången till ett yrkesliv efter idrottskarriären som låg bakom införandet av idrottsfonder. Det var också ett sätt att lösa problemet med att idrottsinkomster i relativt stor utsträckning undandrog från beskattning. Enligt uppgifter från RF finns det även i Sverige ett problem med att idrottsinkomster inte alltid redovisas till Skatteverket. Hur vanligt det är, är det dock svårt att säga något om. Ett öppet fonderingssystem, som gör det möjligt för vissa idrottsutövare att skjuta upp beskattningen av sina idrottsinkomster, kan bidra till att Skatteverket i större utsträckning får uppgifter om sådana inkomster, vilket minskar risken för skatteundandragande.

Idrottsutövare är inte ensamma om att de fördelningspolitiska inslagen i skattesystemet kan leda till ogynnsamma marginalskatteeffekter. Skattesituationen kan vara jämförbar med skattskyldiga med andra "fria" yrken som är nära förbundna med utövarens person, t.ex. utövare av litterär eller konstnärlig verksamhet som skådespelare, artister m.fl. som inte bedriver enskild näringsverksamhet. Men också andra skattskyldiga som inte tillhör någon speciell yrkesgrupp kan under sitt yrkesverksamma liv ha inkomster som i stor utsträckning varierar under längre eller kortare perioder. Ett undantag även för dessa mer eller mindre identifierade grupper av skattskyldiga, riskerar att försvaga delar av personbeskattningen.

Kommitténs arbete med att överväga behovet och lämpligheten av ett idrottsutövarkonto visar att det i Sverige, likt Norge och Finland, finns ett behov av att – vid sidan om befintliga pensions- och bolagslösningar – införa ett idrottsutövarkonto för professionella idrottsutövare i individuella idrotter.

Det är viktigt för Sverige att vi idag och i framtiden har idrottsutövare på hög nivå. Framgångsrika idrottsutövare är goda ambassadörer och sätter Sverige på kartan i mycket positiva sammanhang. Det är även viktigt att lyfta fram det samband som finns mellan elitidrott och breddidrott. Stora idrottsprestationer lockar människor till att idrotta, inte minst unga människor. En idrottsrörelse med bredd är positivt för folkhälsan men också en bra grund för att hitta de toppresterande. Ett idrottsutövarkonto har efterfrågats av idrottsrörelsen dels som ett sätt att få fler idrottsutövare att välja att inte lämna Sverige, dels för att underlätta för dem att växla karriär när den aktiva idrottstiden är över.

Vi vill stötta idrottsrörelsen och på olika sätt tillse att vi också i framtiden har framgångsrika idrottsutövare. Enligt vår bedömning kan ett idrottsutövarkonto bidra till detta och vi är därför beredda att föreslå ett sådant. Detta trots att vi kan se att det kan finnas andra grupper som också kan hävda att de skulle förtjäna förmåner i skattehänseende av liknande anledningar som idrottsrörelsen hävdar för idrottsutövarna. När det gäller fysik så är exempelvis dansare också beroende av sin fysik som ger kortare yrkesutövning på liknande sätt som idrottsutövare på hög nivå. Även om det inte är så vanligt med höga inkomster för dansare, är möjligheten att växla karriär mycket viktig. När det gäller höga inkomster under kort tid så finns det ett antal andra grupper i samhället som också har varierande inkomster. Vi saknar emellertid tillräckligt underlag för att med utgångspunkt från vårt uppdrag bedöma om andra yrkesgrupper har samma behov som idrottsutövare att fördela sina inkomster över tiden.

Ett system med idrottsutövarkonto är enklare och kan vara ekonomiskt mer fördelaktigt än att bilda bolag. Samtidigt bidrar ett sådant system till att Skatteverket i större utsträckning än idag får kännedom om idrottsutövares inkomster, vilket minskar risken för skatteundandragande. Sammantaget bedömer vi att ett idrottsutövarkonto skulle få positiva effekter för idrottsrörelsen. Vi väljer därför att lägga ett förslag om idrottsutövarkonto.

## 10 Förslag till bestämmelser om idrottsutövarkonto

*I detta kapitel redovisas kommitténs överväganden om innehåll och utformning av förslag till bestämmelser om idrottsutövarkonto.*

### 10.1 Syftet med ett idrottsutövarkonto

Bakgrunden till önskemålen om att införa någon form av idrottsutövarkonto är att professionella idrottsutövare ofta har en relativt kort karriär som inte sällan infaller under en period i livet då det är brukligt att studera och skaffa sig en yrkesutbildning. Ett idrottsutövarkonto syftar till att göra det möjligt för idrottsutövare att skjuta upp beskattningen av idrottsinkomster tills den aktiva idrottskarriären är slut. Genom att fördela inkomsterna jämnare över åren förbättras de ekonomiska förutsättningarna för att efter idrottskarriärens slut återuppta studier eller inleda en ny yrkeskarriär. Ett system med idrottsutövarkonto, som gör det möjligt för vissa idrottsutövare att skjuta upp beskattningen av sina idrottsinkomster, kan bidra till att Skatteverket i större utsträckning får uppgifter om sådana inkomster, vilket minskar risken för skatteundandragande.

### 10.2 Förslagets innehåll och utformning

**Vårt förslag:** Fysisk person som har intäkt i egenskap av idrottsutövare (idrottsutövarintäkt) får dra av belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (idrottsutövarkonto). Avdrag får inte göras för intäkt i form av lön eller annan inkomst som erhålls på grund av anställning.

Uttag från ett idrottsutövarkonto anses inte som idrottsutövarintäkt.

Som förutsättning för avdrag gäller att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig vid beskattningsårets utgång.

Systemet med ett idrottsutövarkonto är konstruerat med reglerna om skogskonto och upphovsmannakonto som förebilder (se avsnitt 9.5). Avdrag för insättning på idrottsutövarkonto får göras av fysisk person som i egenskap av idrottsutövare fått ersättning som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Med idrottsutövarintäkt avses alla idrottsrelaterade inkomster, såsom prispengar, apperanche money, sponsor- och reklaminkomster, dvs. inkomster som har sin grund i den idrottsliga prestationen. Uttag från idrottsutövarkonto anses inte som idrottsutövarintäkt.

Begreppet idrottsutövare finns definierat på socialavgiftsområdet (se avsnitt 3.6.2) Med utövare avses där även tränare, gymnastikinstruktörer, domare, linjemän och materialförvaltare. Även sådana funktionärer omfattas som regelmässigt medverkar vid träningar och tävlingar.

Avdrag för insättning på idrottsutövarkonto får emellertid inte göras för intäkt i form av lön, förmån eller annan inkomst som erhålls på grund av anställning. Idrottsutövarkontot kan därför antas få störst betydelse för idrottsutövare i individuella idrotter. Det är också där behovet av ett idrottsutövarkonto är som störst.

Systemet tillåter även att utländska inkomster sätts in på kontot. För att undvika internationell dubbelbeskattning har Sverige ingått ett stort antal skatteavtal med andra länder. Sverige har även utformat interna svenska regler för att undvika eller minska risken för dubbelbeskattning i de fall det inte finns något skatteavtal. Om Sverige enligt bestämmelser i skatteavtal inte har rätt att beskatta inkomst får svensk skatt inte tas ut. I de fall inkomst inte omfattas av skatteavtal finns bestämmelser i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL. Har Sverige inte ingått skatteavtal är AvrL inte tillämplig.

Avräkning skall ske från svensk skatt som tas ut vid taxeringen det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat medtagits vid taxering här (4 § andra stycket AvrL). Det innebär att avräkning aldrig får ske för utländsk skatt som utgår på inkomst som inte medtagits vid taxeringen.

Systemet med idrottsutövarkonto är utformat på det sättet att avdrag medges vid inkomsttaxering med ett belopp som motsvarar den samlade insättning som har gjorts på kontot under beskattningsåret. Avdraget neutraliserar alltså idrottsutövarintäkten och

beskattningen skjuts upp till dess uttag från kontot görs. Det är först då det går att räkna ut den svenska skatt som den utländska skatten skall avräknas mot. I de fall det är fråga om utländska inkomster kommer det alltså inte att ske någon uppskjuten utländsk beskattning, utan endast en uppskjuten avräkning av den utländska skatten. Uttag från ett idrottsutövarkonto skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då uttag görs. Idrottsutövaren får då yrka avdrag för utländsk skatt som belöper på idrottsutövarintäkten.

Avdrag för insättning på ett idrottsutövarkonto får vidare bara göras av fysiska personer som vid beskattningsårets utgång är obegränsat skattskyldiga här. EG-rätten om fri rörlighet för personer är i första hand inriktad på att förbjuda öppen diskriminering av medborgare från andra medlemsstater. I skattelagstiftningen har regelmässigt de skattskyldigas hemvist en avgörande betydelse för hur de beskattas och i de flesta länder beskattas bosatta och icke bosatta personer olika i vissa avseenden. Diskriminering enligt EG-rätten föreligger när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. EG-domstolen har uttalat att förhållandena för de personer som är respektive inte är bosatta i en viss stat vanligtvis inte är jämförbara eftersom det normalt finns objektiva skillnader mellan de båda kategorierna (Schumacker-fallet (C 279/93)). Enligt vår bedömning strider inte kopplingen mellan avdragsrätt för insättning på idrottsutövarkonto och hemvist i Sverige mot EG-rätten.

### 10.3 Avdragets storlek

**Vårt förslag:** Avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar idrottsutövarintäkten.

Avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar idrottsutövarintäkten. Det innebär att beskattningen av idrottsutövarintäkterna skjuts upp till de beskattningsår som uttag från kontot görs. I övrigt innehåller bestämmelserna inte några begränsningar för hur stora eller små belopp som får sättas in på ett idrottsutövarkonto. Progressiviteten i beskattningen innebär emellertid att det inte finns några skattemässiga fördelar med ett idrottsutövarkonto så länge inkomsterna understiger den nedre bryt-

punkten som före grundavdrag uppgår till 313 000 kronor per år (inkomståret 2005).

#### 10.4 Insättning på kontot

**Vårt förslag:** En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på idrottsutövarkonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlidade kreditinstitutet.

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett idrottsutövarkonto senast vid beskattningsårets utgång.

Som idrottsutövarkonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.

I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogsmedelskonto m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan.

Insättning på idrottsutövarkonto får inte göras i mer än ett kreditinstitut. Det finns däremot ingenting som hindrar att flera konton används. Det kan till och med vara en fördel att ha ett konto för varje år för att på så sätt underlätta identifieringen av utländsk inkomst och möjligheten att avräkna utländsk skatt som belöper på sådan inkomst. Avdrag får göras vid taxeringen bara om medlen sätts in på ett idrottsutövarkonto senast vid beskattningsårets utgång.

I likhet med upphovsmannakonto, skogskonto och pensionssparkonto godtas bara sådant konto hos svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige (se 21 kap. 35 §, 32 kap. 7 § och 58 kap. 22 § IL). Genom att begränsa möjligheten att sätta in pengar på ett konto i ett kreditinstitut med verksamhet i Sverige säkerställs att de inkomster som skjuts upp från beskattning, kommer att beskattas i Sverige när medlen vid en senare tidpunkt tas ut från kontot. Det finns ett starkt allmänintresse av att på detta sätt bevara den svenska beskattningsrätten och skattekontrollens effektivitet. Frågan är emellertid om en sådan reglering är förenlig med EG-rättens krav på fri rörlighet för tjänster som bl.a. innebär att det inte är tillåtet att ha nationella regler som missgynnar företag inom EU som inte är etablerade i Sverige. Paralleller kan dras med den svenska tjänstepensionsbeskattningen som ifråga om företags avdragsrätt för pensionsavsättningar gör åtskillnad mellan

pensionsförsäkringar meddelade i Sverige respektive utlandet. Den svenska regeringens inställning är att det är förenligt med EG-rätten att göra en sådan åtskillnad för att skydda den svenska beskattningsrätten. Med anledning av genomförandet av tjänstepensionsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG) har regeringen helt nyligen föreslagit vissa ändringar i skattelagstiftningen. Enligt förslaget (prop. 2005/06:22) krävs att ett utländskt pensionsinstitut bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige för att institutet, i likhet med motsvarande svenska institut, skall kunna erbjuda arbetsgivare att teckna tjänstepensionsavtal som medför att beskattningen av arbetstagaren skjuts upp till dess pensionen utbetalas. Huruvida regeringens inställning är förenlig med EG-rätten kommer att avgöras i samband med att EG-domstolen under 2006 tar ställning till Danmarks tjänstepensionsbeskattning som uppvisar stora likheter med den svenska lagstiftningen. Sverige har intervenerat i domstolsprocessen. Det saknas därför anledning för Idrottsskattekommittén att i detta läge ha någon annan uppfattning än att det är förenligt med EG-rätten att, i likhet med upphovsmannakonto, skogskonto och pensionsspar-konto, kräva att ett eventuellt idrottsutövarkonto skall föras av ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstitut med filial i Sverige. Ifråga om avsättning till ett idrottsutövarkonto finns det också ett direkt samband mellan avdraget och den uppskjutna beskattningen.

#### *Hur skall avkastningen på kontot beskattas?*

Ränta på medel som står inne på idrottsutövarkonto skall tillgodoföras idrottsutövaren årligen eller oftare. Räntesats bestäms av kreditinstitutet. På räntan tas skatt ut enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogsmedel m.m. med 15 procent. Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs idrottsutövarkontot innehåller kreditinstitutet skatten för kontohavarens räkning. Den låga skattesatsen i lagen är vald med beaktande av att avkastningen läggs till kapitalet som senare vid uttag från kontot kommer att beskattas igen. När det gäller inestående medel på idrottsutövarkonto kommer uttag från kontot att beskattas som inkomst av tjänst.



## 10.5 Uttag från kontot

**Vårt förslag:** Uttag från ett idrottsutövarkonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre än 1 000 kronor.

Sedan tio år har gått från ingången av det år då insättning gjordes, skall kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.

Uttag från ett idrottsutövarkonto skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då uttag görs.

### När skall uttag från kontot få ske?

#### *Huvudförslag*

Syftet med ett idrottsutövarkonto är att göra det möjligt för idrottsutövare att skjuta upp beskattningen av idrottsinkomster tills den aktiva idrottskarriären är slut. Genom att fördela inkomsterna jämnare över åren förbättras de ekonomiska förutsättningarna för att efter idrottskarriärens slut återuppta studier eller inleda en ny yrkeskarriär. För att systemet med ett idrottsutövarkonto skall bli så enkelt som möjligt att tillämpa, förordar vi uttagsbestämmelser som inte ger upphov till kontrollproblem och som gör det möjligt för den skattskyldige att själv avgöra när och hur uttag skall ske. Vid långvarig skada eller sjukdom kan exempelvis medel tas ut från kontot för att täcka eventuell inkomstförlust. Uttag kan även göras för att täcka idrottsrelaterade kostnader. För att underlätta den administrativa hanteringen bör dock uttag från kontot få göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen och inte med lägre belopp än 1 000 kronor. Sedan tio år har gått från ingången av det år då insättning gjordes, skall kreditinstitutet betala ut de medel, inklusive ränta, som finns kvar på kontot. Görs en insättning den 1 maj 2007 skall således beloppet tas ut eller återbetalas senast efter den 1 januari 2017.

För den enskilde idrottsutövaren innebär möjligheten att skjuta upp beskattningen av vissa av sina idrottsinkomster en betydande skatteförmån, speciellt för de idrottsutövare som kan utnyttja systemet i stor utsträckning. Hur stor skatteförmånen blir beror på hur stora belopp som sätts in och hur länge medlen blir kvar på kontot. En idrottsutövare som inte använder kontot på avsett sätt,

dvs. tar ut medel från kontot efter kort tid, kommer inte att uppnå några nämnbara skattefördelar.

Uttag från ett idrottsutövarkonto skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då uttag görs.

#### *Alternativa uttagsbestämmelser*

Vi har även övervägt strängare uttagsbestämmelser som endast gör det möjligt att ta ut medel från kontot i samband med att idrottskarriären är slut samt i situationer där idrottsutövaren på grund av sjukdom, skada eller andra liknade grunder är förhindrad att utöva sin idrott under en längre tid (ca 6 mån). I likhet med det finska systemet skulle kopplingen till idrottskarriärens slut kunna ske genom en regel som innebär att karriären skall anses avslutad när

1. insatta medel på kontot under två på varandra följande år understiger exempelvis ett prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (39 700 kronor år 2006) *eller*

2. idrottsutövarens till sitt förbund anmält att karriären är slut.

När karriären är slut skall kreditinstitutet betala ut inestående medel, inklusive ränta under en period av högst tio år.

Uttagsbestämmelser av det här slaget bör även kompletteras med bestämmelser om att uttag tillåts även för skatter och avgifter samt med en dispensregel om att uttag får ske i de fall idrottsutövaren kan visa att han är på obestånd och att ett uttag är helt avgörande för möjligheten att undvika personlig konkurs (jfr. 58 kap. 18 § IL om återköp av pensionsförsäkring).

## 10.6 Byte av kreditinstitut

**Vårt förslag:** Medel på ett idrottsutövarkonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det inestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

När kontomedel förs över skall det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet skall kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter.

Medel på ett idrottsutövarkonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan skattekonsekvenser, under förutsättning att hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. När kontomedel förs över skall det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet skall kunna fullgöra sina skyldigheter.

## 10.7 Överlåtelse, pantsättning och dödsfall

**Vårt förslag:** Medel på ett idrottsutövarkonto skall anses ha tagits ut om

1. avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medlen,
2. medlen övergår till den skattskyldiges make genom bodelning, eller
3. medel tagits i anspråk på grund av utmätning, ackord eller konkurs.

Om den skattskyldige dör, skall medel på ett idrottsutövarkonto tas upp som intäkt senast det beskattningsår då dödsboet skiftas helt eller delvis, dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det år dödsfallet inträffade.

Det är angeläget att även införa regler om att avsatta medel på idrottsutövarkonto skall återföras till beskattning om idrottsutövaren förfogar över kontomedlen på olika sätt. Återföring skall ske när medlen överlåts, pantsatts eller övergår till den skattskyldiges make genom bodelning. Avskattning skall i ett tredje fall också ske för de tillgångar på kontot som utmäts eller tas i anspråk genom ackord eller konkurs. Det bör vidare finnas bestämmelser om återföring vid dödsfall. Om dödsboet helt eller delvis skiftas skall innestående medel tas upp till beskattning det år skiftet sker, dock inte senare än det andra beskattningsåret efter dödsfallet.

## 10.8 Utflyttning

**Vårt förslag:** Om den skattskyldige flyttat ut från Sverige och vid beskattningsårets utgång inte längre är obegränsat skattskyldig här (begränsat skattskyldig), skall uttag som görs från idrottsutövarkonto även fortsättningsvis beskattas i inkomstslaget tjänst.

Grundavdrag skall ges till begränsat skattskyldiga som har förvärvsinkomst i form av uttag från idrottsutövarkonto.

Den kommunala inkomstskatten skall vara summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas i Sverige för beskattningsåret, multiplicerad med den beskattningsbara inkomsten.

Sveriges beskattningsrätt avgränsas genom att man skiljer mellan obegränsat och begränsat skattskyldiga. Obegränsat skattskyldig är i princip den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas här samt den som har väsentlig anknytning hit och som tidigare varit bosatt här. Övriga, dvs. så gott som alla utomlands bosatta, är begränsat skattskyldiga. Den obegränsade skattskyldigheten omfattar alla inkomster oavsett var någonstans i världen dessa inkomster härrör ifrån. Den begränsade skattskyldigheten omfattar endast vissa särskilda inkomster med speciellt stark anknytning till Sverige. De grundläggande bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. IL och i lagarna (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, och (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., A-SINK.

Från och med den 1 januari 2005 har det i inkomstbeskattningen av fysiska personer bosatta utomlands gjorts vissa förändringar i syfte att anpassa reglerna till EU. EU-anpassningen innebär att det öppnats en möjlighet för utomlands bosatta att få sina tjänsteinkomster beskattade enligt inkomstskattelagen i stället för enligt SINK. En beskattning av tjänsteinkomsterna enligt inkomstskattelagen innebär en möjlighet att göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Därtill skall personer som har sin förvärvsinkomst uteslutande eller så gott som uteslutande i Sverige ha rätt till allmänna avdrag och grundavdrag. Den kommunala skattesatsen skall i dessa fall motsvara den genomsnittliga skattesats som för beskattningsåret tillämpas i kommunerna och landstingen. (prop. 2004/05:19).

Det är angeläget att det svenska regelsystemet utformas på ett sådant sätt, att det inte utan vidare går att undvika svensk beskattning genom att flytta utomlands. Huvudregeln vid utflyttning från Sverige är att en person som tidigare har varit bosatt i Sverige (obegränsat skattskyldig), alltså skall anses obegränsat skattskyldig i Sverige, om han har väsentlig anknytning hit (3 kap. 3 § första stycket 3. IL). Det finns även en presumtionsregel, den s.k. femårs-

regeln, som innebär att under fem år från den dag då en person reste från Sverige är det den personen som har bevisbördan för att han saknar väsentlig anknytning hit. Presumptionsregeln förutsätter emellertid att personen i fråga är svensk medborgare eller att han under minst tio år före utflyttningen antingen har varit bosatt här eller stadigvarande vistats här.

Den begränsade skattskyldigheten gäller för dem som enligt vad som ovan anförts varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige och inte heller har väsentlig anknytning till Sverige. Vissa inkomster, som härrör från Sverige, anses emellertid ha sådan koppling hit, att det är motiverat för Sverige att ha en beskattningsrätt till dessa inkomster. Den begränsade skattskyldigheten omfattar därför vissa i 3 kap. 18 och 19 §§ IL angivna inkomster. De inkomster som omfattas av den svenska beskattningsrätten är bl.a. inkomster i inkomstlaget näringsverksamhet, som hänför sig till i Sverige belägen fastighet eller till näringsverksamhet, som bedrivs från fast driftställe här. Svensk beskattningsrätt föreligger även för kapitalvinst vid försäljning av svenska aktier och andelar eller konvertibla skuldebrev och liknande som getts ut av svenska aktiebolag, om säljaren vid något tillfälle varit bosatt här eller stadigvarande vistats här under de tio åren närmast före försäljningen.

Vi anser att det är angeläget att Sverige behåller beskattningsrätten över uttag som görs från ett idrottsutövarkonto, oavsett om den skattskyldige är bosatt i Sverige eller inte. Det bör därför göras ett tillägg i 3 kap. 18 § IL som innebär att om den skattskyldige flyttat ut från Sverige och vid beskattningsårets utgång inte längre är obegränsat skattskyldig här (begränsat skattskyldig), skall uttag som görs från idrottsutövarkonto även fortsättningsvis beskattas i inkomstlaget tjänst. Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten skall den skattskyldige i dessa fall ha rätt till grundavdrag. Detta skall gälla också för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige endast under en del av beskattningsåret. Den kommunala skattesatsen skall i dessa fall motsvara den genomsnittliga skattesats som för beskattningsåret tillämpas i kommunerna och landstingen.

## 10.9 Arbetsgivaravgift, skatteavdrag och kontrolluppgift

För en arbetsgivare eller annan utbetalare uppkommer normalt tre skyldigheter i samband med utbetalning av skattepliktig ersättning. Det är skyldigheten att innehålla och betala in skatt för mottagaren, skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Detta gäller i princip även om det är fråga om ersättning som en idrottsutövare vill skall sättas in på ett idrottsutövarkonto. Eftersom systemet med ett idrottsutövarkonto syftar till att skjuta upp beskattningen tills efter idrottskarriären, skall en arbetsgivare eller annan utbetalare av skattepliktig ersättning inte göra skatteavdrag. Det ankommer därför på idrottsutövaren att till utbetalare i Sverige anmäla att skatteavdrag inte skall göras. Vad gäller ersättningar från utlandet skall källskatt som betalats i inkomstlandet i enlighet med skatteavtal eller avräkningslagen avräknas i Sverige det år inkomsten tas upp till beskattning.

## 10.10 Halva prisbasbeloppsregeln

Vid bestämmande av underlag för arbetsgivaravgifter skall bortses från ersättning till en och samme idrottsutövare från en allmännyttig idrottsförening, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt prisbasbelopp (2 kap. 19 § SAL). Detsamma gäller för skyldigheten att göra skatteavdrag. Om ersättningen inklusive skattepliktiga förmåner uppgår till ett halvt prisbasbelopp, vilket för 2006 motsvarar 19 850 kronor, skall arbetsgivaravgifter betalas på hela ersättningen. Det är ersättningen för arbete som skall uppgå till ett halvt prisbasbelopp. Införandet av ett idrottsutövarkonto medför inte någon förändring av denna regel. Vid tillämpning av halva prisbasbeloppsregeln skall således även ersättning som en idrottsförening betalar in på idrottsutövarkonto beaktas. Lagtexten behöver inte ändras.

## 10.11 Förmögenhetsskatt

Vid beräkning av idrottsutövarens skattepliktiga förmögenhet skall inte behållning på idrottsutövarkonto tas upp.

# 11 Konsekvenser av förslagen

*I detta kapitel redovisas olika konsekvenser av kommitténs förslag.*

## 11.1 Allmänt

Kommittéer och särskilda utredare skall enligt kommittéförordningen (1998:1474) redovisa de konsekvenser som förslagen i ett betänkande kan leda till.

I 14 § kommittéförordningen anges att om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda skall en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt skall dessa redovisas. När det gäller kostnadsökningar och intäktsminskningar för staten, kommuner eller landsting skall utredningen föreslå en finansiering.

I 15 § kommittéförordningen sägs att om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen skall konsekvenserna också i detta avseende anges i betänkandet. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

## 11.2 Uppgifter om taxering av ideella föreningar

För att få en uppfattning om hur olika typer av skatter belastar ideella föreningar har kommittén inhämtat uppgifter om taxering av ideella föreningar från Skatteverket. Uppgifterna avser taxeringsåret 2005 och redovisas i sin helhet i bilaga 4 till betänkandet. Taxeringsuppgifter om reklamskatt redovisas för sig i kapitel 6.

Kommitténs huvuduppgift är att göra en översyn av bestämmelserna om inkomstskatt som berör ideella föreningar med idrottsliga ändamål. Kommitténs uppfattning är dock att vissa av de förändringar som föreslås ifråga om inkomstskatt, efter erforderlig beredning inom Regeringskansliet, skall kunna omsättas till att gälla generellt för alla ideella föreningar (se avsnitt 4.3.1).

Skatteverket har tyvärr inte möjlighet att särskilja idrottsföreningar i sin databas. Däremot har verket uppgifter om taxering av idrottsföreningar i Stockholm. Antalet idrottsföreningar i Stockholm som Skatteverket har uppgifter om uppgår till 1 864, vilket motsvarar ca 9 procent av de totalt ca 21 000 idrottsföreningarna i landet.

För inkomståret 2004 har Skatteverket i sin databas uppgifter om 115 093 ideella föreningar. Av dessa är det 18 185 föreningar som betalar skatt. Det motsvarar ca 16 procent av det totala antalet ideella föreningar som Skatteverket har uppgifter om. Totalt sett betalar dessa föreningar ca 1,5 miljarder kronor i skatt. Ideella föreningar som är inskränkt skattskyldiga betalar totalt ca 310 miljoner kronor i skatt. Det motsvarar 20,6 procent av de totala skatteintäkterna från samtliga ideella föreningar. Idrottsföreningarna i Stockholm betalar totalt ca 8,3 miljoner kronor skatt. Kommitténs uppfattning är att skatteuttaget från idrottsföreningar i Stockholm inte bör skilja sig från uttaget från idrottsföreningar i landet i övrigt. Stockholmsföreningarna utgör ca 9 procent av det totala antalet idrottsföreningar i landet. Uppräknat till riksnivå uppskattas därmed det totala skatteuttaget från idrottsföreningar till ca 72 miljoner kronor.

### **11.3 Statsfinansiella effekter av våra förslag och finansiering**

#### *Idrottsföreningars inkomstbeskattning*

De förslag som läggs fram i betänkandet innebär i stora delar en anpassning av regelverket till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen. I vissa fall är det fråga om preciseringar av nuvarande lagstiftning och en kodifiering av praxis. Här kan nämnas förslagen som gäller beskattningen av idrottsföreningars inkomster av näringsverksamhet som har naturlig anknytning till den idrottsliga verksamheten, den föreslagna skattemodellen för id-



rottsföreningar med professionella utövare samt förslaget som klargör i vilka fall det är möjligt för idrottsföreningar att helt eller delvis låta annan fysisk eller juridisk person bedriva den kvalificerade näringsverksamheten. Vår bedömning är att dessa förslag inte leder till några eller endast försumbara statsfinansiella effekter.

På några punkter innehåller våra förslag både lindrande och skärpande moment. Förslaget att slopa kravet på hävd för att näringsverksamheter som inte har annat samband med föreningens allmännyttiga ändamål än att de skall finansiera det ideella arbetet innebär större möjligheter för föreningar att hitta skattefria finansieringskällor för sina verksamheter. Vid utformningen av dessa regler har konkurrensaspekten beaktats genom ett särskilt villkor som gör rätten till skattebefrielse beroende av att skattefriheten inte leder till snedvridning av konkurrensen. Konkurrensvillkoret utgör den bortre gränsen för skattefriheten. En annan ändring som vi föreslår är att bedömningen av rätten till skattebefrielse inte som idag skall grundas på en huvudsaklighetsbedömning av ett stort antal aktiviteter inom föreningen utan skall göras för varje enskild verksamhet för sig. En sådan ändring kan få både lindrande och skärpande effekter för föreningarna eftersom huvudsaklighetsbedömningen kan vara både till fördel och till nackdel för föreningarna. Fördelen med detta förslag är att det minskar tröskeleffekterna i skattesystemet som har visat sig svåra att förutse för föreningarna. Sammantaget antas dessa förslag inte leda till några statsfinansiella effekter.

### *Reklamskatten*

För att minska den administrativa bördan föreslår vi att reklamskatten för ideella föreningar slopas helt från och med den 1 januari 2007. Ett sådant förslag skulle enligt våra beräkningar ge ett skattebortfall på ca 72 miljoner kronor. Den statsfinansiella effekten kan dock antas bli något lägre beroende på att förslaget leder till minskade hanteringskostnader för framför allt Skatteverket men även för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Vårt förslag kan finansieras inom ramen för riksdagens beslut och regeringens arbete med att avskaffa den resterande reklamskatten.

*Förslaget om idrottsdomares och tävlingsfunktionärens tjänsteställe*

För idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer föreslår vi att bostaden skall anses som tjänsteställe, om arbetet utförs löpande på olika platser. Det innebär att de resor som dessa personer gör mellan bostaden och olika arbetsplatser utgör tjänsteresor. I taxeringsstatistiska material saknas uppgifter om dels hur många personer som kommer att omfattas av förslaget, dels hur stora utgifter dessa personer har för de aktuella resorna. Det är inte heller ovanligt att den typ av ersättningar och kostnader som förslaget avser inte redovisas av vare sig arbetstagaren eller arbetsgivaren. Det är därför inte möjligt att på ett statistiskt tillfredställande sätt beräkna de ekonomiska effekterna av förslaget. Den förväntade intäktsminskningen för staten är emellertid så pass stor att förslaget behöver finansieras.

Utredningen om dubbel bosättning har gjort en översyn av reglerna om avdrag vid beskattningen för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Utredningen överlämnade sitt betänkande till regeringen under år 2005 (SOU 2005:28). Betänkandet bereds för närvarande av Finansdepartementet. Utredningen föreslår i korthet att reglerna för avdrag skall förenklas och att tidsgränserna skall förlängas. Enligt utredningen beräknas förslagen leda till en minskning av statens intäkter med ca 60 miljoner kronor. Som finansiering föreslås att avdraget för merkostnader för måltider och småutgifter slopas efter första månaden både vid dubbel bosättning och vid tillfälligt arbete. En sådan åtgärd beräknas leda till en besparing för staten med ca 60 miljoner kronor. Enligt uppgifter från Finansdepartementet är utredningens förslag till viss del överfinansierade och vi bedömer att en del av finansieringsförslaget, mellan 10–15 miljoner kronor, kan utnyttjas till annan finansiering. Vi bedömer att budgeteffekten av vårt förslag om ändrat tjänsteställe för idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer med god marginal ryms inom den finansiering som Utredningen om dubbel bosättning föreslagit.

*Idrottsutövarkonto*

För den enskilde idrottsutövaren innebär ett idrottsutövarkonto en möjlighet att skjuta upp beskattningen av idrottsinkomster. Det kan medföra en betydande skatteförmån, speciellt för de idrottsutövare som använder systemet i stor utsträckning. Hur stor skatteförmånen blir beror på hur stora belopp som sätts in, hur länge medlen blir kvar på kontot samt skillnaden i marginalskatt vid uttag och insättning. En idrottsutövare som inte använder kontot på avsett sätt, dvs. tar ut medel från kontot efter kort tid, kommer inte att uppnå några nämnvärda skattefördelar. Progressiviteten i beskattningen medför att det inte heller finns några skattemässiga fördelar med ett idrottsutövarkonto så länge inkomsterna understiger den nedre brytpunkten som före grundavdrag uppgår till 317 700 kronor per år (inkomståret 2006).

De statsfinansiella effekterna av ett sådant förslag består dels av en skattecredit (uppskjuten beskattning), dels av en skatterabatt (progressionseffekt och avkastningseffekt). För att kunna beräkna de statsfinansiella effekterna måste man utgå från vissa antagandet. Enligt uppgift från Riksidrottsförbundet kommer 300 idrottsutövare varje år i genomsnitt föra över 250 000–300 000 kronor per individ till kontot. Enligt förslaget skall insatta pengar på kontot betalas ut efter 10 år, dvs. maximal fonderingstid är 10 år. I beräkningen utgår vi dock från att den genomsnittliga avsättningstiden uppgår till 6 år. Idrottskarriären är ofta kortare än 10 år och kommittén gör därför det förenklade antagandet att karriären i genomsnitt är 6 år. Räntan på idrottsutövarkontot, som enligt förslaget skall sättas av kreditinstituten, antas motsvara statslåneräntan. Enligt prognos av Riksgäldskontoret uppgår statslåneräntan för år 2006 till 3,19 procent. Avkastningsskatt utgår med 15 procent. Vidare utgår vi från att inkomstskatten vid avsättningstillfället motsvarar summan av den genomsnittliga kommunalskatten, som år 2006 uppgår till 31,6 procent, och den statliga inkomstskatten. Tillammans motsvarar det 56,6 procent. Inkomstskatten vid uttag antas motsvara den genomsnittliga marginalskatten för inkomst av tjänst, vilken år 2006 uppgår till 41,1 procent.<sup>1</sup> En ytterligare utgångspunkt är att det genomsnittliga belopp som årligen förs över till kontot i reala termer skall vara oförändrat. Det genomsnittliga

---

<sup>1</sup> Beräkningen av den genomsnittliga marginalskatten för inkomst av tjänst har gjorts av Finansdepartementet.

avsättningsbeloppet har därför inkomstindexerats med förväntad inflation.<sup>2</sup>

Under de inledande åren, då vi utgår från att endast insättningar till kontot görs, uppstår ett temporärt skattebortfall för offentlig sektor. Detta finansieras genom upplåning. Kostnaden för det offentliga motsvarar därmed räntekostnaden för den upplåning som erfordras respektive år. I sammanhanget kan noteras att åtgärder som inte direkt tar sikte på kommuner och landsting, men ändå får indirekta ekonomiska effekter för dessa, skall regleras i enlighet med finansieringsprincipen. Den finansiella belastningen på den offentliga sektorn har beräknats till mellan ca 42 och 51 miljoner kronor per år beroende på antagande om genomsnittlig årlig avsättning till kontot. Den årliga belastningen på de offentliga finanserna under de inledande åren minskar successivt till följd av att avkastningsskatt betalas. I beräkningen av räntekostnaden utgår vi från statslåneräntan. Räntekostnaden för upplåningen uppgår därmed till mellan 1,3 och 1,6 miljoner kronor beroende på antagande om årlig avsättning. Från och med år 7 antas individerna börja ta ut pengar från kontot och betala inkomstskatt. Vi utgår från att pengarna tas ut med lika stora belopp varje år under 6 år. Den varaktiga effekten för offentlig sektor motsvarar därmed ett skattebortfall på mellan ca 11 och knappt 14 miljoner kronor.

En annan effekt är att systemet sannolikt kommer att minska risken för skatteundandraganden. Enligt uppgifter från Riksidrottsförbundet förekommer det att idrottsutövaras (oftast individuella) inkomster på olika sätt fonderas i föreningar och förbund. I de flesta fallen används de fonderade medlen till att täcka idrottsrelaterade kostnader, såsom inköp av utrustning/redskap och kostnader för resor till och från träning och tävling. Enligt uppgifter från Riksidrottsförbundet och Skatteverket förekommer det emellertid både fel och fusk i samband med dessa fonderingar. Ett system med idrottsutövarkonto ställer krav på att arbetsgivare sköter sina åligganden att betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift och att idrottsutövaren betalar inkomstskatt när uttag från kontot görs. Ett öppet system med idrottsutövarkonto kan bidra till att Skatteverket i större utsträckning får uppgifter om idrottsutövaras inkomster, vilket ökar möjligheterna till skattekontroll och minskar risken för skatteundandraganden.

---

<sup>2</sup> Den förväntade inflationen motsvarar Riksbankens inflationsmål på 2 procent.

De fonderingar som i dag förekommer i föreningar och förbund har också den nackdelen att de skapar en otrygghet för idrottsutövaren eftersom idrottsutövaren i en situation där föreningen eller förbundet har dålig ekonomi eller till och med är på obestånd riskerar att inte komma åt sina fonderade medel.

I vilken utsträckning ett system med idrottsutövarkonto leder till att idrottsutövare avstår från att av skattetekniska skäl flytta utomlands är svårt att säga. Det är dock sannolikt att fler idrottsutövare än idag kommer att stanna kvar i Sverige, vilket i så fall leder till ökade skatteintäkter. Den förväntade statsfinansiella effekten kan mot bakgrund av vad som anförts antas bli lägre än vad som anges ovan. Vi bedömer att skattebortfallet inte är större än att det ryms inom den finansiering som Utredningen om dubbel bostättning föreslagit (se föregående avsnitt).

#### 11.4 Administrativa förenklningar

Under utredningsarbetet har vi kunnat konstatera att det finns ett behov av att kommittén även behandlar idrottsföreningars skyldighet att betala reklamskatt och lämna kontrolluppgift. De nuvarande reglerna på dessa områden medför ett omfattande administrativt arbete för ideella föreningar i allmänhet och för idrottsföreningar i synnerhet. För att minska den administrativa bördan föreslår vi att reklamskatten för ideella föreningar slopas helt. Den statsfinansiella effekten av detta förslag redovisas i föregående avsnitt. Vi föreslår vidare att beloppsgränsen för skyldigheten att lämna kontrolluppgift för allmännyttiga ideella föreningar anpassas till vad som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag. Beloppsgränsen bör därför höjas från nuvarande 100 kronor till 1 000 kronor. I syfte att motverka risken för skatteundandragande bör den höjda beloppsgränsen begränsas till ersättningar som betalas ut av allmännyttiga ideella föreningar, under förutsättning att ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet, skatteavdrag inte har gjorts, och det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året.

Vi bedömer även att våra förslag till förändringar ifråga om idrottsföreningars inkomstbeskattning kommer att bidra till att minska de gränsdragningsproblem och andra tillämpningssvårigheter som nuvarande regler har gett upphov till.

## 11.5 Idrottspolitiska effekter

Idrotten är viktig för samhället genom att den engagerar så många människor av båda könen och i alla åldrar. De idrottspolitiska målen har bestämts av riksdagen och syftar till att främja en god folkhälsa genom att samhället och skolorna uppmuntras att ge möjligheter för barn, ungdomar och vuxna att motionera och bedriva idrott. En fri och självständig idrottsrörelse skall aktivt stödjas. Den skall bygga på ideellt engagemang och bedriva en bred verksamhet som värnar om god etik, lika förutsättningar för flickor och pojkar, kvinnor och män, arbetar aktivt för integration samt värnar om demokratisk fostran. Våra förslag innebär avskaffad reklamskatt, betydelsefulla administrativa förenklingar samt enklare och tydligare inkomstskatteregler. De föreslagna åtgärderna leder till positiva effekter genom att den föreningsdrivna idrottsrörelsen ges förbättrade möjligheter att uppfylla de idrottspolitiska målen. Förslagen uppmuntrar även till en sammanhållen idrottsrörelse, där det inom en förening finns utrymme för både breddidrott, ungdomsidrott och elitidrott.

## 11.6 Övriga konsekvenser

Utöver vad vi redovisat ovan bedömer vi att våra förslag inte får några särskilda konsekvenser.

## 12 Ikraftträdande m.m.

### **Våra förslag**

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

# Författningskommentar

## **1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam**

### *10 a §*

Bestämmelsen är ny och innebär att en ideell förening inte är skattskyldig till reklamskatt.

Våra överväganden finns i avsnitt 6.5.

### *Ikraftträdandebestämmelsen*

Förslaget att avskaffa reklamskatten för ideella föreningar föreslås träda i kraft den 1 januari 2007. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

## **2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogsmedelskonto m.m.**

### *1 §*

Paragrafen har kompletterats med en ny *punkt 3*.

Av punkten 3 framgår att skatt enligt denna lag betalas till staten även för ränta på idrottsutövarkonto.



### **3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.**

#### *8 §*

Paragrafens *första stycke* har kompletterats med en ny *punkt 8*.

Den nya punkten föranleds av vårt förslag att uttag från idrottsutövarkonto skall beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) som intäkt i inkomstlagen tjänst.

### **4 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)**

#### **4 kap.**

#### *8 §*

I paragrafens *första stycke* görs en följdändring i anledning av vårt förslag att i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) införa två nya paragrafer, 13 a och 13 b §§.

### **5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt**

#### *3 §*

I paragrafens *första stycke* punkten 10 har ett tillägg gjorts som innebär att vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten skall behållning på idrottsutövarkonto inte tas upp som tillgång.

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

#### **2 kap.**

#### *1 §*

Paragrafen har kompletterats med en uppgift om att begreppet kvalificerad verksamhet förklaras i 7 kap. 13 a och 13 b §§.

**3 kap.**

## 18 §

Paragrafens *första stycke* har kompletterats med en ny *punkt 1*. De tidigare punkterna 1–8 betecknas härigenom 2–9.

Den nya punkten innebär att om en skattskyldig flyttat ut från Sverige och vid beskattningsårets utgång inte längre är obegränsat skattskyldig här (begränsat skattskyldig), skall uttag som görs från idrottsutövarkonto även fortsättningsvis beskattas i inkomstslaget tjänst.

**7 kap.**

## 7 §

Paragrafens *tredje stycke* har kompletterats med en hänvisning till två nya paragrafer, 13 a och 13 b, som reglerar beskattningen av idrottsföreningars inkomst av näringsverksamhet.

## 8 §

Paragrafen har kompletterats med ett nytt *tredje stycke*. Av det nya stycket framgår att en idrottsförening, som enbart består av fysiska personer som medlemmar, skall anses uppfylla ändamålskravet om den idrottsliga verksamheten utövas huvudsakligen av idrottsutövare som under året inte har fått större avgiftspliktig ersättning från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp. Den nya regelns utformning och tillämpning framgår av avsnitt 5.6.2. Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av den nya regeln. Det innebär att frågan om hur förbundens och Sveriges Olympiska Kommittés verksamheter skall beskattas, även fortsättningsvis skall bedömas utifrån nu gällande bestämmelser om ideella föreningars inkomstbeskattning med de förslag till förändringar som vi föreslår i övrigt.

*Två nya paragrafer om idrottsföreningars skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet*

I 7 kap. 7 § fjärde stycket i dess nuvarande lydelse anges att särskilda bestämmelser om vissa ideella föreningar finns i 15–17 §§. I betänkandet föreslås att dessa bestämmelser kompletteras med två nya paragrafer, *13 a* och *13 b*, som reglerar i vilken omfattning idrottsföreningar är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet. I övrigt gäller bestämmelserna i 7 kap. om inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar även för idrottsföreningar.

*13 a §*

I paragrafen anges att en idrottsförening som uppfyller kraven i 7 § första stycket är utöver vad som anges i 7 § andra stycket punkterna 1 och 3 bara är skattskyldig för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om inte inkomsten kommer från en kvalificerad verksamhet. Den nya paragrafen ersätter 7 § andra stycket punkten 2. Det innebär att idrottsföreningars skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet regleras i de nya 13 a och 13 b §§. Vad som anges i 7 § punkten 1 om skattefria kapitalvinster och kapitalförluster gäller även fortsättningsvis. Detsamma gäller det som anges i 7 § andra stycket punkten 3 om skattefrihet för inkomst från innehav av en fastighet som tillhör en allmännyttig förening och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Kopplingen till det skatterättsliga begreppet näringsverksamhet innebär att all inkomst av verksamhet som bedrivs inom ramen för den ideella verksamheten och som inte uppfyller kraven på näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening kommer att vara skattefri.

*13 b §*

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges vad som är kvalificerad och därmed skattebefriad verksamhet. Av punkten 1 framgår att en verksamhet är kvalificerad om den utgör ett direkt led i främjandet av det idrottsliga ändamålet eller har annan naturlig anknytning till sådant ändamål. Här avses sådan verksamhet som har naturligt samband med den idrottsliga verksamheten, t.ex. entréavgifter vid

idrottsevenemang och inkomst vid försäljning av märken, affischer, böcker och souvenirer som syftar till att öka intresset för föreningens verksamhet. Vid bedömningen av om skattefrihet kan komma i fråga i sådana fall skall särskild hänsyn tas till om verksamheten kan anses utgöra ett direkt led i föreningens ideella arbete eller utgör ett direkt utflöde av det ideella arbetet. Utgångspunkten för skattefriheten bör alltså vara att verksamheten har ett nära samband med föreningens arbete för att främja den allmännyttiga verksamheten. Inkomster som en idrottsförening får från sponsring och reklam eller i form av royalty skall ses som ett direkt utflöde av den idrottsliga verksamheten och är således skattefria på grund av naturlig anknytning.

Av punkten 2 framgår att även verksamhet som inte har annat samband med föreningens allmännyttiga ändamål än att den skall finansiera detta, kan anses skattebefriad. Som förutsättning gäller att finansieringsverksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt att skattebefrielsen i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet. Något krav på att finansieringsverksamheten skall vara hävdvunnen uppställs inte. Sådana verksamheter som föreningar av hävd utnyttjat som finansieringskälla för ideellt arbete, t.ex. bingo och andra lotterier, fester, basarer samt försäljnings- och insamlingskampanjer, kan dock normalt undantas från beskattning utan att det leder till skadeverkningar i konkurrenshänseende. I avsnitt 4.3.4 anges att vid bedömningen av om det finns en risk för snedvridning av konkurrensen bör särskild hänsyn tas till om verksamheten sker tillfälligt och i mindre omfattning samt om kommersiella aktörer med likartad verksamhet finns i samma område eller i nära anslutning till det område där föreningen bedriver sin verksamhet. En förening som t.ex. ansvarar för garderoben på en restaurang bör få behålla sin skattefrihet för de inkomster som verksamheten ger även om näringsidkare som ansvarar för garderober på andra restauranger som regel är skattepliktiga för sina verksamheter. Om föreningen fått uppdraget i konkurrens med andra näringsidkare är inkomsten däremot skattepliktig. Ett annat exempel på verksamhet av ringa omfattning som bör leda till att inkomsterna är skattefria, är när en förening i enklare former säljer kokosbollar vid väggkanten, även om det finns en bensinmack eller kiosk på andra sidan vägen. Kokosbolls-försäljningens skadeverkningar bör i ett sådant fall som regel bedömas som ringa. Det kan inte heller anses vara verksamheter av likartat slag. Föreningar som vid

enstaka tillfällen och i mindre omfattning samlar in pengar till föreningen genom t.ex. skogsplantering, kottplockning och olika inventeringsuppdrag skall normalt kunna göra det utan att inkomsterna blir skattepliktiga.

Här skall tilläggas att skattefriheten på samma sätt som enligt nuvarande regler förutsätter att föreningen uppfyller fullföljdskravet som är inriktat på att föreningens inkomster i skälighets omfattning skall användas i den ideella verksamheten. Fullföljdskravet innebär enligt etablerad praxis att föreningen sett över en femårsperiod skall använda ca 80 procent av avkastningen, inkl. överskott av skattefri näringsverksamhet, i den ideella verksamheten.

De föreslagna reglerna innebär också att bedömningen av rätten till skattebefrielse inte skall grundas på en huvudsaklighetsbedömning av de aktiviteter som förekommer i föreningen utan på varje särskilt verksamhetslag för sig. För att reglerna skall bli lätta att tillämpa och mer förutsebara än nuvarande regler är det viktigt att avgränsningen av föreningens skattepliktiga verksamhet blir så tydlig och enkel som möjligt. Det förutsätter att verksamhetsbegreppet kan definieras på ett bra sätt. Vid tillämpningen av den skattemodell som vi föreslår skall en idrottsförenings skattefria inkomster av kvalificerad verksamhet avgränsas och behandlas för sig. Den skattepliktiga verksamheten skall alltså anses självständig i förhållande till den skattefria verksamheten. För att avgränsa den skattefria verksamheten kan det ibland bli nödvändigt att särskilja verksamheter som även har ett inre sammanhang, dvs. verksamheter som är beroende av eller understöder varandra. Som exempel kan nämnas en idrottsförening som bedriver en omfattande kioskrörelse som inte uppfyller kraven för skattebefrielse. Inkomsten av denna verksamhet skall då beskattas oberoende av omfattningen av den skattefria verksamheten. Den omständigheten att kioskrörelsen bedrivs med oavlönad personal har i detta sammanhang ingen betydelse, om det är så att verksamheten har bedömts som skattepliktig på grund av att den konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs av privata näringsidkare. Om endast en del av kioskrörelsen i exemplet vänder till allmänheten och konkurrerar med annan likartad verksamhet, kan det bli aktuellt att dela upp kioskrörelsen i två verksamheter, en skattefri och en skattepliktig del. Som tidigare nämnts innebär modellen att det blir nödvändigt att fördela föreningens kostnader mellan skattefri och skattepliktig verksamhet.

I avsnitt 4.3.6 har frågan om souvenirförsäljning diskuterats. Där anges att när det gäller försäljning av souvenirer av traditionellt och enklare slag, t.ex. muggar, halsdukar och T-shirts, där det finns ett nära och naturligt samband med föreningen idrottsliga verksamhet, bör inkomsterna från sådan försäljning vara skattefria enligt punkten 1. Detta på grund av att det primärt handlar om att öka intresset för föreningens idrottsliga verksamhet.

Enligt vårt förslag skall inkomst från souvenirförsäljning anses skattefri om värdet på souveniren inte överstiger 2 procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor, dvs. 800 kronor år 2006. Om värdet på souveniren överstiger denna nivå skall inkomst från sådan souvenirförsäljning anses skattefri under förutsättning att skattebefrielsen inte i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen.

I *andra stycket* anges att kravet på naturlig anknytning i första stycket 1 även skall anses uppfyllt om en förening bedriver sådan verksamhet som syftar till att ge service till medlemmarna och andra som deltar i den allmännyttiga verksamheten. En förutsättning för detta är att serviceverksamheten tillhandahålls i tidsmässig och geografisk anslutning till den plats där den idrottsliga verksamheten utövas. Skattefrihet bör inte komma i fråga för serviceverksamhet som huvudsakligen riktar sig till allmänheten. Så länge verksamheten har karaktären av service till föreningsmedlemmarna, publik och andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten samt endast i ringa omfattning riktar sig till allmänheten bör inte skattefriheten gå förlorad. I övrigt avses punkten omfatta samma fall som de nuvarande bestämmelserna i 7 kap. 7 § andra stycket 2 inkomstskattelagen.

Av *fjärde stycket* framgår att om föreningen avtalar med annan juridisk eller fysisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade verksamheten, är föreningens inkomst från sådan verksamhet skattefri under förutsättning att inkomsten hade varit skattefri om föreningen själv bedrivit verksamheten. I avsnitt 4.3.7 anges att inkomst från upplåtelse av olika rättigheter är skattefri när föreningen bedömer att verksamheten inte kan bedrivas av föreningen själv. Där anges också att inkomst från bingoverksamhet är skattefri, även om bingoverksamheten bedrivs av ett serviceföretag/driftföretag. Möjligheten att med bibehållen skattefrihet låta annan bedriva den kvalificerade näringsverksamheten står även öppen för en förening som på grund av begränsade personella resurser saknar egna möjligheter att t.ex. stå värd för ett idrottsevenemang

som normalt inte ingår i den vanliga verksamheten. En förening som saknar tillräckliga resurser att på egen hand klara händelser av ett mera sällan förekommande slag, skall inte förlora sin skattefrihet av den anledningen att man avtalar med annan fysisk eller juridisk person att helt eller delvis bedriva den inkomstgivande verksamheten. Det kan även förekomma situationer där en förening saknar legala förutsättningar att bedriva kvalificerad näringsverksamhet på egen hand. Det som är avgörande för skattefriheten i dessa fall är att inkomsten från verksamheten hade varit skattefri om föreningen själv hade bedrivit verksamheten.

Av *femte stycket* framgår att bestämmelserna i den nya 13 b § även gäller för sådan inkomst som kommer från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet.

Våra överväganden finns i avsnitt 4.3.8.

## 12 kap.

### 8 §

I paragrafens *andra stycke* görs ett tillägg som innebär att för idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer skall bostaden anses som tjänsteställe, om arbetet som regel utförs på olika platser.

Våra överväganden finns i avsnitt 8.5.

## 12 a kap.

Vad gäller författningskommentarer till det föreslagna 12 a kap. hänvisas i sin helhet till kapitel 10.

## 63 kap.

### 2 §

Paragrafen har kompletterats med ett nytt *andra stycke* med anledning av att begränsat skattskyldiga skall kunna få rätt till grundavdrag även i de fall den skattskyldige har förvärvsinkomst i form av uttag från idrottsutövarkonto som enligt bestämmelserna i 12 a kap. skall tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.

## 4 §

Paragrafens *andra stycke* har kompletterats med ett tillägg som innebär att den som är obegränsat skattskyldig under en del av beskattningsåret i vissa fall skall kunna få rätt till fullt grundavdrag, nämligen om den skattskyldiges förvärvsinkomst utgörs av bl.a. uttag från idrottsutövarkonto enligt 12 a kap. 9 och 11 §§.

## 65 kap.

## 4 §

Ändringen i paragrafen föranleds av att den kommunala skattesatsen även i de fall förvärvsinkomsten endast består av uttag från idrottsutövarkonto skall vara summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas i Sverige för beskattningsåret, multiplicerad med den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Av 1 kap. 4 § andra stycket framgår att skatten betalas för gemensamt kommunalt ändamål.

## 7 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

## 6 kap.

## 5 §

Den nya *punkten 5* föranleds av vårt förslag att kontrolluppgift inte behöver lämnas om ersättning eller förmån som getts ut av sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket IL, under förutsättning att ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet, att skatteavdrag inte har gjorts, och att det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året.

Våra överväganden finns i avsnitt 7.4.



# Särskilt yttrande

## Särskilt yttrande av den sakkunnige Ulf Rehnberg

Utredningen har föreslagit att idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer som regelmässigt utför sitt arbete på olika platser skall ha sitt tjänsteställe i bostaden. Det innebär att dessa personer kommer anses vara på tjänsteresa när de utför sitt uppdrag. De kan få bl.a. reseersättning för resor från bostaden till den plats där den idrottsliga evenemanget äger rum utan några skattekonsekvenser. Den som anlitar deras tjänster behöver inte betala några arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Förslaget motiveras med att idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer har ett arbete och en arbetssituation av speciell art. Det nämns också att nuvarande regler kan innebära att funktionärerna får betala skatt för samtliga inkomster samtidigt som resekostnaderna inte får dras av till följd av den 7 000-kronorsgräns, som gäller för att utgifter för resor mellan bostad och arbetsplats får dras av.

Jag delar inte den bedömning som utredningen gör i denna del. Varken arbetet eller arbetssituationen för idrottsdomare eller därmed jämförbara tävlingsfunktionärer är enligt min mening av så speciell art att det motiverar att deras resor mellan bostad och arbetsplats skall anses vara tjänsteresor. Jag ifrågasätter också behovet av den föreslagna regleringen. Redan nuvarande regler borde nämligen kunna leda till att bostaden kan anses vara deras tjänsteställe. Om det förhåller sig så eller inte, kan bara avgöras utifrån de villkor som gäller för ett specifikt uppdrag.

Nuvarande skiljelinje mellan å ena sidan tjänsteresor och å andra sidan resor mellan bostad och arbetsplats, som gäller för andra skattskyldiga bör enligt min mening också fortsättningsvis gälla för idrottsdomare och andra tävlingsfunktionärer. Det förekommer att även andra skattskyldiga som i nu relevant avseende har en situation som påminner om idrottsdomarens. Det skulle vara olyckligt

om inkomstbeskattningen får den inriktning som utredningens förslag innebär, nämligen en inkomstbeskattning som särbehandlar yrkesgrupper och ställer dem mot varandra.



Beslut vid regeringssammanträde den 23 juni 2004.

## Sammanfattning av uppdraget

En kommitté skall se över bestämmelserna om inkomstbeskattningen av idrottsföreningar och idrottsverksamhet i övrigt och vid behov föreslå förändringar. Huvuduppgiften är att göra en översyn av bestämmelserna om inkomstskatt som berör ideella föreningar med idrottsliga ändamål. Syftet skall vara att söka utarbeta ett system för beskattningen som i förhållande till dagens bestämmelser är bättre anpassat till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen. I samband därmed skall kommittén överväga om det behövs särskilda skatteregler för den professionella idrotten. Kommittén skall också se över bestämmelserna som reglerar inkomstbeskattningen av idrottsutövare samt domare och andra idrottsfunktionärer. I uppdraget ingår även att överväga om det finns behov av att införa någon form av idrottsmannakonton. I den mån kommittén finner att vissa frågor inte kan lösas bara för ideella föreningar med idrottsliga ändamål, är den oförhindrad att lämna förslag som berör inkomstbeskattningen av ideella föreningar i allmänhet. Utgångspunkten för arbetet skall vara att det skatteprivilegierade området för ideella föreningar inte skall utökas. Uppdraget skall redovisas senast den 1 december 2005.

## Nuvarande beskattningsregler

### *Inkomstskatt m.m.*

Det har sedan lång tid tillbaka funnits civilrättslig lagstiftning om ekonomiska föreningar. Däremot saknas central lagstiftning om ideella föreningar. Vad som krävs för att en sammanslutning skall anses utgöra en ideell förening har i stället kommit att avgöras ge-

nom domstolspraxis. En förening som inte avser att genom ekonomisk verksamhet främja sina medlemmars ekonomiska intressen 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, rskr. 1976/77:323, SFS 1977:572). Någon egentlig förändring av bestämmelserna har inte skett sedan dess. De finns i dag i 7 kap. 7–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229, 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). Vidare skall föreningen bedriva en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser sådana ändamål (verksamhetskravet). Som ytterligare förutsättning gäller att föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på föreningens tillgångar (fullföljdskravet). Slutligen får föreningen inte utan särskilda skäl vägra någon inträde som medlem (öppenhetskravet).

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.

Ideella föreningar är i princip skattskyldiga för all sin förmögenhet. Föreningar som är inskränkt skattskyldiga är dock inte skattskyldiga till förmögenhetsskatt.

#### *Arbetsgivaravgifter m.m.*

De generella reglerna om betalning av arbetsgivaravgifter gäller även för ideella föreningar i deras egenskap av arbetsgivare. För inskränkt skattskyldiga ideella föreningar som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet är emellertid en ersättning till en idrottsutövare avgiftsfri om ersättningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp. Inte heller skall särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster tas ut på sådan ersättning. Med idrottsutövare avses utöver aktiva idrottsutövare även tränare och lagledare samt domare och övriga tävlingsfunktionärer. Sådana funktionärer som i huvudsak utför administrativa uppgifter omfattas däremot normalt inte av bestämmelserna.

#### **Tidigare överväganden**

Genom lagstiftning år 1977 infördes nuvarande system för beskattning av ideella föreningar. Tidigare var flertalet ideella föreningar, däribland idrottsföreningar, oinskränkt skattskyldiga för all inkomst av skattepliktig natur. Influtna medlemsavgifter samt anslag och bidrag från offentliga myndigheter var dock normalt undantagna från skatteplikt. För idrottsföreningar fanns dessutom särskilda, mer gynnsamma avdragsregler. Ändringarna innebar en väsentlig utvidgning av föreningarnas rätt till skattelättnader. Till stöd för en utvidgad skattefrihet åberopades framför allt föreningarnas allmännyttiga verksamhet samt nyttan av föreningsverksamheten i sig (prop. 1976/77:135 s. 71 och 72).

Beträffande professionell verksamhet uttalades att sådan inte motiverade särskilda skatteförmåner men att en förenings rätt till skattebefrielse inte borde äventyras så länge antalet professionella

utövare var obetydligt jämfört med det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar (a. prop. s. 76).

År 1988 tillsatte regeringen Stiftelse- och föreningsstattekommittén (dir. 1988:6). Den hade i uppdrag att se över reglerna om inkomst- och förmögenhetsbeskattning av stiftelser och ideella föreningar. Beträffande de ideella föreningarna skulle översynen inriktas på en utvärdering av de krav för att erhålla inskränkt skattskyldighet som tillkom genom 1977 års lagstiftning. Det var i första hand fråga om en teknisk översyn som hade som mål att modernisera systemet och göra det mer ändamålsenligt.

I kommitténs slutbetänkande, Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, SOU 1995:63, övervägdes en metod som innebar oinskränkt skattskyldighet med rätt till avdrag för vad som getts ut för att främja allmännyttig verksamhet. Av materiella och praktiska skäl stannade kommittén emellertid för att behålla den gällande metoden för skattefrihet.

För de ideella föreningarna innebar förslaget i huvudsak en teknisk omarbetning i förtydligande syfte. Beträffande ändamåls-, verksamhets- och öppenhetskraven föreslogs inga ändringar. När det gäller fullföljdskravet föreslogs att detta skulle träffa även kapitalvinster på tillgångar vars löpande avkastning är skattefri. För verksamhet som bedrivs i rent finansierande syfte föreslogs att det för skattefrihet skulle krävas att verksamheten bedrivs huvudsakligen med hjälp av oavlönade arbetsinsatser från föreningsmedlemmarna och att den inte bedrivs under sådana förhållanden att skattebefrielsen kan antas medföra snedvridning av konkurrensen.

Kommittén konstaterade att inslaget av professionalism har ökat bland de ideella föreningarna, inte minst inom idrotten. Den föreslog en lagreglering som innebar att det skall göras en helhetsbedömning av de verksamheter inom en förening som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Så länge det går att konstatera att dessa verksamheter, sedda som en helhet, huvudsakligen – dvs. till 80–85 % – utövas av andra än professionella deltagare, skall föreningen enligt förslaget ha möjlighet att få skattebefrielse.

Stiftelse- och föreningsstattekommitténs förslag har inte lett till lagstiftning.

## Problem med beskattningen av idrottslig verksamhet

En stor del av de problem som har uppmärksammats i samband med beskattningen av idrottslig verksamhet rör bestämmelser som gäller för ideella föreningar i allmänhet. De svårigheter som idrottsföreningarna kan uppleva gäller därför inte sällan i motsvarande grad även för ideella föreningar som ägnar sig åt annan verksamhet än idrott. Exempel på sådana frågor är de krav som en förening skall uppfylla för att bli inskränkt skattskyldig och den skattemässiga bedömningen av föreningens inkomster av näringsverksamhet.

Andra problem kan vara mer begränsade till idrottslig verksamhet. Det gäller t.ex. hur den professionella idrotten skall bedömas, hur medieersättningar skall beskattas samt beskattningen av ersättningar till idrottsutövare samt domare och andra idrottsfunktionärer.

Nedan ges först ett antal exempel på frågor där det kan uppstå tillämpningsproblem för ideella föreningar i allmänhet. Kännetecknande för dessa frågor är att föreningarna ofta har 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 för beskattning av ideella föreningar som svåröverskådligt och krångligt.

Därefter följer ett par exempel på frågor där problemen är mer specifika för idrotten. Dessa problem har till stor del sin grund i det ökande inslaget av professionalism inom idrotten och den kommersialisering av idrottslig verksamhet som har skett under senare år.

### *De allmänna villkoren för skattefrihet*

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. Som nämnts ovan upplevs systemet för beskattning som svåröverskådligt och krångligt. Därtill kommer att rättstillämpningen till stor del grundar sig på en rik flora av domstolsavgöranden. Det kan således vara svårt för en ideell förening

att avgöra hur den av föreningen bedrivna verksamheten kommer att bedömas skattemässigt. En ytterligare faktor som komplicerar saken är de gränsdragningsproblem och tillhörande tröskeleffekter 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 när det gäller de allmänna villkoren är hur inslag av professionalism i verksamheten skall bedömas.

### *Näringsverksamhet*

Ett problem som gäller för ideella föreningar i allmänhet är vilka krav som skall vara uppfyllda för att inkomster av näringsverksamhet skall undantas från beskattning. En förening som uppfyller de allmänna villkoren i 7 kap. 7 § första stycket IL är, enligt paragrafens andra stycke, inte skattskyldig för inkomst från en självständig näringsverksamhet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från antingen verksamhet som är ett direkt led i främjandet av den allmännyttiga verksamheten eller som har en naturlig anknytning till sådana ändamål, eller verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

Beträffande kravet på en naturlig anknytning till ändamålet uppstår inte sällan problem när det gäller föreningsverksamhet som syftar till att ge service till föreningens medlemmar. Det kan t.ex. röra sig om en kioskverksamhet i anslutning till en idrottslokal. Det förhållandet att verksamheten bedrivs på marknadsmässiga villkor och i vinstsyfte behöver i sig inte betyda att den inte har en naturlig anknytning till ändamålet. Om verksamheten riktar sig mot allmänheten och bedrivs som en normal affärsverksamhet, och således konkurrerar med liknande verksamheter, bör inkomsterna dock beskattas på vanligt sätt. Vidare får en verksamhet som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta anses sakna naturlig anknytning till ändamålet. Även om rekvisitet naturlig anknytning har behandlats i ett relativt stort antal rättsfall kan det uppstå gränsdragningsproblem. Det gäller särskilt om det är fråga om en verksamhet som syftar till att ge service åt medlemmarna men som samtidigt vänder sig till allmänheten.



I den tidigare lagtexten belystes innebörden av begreppet hävd genom en uppräkningslista av ett antal verksamheter. I inkomstskattelagen finns ingen motsvarande uppräkningslista. Den närmare avgränsningen av begreppet har skett genom en omfattande rättspraxis. Ett problem med ett begrepp som hävd är att nya verksamheter under en övergångsperiod knappast kan anses som hävdvunna och därmed inte tillerkännas skattefrihet. Detta trots att verksamheten i fråga rent faktiskt kan vara väl så förtjänt av förmånsbehandling som en redan hävdvunnen verksamhet. För föreningen kan det innebära att den inte vågar pröva nya former för finansiering. Någon möjlighet att förutse vilken skattemässig bedömning som kommer att göras av verksamheten finns normalt inte. Eftersom det ofta är fråga om bedömningar och gränsdragningsfrågor kan det också vara svårt att få ett bindande förhandsbesked.

Ytterligare ett krav för att en förening skall vara skattebefriad för inkomster av näringsverksamhet är att inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet med naturlig anknytning eller sådan som är hävdvunnen. Med huvudsaklig del avses enligt praxis 70–80 procent av inkomsten. Huvudsaklighetsbedömningen skall göras för varje självständig näringsverksamhet inom föreningen. Med uttrycket självständig näringsverksamhet avses det som före 1990 års skattereform utgjorde en särskild förvärvskälla i inkomstslaget rörelse. För att avgöra om en inkomst är skattefri måste man först ta ställning till vad som är hänförligt till en och samma förvärvskälla. Därefter skall man ta ställning till om intäkterna i varje enskild förvärvskälla till huvudsaklig del kommer från kvalificerad näringsverksamhet. Om så är fallet blir all inkomst i förvärvskällan skattefri. Är villkoret inte uppfyllt blir i stället hela inkomsten beskattad. Systemet innehåller således betydande tröskeleffekter och det kan vara svårt för en förening att förutse vad det slutliga utfallet blir. Reglerna kan dessutom vara svåra att tillämpa, i synnerhet då de grundar sig på den indelning i förvärvskällor som avskaffades genom 1990 års skattereform.

### *Professionell idrott*

Problemen med beskattningen av idrottslig verksamhet hänger till stor del samman med frågan om i vilken utsträckning och i vilka former professionell idrottsverksamhet kan bedrivas inom ramen för det skattegynnade området. Som nämnts ovan uttalade depar-

tementschefen i 1977 års lagstiftningsärende att professionella inslag inte skulle äventyra en förmånligare skattebehandling så länge antalet professionella utövare är obetydligt jämfört med det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar. Frågan om hur stor del av verksamheten som kan utövas av professionella deltagare utan att verksamheten förlorar sin skattegynnade ställning har emellertid inte besvarats vare sig i lagstiftningen eller i rättspraxis. Det förekommer däremot att föreningar valt att frivilligt bedriva sin elitverksamhet i bolagsform och därmed förlägga den professionella delen av verksamheten utanför det skattegynnade området.

Det professionella inslaget inom idrotten har i dag en helt annan omfattning än när de nuvarande bestämmelserna infördes. Antalet idrottsutövare som försörjer sig på sin idrott har ökat kraftigt och allt tyder på att ökningen kommer att fortsätta framöver. Modern elitidrott bedrivs i dag som vilken annan affärsrörelse som helst och passar inte längre in i den traditionella synen på föreningar och föreningsliv. Allt talar för att utvecklingen mot en ökad kommersialisering och en ökad specialisering kommer att fortsätta inom idrotten. Många föreningar kommer att hamna i en situation där det kan ifrågasättas om den verksamhet de bedriver uppfyller kraven för en skattegynnad behandling. Dessa föreningar kan komma att ställas inför valet att helt eller delvis upphöra med att bedriva allmännyttig verksamhet och i stället gå över till en kommersiellt bedriven verksamhet.

Den allmänna uppfattningen torde vara att professionellt bedrivna idrott inte är att anse som allmännyttig verksamhet och därför inte i sig är en verksamhet som motiverar förmånlig skattebehandling. En avgörande fråga är därför i vilken omfattning en förening kan ägna sig åt professionell idrott utan att bli oinskränkt skattskyldig. När det gäller ändamålskravet är det väl knappast troligt att det förekommer att en förening i sina stadgar uppger att den har till syfte att bedriva professionell idrott. Kravet att föreningens syfte skall avse ett allmännyttigt ändamål kan emellertid uppfattas som en begränsning av möjligheterna att med bibehållen skattebefrielse anlita professionella idrottsutövare i den ändamålsanknutna verksamheten. Detta gäller särskilt om kravet ses tillsammans med det krav som gäller för föreningens faktiskt bedrivna verksamhet. En viss omfattning av professionalism kan nämligen komma att stå i strid med verksamhetskravet som säger att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose det allmännyttiga ändamålet. Det torde innebära att den verksamhet som före-

ningen faktiskt bedriver endast till 5–10 procent kan utgöras av professionell idrott. Är det professionella inslaget större blir föreningen oinskränkt skattskyldig. Motsvarande synsätt kan läggas på fullföljdskravet där det enligt praxis krävs att föreningen över en period på omkring fem år använder åtminstone 70–80 procent av avkastningen på föreningens tillgångar för det allmännyttiga ändamålet. Innebörden är att högst 20–30 procent av avkastningen – tillsammans med föreningens eventuella skattepliktiga intäkter – kan användas för att finansiera den professionella idrotten.

Beträffande professionalism kan sammanfattningsvis sägas att det råder en viss osäkerhet om i vilken omfattning sådan verksamhet kan bedrivas utan att en förenings allmännyttiga status går förlorad. Det är svårt, i vissa fall omöjligt, för en förening att förutse hur det sätt som den valt att bedriva sin verksamhet kommer att bedömas vid en skattemässig granskning. Vidare är prövningen av förutsättningarna för skattefrihet belastad med ett antal gränsdragningsproblem som försvårar tillämpningen av bestämmelserna och ytterligare försämrar förutsebarheten.

#### *Beskattningen av idrottsutövare och funktionärer*

En fråga som uppmärksammas av idrottsrörelsen är var idrottsmän, domare och andra idrottsfunktionärer skall anses ha sitt tjänsteställe. Beroende på hur frågan besvaras, i hemmet eller på platsen för tävlingen eller matchen, får det olika skattekonsekvenser för såväl den som betalar ut ersättningen, dvs. arrangören, som den som tar emot den. Frågan anses vara av stor vikt för idrottsrörelsen som förordar att de angivna funktionärerna skall anses ha sitt tjänsteställe i bostaden.

En annan fråga som lyfts fram av idrottsrörelsen är om ett system med s.k. idrottsmannakonton skall införas. Ett sådant konto skulle erbjuda en idrottsutövare en möjlighet att fördela sina intäkter över en längre period än den som utgörs av den aktiva idrottskarriären. Bakgrunden till önskemålen om införandet av någon form av idrottsmannakonto är att en professionell idrottsutövare ofta har en relativt kort karriär som inte sällan infaller under den period i livet då det är brukligt att studera och skaffa sig en yrkesutbildning. Genom att fördela inkomsterna jämnare över åren skulle de ekonomiska förutsättningarna för att efter idrottskarriärens slut återuppta studier eller inleda en ny yrkeskarriär bli bättre.

## Uppdraget

### *Allmänna utgångspunkter*

Uppdraget omfattar en översyn av bestämmelserna om inkomstbeskattningen av ideella föreningar som bedriver idrottsverksamhet samt de inkomstskattefrågor som berör idrottsutövare och andra idrottsfunktionärer. Utgångspunkten för arbetet skall vara att undersöka om skattereglerna är anpassade till de förutsättningar som gäller för dagens idrott där det förekommer allt från genuint ideell verksamhet till sådan som bedrivs som vilken annan affärsverksamhet som helst. Vid utformningen av sina förslag är kommittén oförhindrad att föreslå att olika skatteregler skall gälla för olika typer av idrottslig verksamhet.

Uppdraget avser idrottens skattefrågor. Vissa av de problem som uppmärksammas gäller dock inte bara för ideella föreningar som ägnar sig åt idrottslig verksamhet, utan även för ideella föreningar som bedriver annan verksamhet. Andra problem kan visserligen vara speciella för idrotten men likväl avse sådana bestämmelser som gäller för ideella föreningar i allmänhet. I sådana fall får kommittén lämna förslag till förändringar som påverkar inkomstbeskattningen av ideella föreningar i allmänhet, under förutsättning att förslagen inte leder till negativa konsekvenser för sådana ideella föreningar som utöver idrottsföreningarna kan komma att omfattas av förändringarna.

### *De allmänna villkoren för skattefrihet*

Kommittén skall se över regleringen av villkoren för skattefrihet i 7 kap. 7 § första stycket och 8–13 §§ IL och vid behov föreslå förändringar av bestämmelserna. Förändringarna bör i första hand vara av teknisk art och syfta till att göra systemet för beskattning av ideella föreningar mer överskådligt och förutsebart samt lättare att tillämpa. Kommittén får även föreslå materiella förändringar av bestämmelserna om det behövs för att anpassa dessa till vad kommittén föreslår i övrigt, t.ex. beträffande professionell idrott. Utgångspunkten skall dock vara att det skatteprivilegerade området inte skall utökas i något avseende och att de föreslagna förändringarna inte leder till konkurrenssnedvridningar eller att omotiverade skattefordelar möjliggörs genom skatteplanering.

*Näringsverksamhet*

Kommittén skall se över regleringen i 7 kap. 7 § andra stycket 1 IL om skattefria inkomster som hänför sig till näringsverksamhet eller fastighet och vid behov föreslå förändringar av bestämmelserna. Syftet med översynen skall vara att försöka finna en reglering som är lättare att tillämpa och mer förutsebar. Det gäller i synnerhet huvudsaklighetsrequisiten men även rekvisten naturlig anknytning och hävd. I likhet med vad som gäller för de allmänna villkoren får kommittén föreslå materiella förändringar av bestämmelserna om det visar sig nödvändigt. Även här gäller dock att det skatteprivilegerade området inte får utvidgas samt att konkurrens- och skatteplaneringsaspekter skall beaktas.

*Professionell idrott*

En viktig uppgift för kommittén är att överväga hur den professionella idrotten skall bedömas i systemet för inkomstbeskattning av ideella föreningar. I uppgiften ingår att undersöka i vilken omfattning professionell verksamhet förekommer inom idrottsrörelsen och hur den är organiserad, samt att analysera dess betydelse i förhållande till den ändamålsanknutna verksamheten. Kommittén skall överväga om och i vilken omfattning professionell verksamhet kan anses förenlig med allmännyttig verksamhet. Den skall pröva hur stort utrymme för professionalism som bör tillåtas utan att en idrottsförening förlorar sin skattegynnade ställning. Kommittén skall vidare överväga om det är lämpligt att införa särskilda inkomstskatteregler för den professionella idrottsverksamheten. Sådana regler skulle t.ex. kunna vara utformade på det sättet att den professionella verksamheten beskattas för sig, skild från den allmännyttiga verksamheten, eller att idrottsföreningar som bedriver professionell verksamhet av viss, närmare angiven omfattning, blir oinskränkt skattskyldiga. Finner kommittén att särskilda regler bör gälla för professionell verksamhet skall den lämna förslag till sådana bestämmelser.

*Idrottskonto*

Kommittén skall överväga behovet och lämpligheten av att införa någon form av idrottskonto eller liknande som möjliggör för professionella idrottsutövare att fördela intäkter som inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet över en längre period. För inkomster i näringsverksamhet finns redan möjligheter att fördela inkomster över en längre tid t.ex. genom avsättning till periodiseringsfond. I sina överväganden skall kommittén beakta kraven på likformig beskattning och vilka följder ett eventuellt förslag kan få i förhållande till andra yrkesgrupper vars inkomster varierar kraftigt över tiden. Rättvise- och legitimitetsskäl skall uppmärksammas särskilt. Om kommittén finner det lämpligt att införa någon form av idrottskonto, skall den lämna förslag till lagreglering.

*Beskattningen av idrottsutövare och andra idrottsfunktionärer*

Kommittén skall överväga om det finns behov av ändrade inkomstskatteregler för idrottsutövare och tränare samt domare och andra idrottsfunktionärer. I samband därmed skall kommittén även överväga om det finns behov av motsvarande reglering beträffande den arrangör som betalar ut ersättningen. Om kommittén finner att bestämmelserna bör ändras, skall den lämna förslag till lagreglering.

*Redovisning av uppdraget*

Uppdraget skall redovisas senast den 1 december 2005.

(Finansdepartementet)



Beslut vid regeringssammanträde den 3 november 2005.

## **Förlängd tid för uppdraget**

Med stöd av regeringens bemyndigande den 23 juni 2004 tillkallade finansministern en kommitté med uppdrag att se över bestämmelserna om inkomstbeskattningen av idrottsföreningar och idrottsverksamhet i övrigt (dir. 2004:92). Kommittén skall enligt direktiven redovisa resultatet av sitt arbete senast den 1 december 2005.

Utredningstiden förlängs. Kommittén skall i stället redovisa sitt uppdrag senast den 1 mars 2006.

(Finansdepartementet)

# Stiftelse- och föreningsskatte- kommitténs översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar

## **Inledning**

Stiftelse- och föreningsskattekommittén redovisade 1995 sitt slutbetänkande Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar (SOU 1995:63). I betänkandet lämnas förslag på preciseringar och förtydliganden av de regler som gäller för beskattningen av ideella föreningar. Kommitténs förslag har remissbehandlats men inte lett till lagstiftning.

Med hänsyn till att Idrottsskattekommitténs uppdrag är att se över reglerna som styr idrottsföreningars inkomstbeskattning redovisas i denna bilaga Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag samt de svar som remissinstanserna lämnade.

Stiftelse- och föreningsskattekommitténs uppdrag var inriktat på att utvärdera de krav som gäller för de ideella föreningarnas förmånliga skattebehandling. Det var i första hand fråga om en teknisk översyn i syfte att modernisera systemet och göra det mer ändamålsenligt. Utgångspunkten var att inte utöka det skatteprivilegierade området.

Kommittén koncentrerade sitt arbete på de frågor som handlar om att avgränsa området för skattebefriad näringsverksamhet och utformningen av de allmänna villkoren för skattebefrielse. Kommittén tog även upp konsekvenserna av den ökande professionalismen inom idrotten.

## **Kommitténs överväganden och förslag**

### **Skälen för skattebefrielse för ideella föreningar**

När nuvarande lagstiftning om skattebefrielse för ideella föreningar tillkom 1977 fördes en ingående diskussion om skälen för och emot skattefrihet. Av förarbetena (prop. 1976/77:135 s. 71) fram-



går att det egentligen inte är principiella överväganden utan snarare billighetsskäl och praktiska hänsyn som ligger bakom det nuvarande systemet. Önskemålet att stödja och stimulera föreningsmedlemmarnas aktiva samverkan i ideellt arbete har stor betydelse för skattefriheten.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade 18 år senare att utvecklingen som skett sedan reglernas tillkomst inte tydde på att motiven som låg till grund för skattelättnaderna hade ändrats på något avgörande sätt. Skälen för föreningarnas skattebefrielse hade enligt kommittén alltså samma bärkraft. Kommittén såg också en risk i att ett större skatteuttag och en ökad reglering skulle motverka människors vilja att åta sig uppdrag i det ideella föreningslivet.

### Skattebefrielsens omfattning

Kommittén ansåg att principen om en likformig och neutral inkomstbeskattning som lades fast i 1990 års skattereform bör vara avgörande både för vilka inkomster som skall undantas från de ideella föreningarnas beskattning och för vilka inkomster som bör beaktas vid prövningen av det s.k. fullföljdskravet. Utgångspunkten bör vara att den löpande avkastningen på en tillgång och den realiserade värdestegringen på samma tillgång så långt som möjligt skall behandlas lika.

Enligt nuvarande regler är kapitalvinster helt undantagna från beskattning. Det gäller inte bara när den löpande avkastningen är skattefri utan också när vinsten kommer från en försäljning av tillgångar vars löpande avkastning är skattefri. Mot denna bakgrund föreslog kommittén att löpande avkastning (ränta och utdelning m.m.) och kapitalvinster på tillgångar som är hänförliga till den allmännyttiga verksamheten på samma sätt som gäller i dag skall undantas från beskattning.

Intäkter av egentlig näringsverksamhet (rörelse och fastighetsinnehav) bör som huvudregel beskattas på samma sätt som i dag. Huvudregeln om beskattning bör också gälla för kapitalvinster som uppkommer vid fastighetsförsäljningar och vid försäljningar av rörelsetillgångar som inte ingår i den skattebefriade delen. När en egentlig näringsverksamhet främjar ett allmännyttigt ändamål – i betänkandet kallad kvalificerad näringsverksamhet – bör dock intäkterna av en sådan verksamhet undantas från beskattning.

## Villkoren för skattebefrielse

För att skattebefrielse skall medges krävs enligt nuvarande regler att föreningen uppfyller vissa villkor beträffande syfte, inkomstanvändning (fullföljd), verksamhetsinriktning och öppenhet. Kommittén föreslog vissa förändringar av fullföljdskravet och kravet på verksamhetsinriktning.

### Fullföljdskravet (Inkomstanvändning)

Kommittén ansåg att för skattebefrielse bör i princip krävas att föreningen använder en skäligen del av sin avkastning för att främja ett eller flera allmännyttiga ändamål. Fullföljdskravet bör anses uppfyllt om föreningen kan visa att den under en femårsperiod använt minst 80 procent av de skattefria inkomsterna för allmännyttiga ändamål. Kommittén föreslog att kravet på inkomstanvändning skall riktas mot alla inkomster som omfattas av möjligheten till skattebefrielse, dvs. även kapitalvinster på de tillgångar vilkas löpande avkastning är skattefri.

### Kravet på verksamhetsinriktning

De preciseringar av kravet på verksamhetsinriktning som kommittén föreslog gällde frågan om vilka åtgärder som skall anses innebära att föreningen främjar ett icke allmännyttigt (okvalificerat) ändamål. Kommittén föreslog att om en förening i faktiskt bedrivna verksamhet främjar även ändamål som inte är kvalificerade bör fordras att dessa ändamål vid en helhetsbedömning av föreningens verksamhetsinriktning på längre sikt framstår som en oväsentlig bisak.

Som ett främjande av okvalificerade ändamål räknas enligt förslaget att föreningen ger ut ekonomiska förmåner till föreningsmedlemmarna, bestämda fysiska personer eller medlemmar av viss eller vissa släkter eller på annat sätt främjar det ekonomiska eller det personliga intresset hos denna krets av personer. Undantag föreslogs för det fallet då förmånerna ges ut som ett direkt led i det allmännyttiga arbetet, t.ex. när en handikappförening subventionerar hjälpmedel till sina funktionshindrade medlemmar.

### Avgränsningen av skattefri (kvalificerad) näringsverksamhet

Enligt nuvarande regler medges i ganska stor utsträckning skattebefrielse för föreningars inkomster av vad som kan betecknas som egentlig näringsverksamhet. Skattebefrielsen förutsätter dock att verksamheten är kvalificerad, dvs. antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

#### Naturlig anknytning och hävd

Kommittén gjorde den bedömningen att som kvalificerad och därmed skattebefriad näringsverksamhet bör räknas i första hand sådan egentlig näringsverksamhet (rörelse och fastighetsinnehav) som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Med uttrycket naturlig anknytning avses ett krav på samband mellan näringsverksamheten och det eller de allmännyttiga ändamål som föreningen bedriver. Som exempel på sådan verksamhet kan nämnas intäktsgivande arrangemang som föreningens medlemmar deltar i, såsom idrottstävlingar och teaterföreställningar.

Även verksamheter som bedrivs i syfte att finansiera det ideella arbetet borde enligt kommittén alltjämt kunna räknas som kvalificerade och därmed skattebefriade. Kommittén ansåg dock att det nuvarande kravet på hävdvunnen finansieringskälla behövde förändras. Kommittén tog fasta på de motiv som ligger bakom skattefriheten för ideella föreningar och menade att det ideella inslaget i form oavlönade medlemsinsatser bör ha stor betydelse för skattefriheten. Utgångspunkten bör vara att det skall vara fråga om en verksamhet som verkligen är en finansieringskälla för föreningens ideella arbete. Vid en påtaglig disproportion mellan den påstådda finansieringskällan och den faktiskt bedrivna ideella verksamheten bör dock skattefriheten kunna vägras. Något krav på att finansieringskällan skall vara hävdvunnen bör inte gälla.

Kommittén föreslog därför en ny huvudregel som innebär att en verksamhet som bedrivs i rent finansierande syfte skall omfattas av rätten till skattebefrielse om verksamheten bedrivs huvudsakligen med hjälp av oavlönade medlemsinsatser under förutsättning att verksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt eller i sådana former att skattebefrielsen kan antas medföra en snedvridning av konkur-

rensen. Huvudregeln skulle alltså vara frikopplad från kravet på hävd.

Vissa av de verksamheter som idag anses skattefria såsom hävdvunna finansieringskällor – bingo och reklam – kräver dock medverkan av anställd personal eller avlönade konsulter/specialister. För att inte göra det skattefria området mindre, föreslog kommittén att om en viss typ av verksamhet av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete och om det står klart att denna verksamhet inte kan bedrivas med i huvudsak oavlönade arbetsinsatser, bör kravet på ideella insatser kunna efterges. Förslaget innebär att begreppet hävd får betydelse för frågan om skattefrihet bara för de fall då föreningen har använt andra än oavlönade föreningsmedlemmar för bedrivandet av verksamheten.

### Huvudsaklighetsbedömningen

Kommittén föreslog att bedömning av rätten till skattebefrielse inte som enligt nuvarande regler skall grundas på en huvudsaklighetsbedömning av ett stort antal aktiviteter inom föreningen utan skall göras för varje särskilt verksamhetslag för sig. Förslaget innebär att de i princip skattefria verksamheterna och de verksamheter som i princip skall beskattas behandlas var för sig. Som exempel kan nämnas att om en förening bedriver verksamheter som i princip är skattefria, idrottsevenemang och bingo, skall dessa verksamheter inte äventyras av att föreningen också driver en kanske betydande kioskrörelse som inte uppfyller kraven för skattebefrielse. Inkomsten av den senare skall beskattas för sig och oberoende av omfattningen av den skattefria verksamheten. För närvarande är det så att en för stor ”främmande” verksamhet kan leda till att även skattefri verksamhet blir skattepliktig.

### Verksamhet genom annan juridisk person

Kommittén konstaterade att nuvarande regler synes förutsätta att en verksamhet för att komma i fråga för skattebefrielse skall bedrivas av den ideella föreningen själv eller med andra ord i direktägd form. Det förhållandet att föreningen bedriver en verksamhet i samarbete med andra hindrar i och för sig inte att inkomst från sådan verksamhet är skattebefriad. Kommittén ansåg att så länge fö-

reningen verkligen är direkt deltagande i verksamheten bör skattefrihet kunna komma i fråga. Kommittén ansåg inte att det fanns anledning att överväga någon ändring i detta hänseende.

### **Särskilt om professionalism**

Kommittén konstaterade att sedan nuvarande skatteregler infördes 1977 har inslaget av professionalism ökat bland de ideella föreningarna, inte minst inom idrotten. Bestämmelserna om skattebefrielse för ideella föreningar tar i första hand sikte på att gynna den samverkan på ideell grund mellan medlemmarna som normalt äger rum i en sådan förening. Kommittén menade att man har kommit ganska långt från detta fall när föreningen i stället anlitar personer – medlemmar eller andra – som på professionell basis deltar i den ändamålsanknutna verksamheten.

Kommittén föreslog en lagreglering som innebär att det skall göras en helhetsbedömning av de verksamheter inom en förening som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Så länge det går att konstatera att dessa verksamheter, sedda som en helhet, huvudsakligen – dvs. till 80–85 procent – utövas av andra än professionella deltagare, skall föreningen enligt förslaget ha möjlighet att få skattebefrielse. Det kan dock inträffa att en förening som har en omfattande ideell verksamhet också driver en särskild verksamhet, t.ex. inom en viss idrottsgren, som sedd för sig helt domineras av professionella deltagare. Kommittén menade att en professionellt dominerad verksamhet alltid bör förlora sin naturliga anknytning till det allmännyttiga ändamålet och därmed träffas av beskattning oberoende av resultatet av huvudsaklighetsbedömningen.

### **En spärregel för att förhindra missbruk av skattebefrielsen**

Kommittén föreslog att en spärregel skulle införas för att förhindra att föreningarnas förmånliga skattestatus utnyttjas i skatteundandragande syften. Förslaget innebär att rätten till skattebefrielse för en ideell förening skall gå förlorad om föreningen deltagit i ett förfarande som syftar till att bereda någon annan som deltagit i förfarandet en betydande skatteförmån. Kommittén hade svårt att bedöma vilken betydelse en sådan spärregel skulle få i praktiken

eftersom lagstiftaren redan ingripit med åtgärder för att förhindra vissa otillbörliga skatteförfaranden med ideella föreningar inblandade. Kommittén ansåg att en spärregel skulle kunna få betydelse för sina avhållande effekter.

### Grundavdraget

Kommittén föreslog en höjning av grundavdraget från 15 000 kronor till ett basbelopp. Kommittén föreslog samtidigt att grundavdraget skulle knytas till basbeloppet för att på så sätt eliminera behovet av återkommande justeringar.

### Vad tyckte remissinstanserna?

Av naturliga skäl redovisas här endast de remissynpunkter som är av intresse för arbetet i Idrottsskattekommittén. Remissinstanserna kan delas upp i en stiftelsegrupp och en föreningsgrupp.

Stiftelsekollektivet var mycket kritiskt till förslaget att beskatta kapitalvinster vid avyttring av tillgångar som ligger utanför det kvalificerade området samt att övriga kapitalvinster skall beaktas vid prövning av fullföljdskravet, dvs. kravet att stiftelser och föreningar skall använda en skälig del av avkastningen till ett eller flera allmännyttiga ändamål. För stiftelsernas del utgör det avsatta kapitalet grunden för stiftelsernas existens. I många stiftelser (och vissa föreningar) sker stor och snabb omsättning av tillgångar som ett led i ansträngningarna att förvalta kapitalet så bra som möjligt. Stiftelsekollektivet menade att förslaget att beskatta kapitalvinster skulle leda till väsentliga skatteskärpningar som riskerar att urholka stiftelsekapitalet samt ge upphov till inläsningseffekter. Många stiftelser (och vissa föreningar) investerar också i fastigheter som inte används i den egna verksamheten utan utgör rena kapitalplaceringsobjekt. Föreningskollektivet var mera splittrat i denna fråga. Både synpunkter för och emot framfördes. Av visst intresse kan nämnas att en majoritet av de idrottsföreningar som yttrade sig över betänkandet inte hade något att erinra mot förslaget. Många remissinstanser undrade också över hur kapitalförluster skulle hanteras, något som kommittén inte alls berörde.

Föreningskollektivet hade inte några principiella invändningar mot det förändrade verksamhetskravet, som innebär ett krav på att

en förening i sin faktiskt bedrivna verksamhet får främja andra än allmännyttiga ändamål endast om dessa på längre sikt framstår som en oväsentlig bisak. Vissa remissinstanser inom föreningskollektivet framförde dock synpunkten att förslaget inte var förenligt med förslaget att reglera hur stor del av en ideell verksamhet som får bedrivas av professionella utövare. Det senare förslaget innebär att ett professionellt inslag i verksamheten godtas om det uppgår till högst 15–20 procent av den totala verksamheten. Med ”oväsentlig bisak” avses sannolikt en betydligt mindre andel.

Kommitténs förslag på hur avgränsningen av kvalificerad och därmed skattefri näringsverksamhet skall gå till fick ett i huvudsak positivt bemötande. Flera remissinstanser var dock kritiska mot att kommittén ville behålla kravet på hävd när den finansierade verksamheten inte huvudsakligen bedrivs av oavlönade medlemsinsatser. En egentlig näringsverksamhet som går ut på att finansiera den ideella verksamheten borde enligt dessa remissinstanser i princip godtas så länge den finansierande verksamheten står i rimlig proportion till behovet att finansiera föreningens ideella arbete. Kravet på att den finansierande näringsverksamheten – för att anses skattefri – inte får bedrivas på ett sätt som kan antas snedvrída konkurrensen ansågs vara tillräckligt.

En majoritet av föreningskollektivet var positiv till förslaget att överge den s.k. huvudsaklighetsbedömningen som innebär att inkomst kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, är skattefri om inkomsten till huvudsaklig del kommer från en sådan verksamhet med naturlig anknytning eller som är hävdvunnen. Förslaget, att bedömningen av rätten till skattebefrielse i stället skall göras för varje särskilt verksamhetsslag för sig, ansågs dock kunna leda till en ökad administration på så sätt att flera ”mindre” verksamheter bedöms som skattepliktiga, vilket ställer krav på uppgiftslämnandet och på en fördelning av kostnader som kan anses gemensamma för både skattefri och skattepliktig verksamhet.

Flera remissinstanser inom föreningskollektivet var positiva till förslaget att lagreglera i vilken utsträckning det bör vara tillåtet för en förening att med bibehållen skattefrihet bedriva verksamhet med professionella utövare. En majoritet av idrottsföreningarna med Riksidrottsförbundet i spetsen var kritiska till förslaget, framför allt när det gällde utformningen av lagreglerna. Man menade att förslaget skulle kunna leda till flera oönskade effekter. Framför allt var det en stor brist att betänkandet inte innehöll nå-

gon analys av vilka konsekvenser förslaget skulle få för idrottsrörelsen i Sverige. I många föreningar är det så att elitidrotten till stora delar finansierar bredd- och ungdomsidrotten. Om förslaget genomförs finns en uppenbar risk att föreningar kommer att splittas med negativa effekter för framför allt bredd- och ungdomsidrotten som följd. En sådan utveckling skulle även påskynda kommersialiseringen inom idrotten ytterligare. På sikt skulle det kunna innebära att svensk elitidrott inte skulle kunna rymmas inom folk-  
rörelseidrotten, vilket inte var önskvärt.

En majoritet av remissinstanserna avstyrkte förslaget att införa en särskilt spärregel för att förhindra missbruk av rätten till skattebefrielse för de ideella föreningarna.

Förslaget att höja grundavdraget och knyta det till prisbasbeloppet tillstyrktes av remissinstanserna.



# Uppgifter om taxering av ideella föreningar

För att få en uppfattning om hur olika typer av skatter belastar ideella föreningar har kommittén inhämtat uppgifter om taxering av ideella föreningar från Skatteverket. Uppgifterna avser taxeringsår 2005, dvs. 2004 års inkomster. Taxeringsuppgifter om reklamskatt har redovisats för sig i kapitel 6.

Kommitténs huvuduppgift är att göra en översyn av bestämmelserna om inkomstskatt som berör ideella föreningar med idrottsliga ändamål. Kommitténs uppfattning är dock att vissa av de förändringar som föreslås ifråga om inkomstskatt, efter erforderlig beredning inom Regeringskansliet, skall kunna omsättas till att gälla generellt för alla ideella föreningar (se avsnitt 4.3.1).

Skatteverket har tyvärr inte möjlighet att särskilja idrottsföreningar i sin databas. Däremot har verket uppgifter om taxering av idrottsföreningar i Stockholm. Antalet idrottsföreningar i Stockholm som Skatteverket har uppgifter om uppgår till 1 864, vilket motsvarar ca 9 procent av de totalt ca 21 000 idrottsföreningarna i landet.

För inkomståret 2004 har Skatteverket i sin databas uppgifter om 115 093 ideella föreningar. Av dessa lämnade 50 769 föreningar endast särskild uppgift, dvs. inskränkt skattskyldiga utan skatt. 14 989 föreningar lämnade endast självdeklaration, dvs. oinskränkt skattskyldiga. Enligt uppgifterna lämnade 7 283 föreningar både särskild uppgift och självdeklaration, dvs. inskränkt skattskyldiga med skatt. 15 225 ideella föreningar har befrielse från att lämna särskild uppgift och 20 864 har vare sig lämnat särskild uppgift, självdeklaration eller befrielse. Vidare har av någon anledning 5 092 föreningar inte erhållit någon blankett och 477 har skönstaxerats. De återstående 394 föreningarna utgör felmarginal. Av tabell 1 framgår antalet ideella föreningar som inkomståret 2004 påfördes olika skatter och hur mycket skatt som påfördes.

**Tabell 1** Antal ideella föreningar som påförts olika skatter och påförd skatt

Typ av skatt	Antal föreningar	Påförd skatt i mnkr
Samtliga skatter	18 185	1 505,6
Statlig inkomstskatt	5 745	848,5
Statlig förmögenhetsskatt	7 911	62,9
Statlig fastighetsskatt	2 093	91,9
Avkastningsskatt	97	79,9
Särskild löneskatt	7 876	410,8
Mervärdesskatt	1 510	16,4

*Källa:* Skatteverket

Av tabell 1 framgår det att drygt 18 185 ideella föreningar betalar skatt. Det motsvarar ca 16 procent av det totala antalet ideella föreningar som Skatteverket har uppgifter om. Totalt sett betalar dessa föreningar ca 1,5 miljarder kronor i skatt. Den statliga inkomstskatten står för mer än hälften (ca 56 procent) av skatteuttaget från ideella föreningarna. Därefter kommer den särskilda löneskatten som motsvarar ca 27 procent av skatteuttaget. Den statliga förmögenhetsskatten, statliga fastighetsskatten och avkastningsskatten står för relativt små andelar av skatteuttaget. Deras andelar uppgår till mellan ca 4 och 6 procent. Mervärdesskatten svarar endast för drygt 1 procent av skatteuttaget. Uppgifterna om antalet ideella föreningar som betalar de olika skatterna visar att nästan hälften av föreningarna betalar förmögenhetsskatt och särskild löneskatt. Statlig inkomstskatt betalas av drygt 30 procent av de ideella föreningarna som påförts skatt. Statlig fastighetsskatt betalas endast av ca 11 procent av de ideella föreningarna, vilket innebär att det är en begränsad andel av föreningarna som innehar skattepliktiga fastigheter.

I tabell 2 redovisas motsvarande uppgifter som dem i tabell 1 men uppdelat på ideella föreningar som endast lämnat självdeklaration, dvs. oinskränkt skattskyldiga, och föreningar som både har lämnat särskild uppgift och självdeklaration, dvs. inskränkt skattskyldiga med skatt. I gruppen oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar ingår exempelvis fackföreningar och branschorganisationer. I gruppen inskränkt skattskyldiga med skatt återfinns bl.a. idrottsföreningar. I detta sammanhang kan det vara värt att påpeka att en stor andel av idrottsföreningarna är inskränkt skattskyldiga, dvs. lämnar endast särskild uppgift, och betalar således ingen skatt.

**Tabell 2** Antal ideella föreningar som påförts olika skatter och påförd skatt uppdelat på oinskränkt skattskyldiga och inskränkt skattskyldiga med skatt

Typ av skatt	Oinskränkt skattskyldiga		Inskränt skattskyldiga med skatt	
	Antal föreningar	Påförd skatt i mnkr	Antal föreningar	Påförd skatt i mnkr
Samtliga skatter	11 323	1 169,2	5 362	309,9
Statlig inkomstskatt	4 554	717,9	677	121,4
Statlig förmögenhetsskatt	7 371	62,4	0	0,0
Statlig fastighetsskatt	1 072	72,6	890	17,4
Avkastningsskatt	47	80,0	48	2,9
Särskild löneskatt	13 159	130,5	4 142	163,5
Mervärdesskatt	883	9,4	544	6,2

Källa: Skatteverket

Av de oinskränkt skattskyldiga ideella föreningarna som Skatteverket har uppgifter om betalar ca 76 procent skatt. Dessa betalar totalt ca 1,17 miljarder kronor i skatt, vilket motsvarar ca 78 procent av de totala skatteintäkterna från samtliga ideella föreningar. När enbart de oinskränkt skattskyldiga föreningarna beaktas visar det sig att förmögenhetsskatten svarar för mer än hälften av skatteuttaget. Dess andel av skatteuttaget uppgår till ca 65 procent. Den statliga inkomstskatten står för den nästa största andelen och motsvarar drygt 40 procent. Den särskilda löneskatten svarar för drygt ca 28 procent av skatteuttaget från de oinskränkt skattskyldiga ideella föreningarna. Den statliga fastighetsskatten svarar för 9,5 procent medan avkastningsskattens andel är marginell (0,4 procent). Mervärdesskatteuttaget motsvarar ca knappt 8 procent. Det bör noteras att antalet oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar som betalar avkastningsskatt är väldigt få. Endast 47 föreningar betalar dock hela 78 miljoner kronor i avkastningsskatt.

Ideella föreningar som är inskränkt skattskyldiga betalar totalt ca 310 miljoner kronor i skatt. Det motsvarar 20,6 procent av de totala skatteintäkterna från samtliga ideella föreningar. När endast de ideella föreningarna som är inskränkt skattskyldiga med skatt beaktas står den statliga inkomstskatten för mer än hälften av skatteuttaget. Den motsvarar ca 61 procent av skatteuttaget från dessa föreningar. Den särskilda löneskatten står för drygt 11 procent av skatteuttaget. Avkastningsskatt och statlig fastighetsskatt står för

6,8 respektive 6,2 procent av skatteuttaget för denna grupp. Statlig förmögenhetsskatt står för 5,3 procent och mervärdesskatteuttaget motsvarar 0,8 procent.

I tabell 3 redovisas uppgifter om antal idrottsföreningar i Stockholm som påförts olika skatter och storlek på den påförda skatten.

**Tabell 3** Antal idrottsföreningar i Stockholm som påförts olika skatter och påförd skatt

Typ av skatt	Antal föreningar	Påförd skatt i mnkr
Samtliga skatter	215	8,3
Statlig inkomstskatt	6	0,56
Statlig förmögenhetsskatt	0	0
Statlig fastighetsskatt	13	0,18
Avkastningsskatt	3	0,42
Särskild löneskatt	194	6,94
Mervärdesskatt	6	0,19

*Källa:* Skatteverket

Av det totala antalet idrottsföreningar i Stockholm som Skatteverket har uppgifter om betalar 11,5 procent skatt. Denna andel skiljer sig inte mycket från andelen då samtliga ideella föreningar beaktas. Idrottsföreningarna i Stockholm betalar totalt 8,3 miljoner kronor skatt. Den särskilda löneskatten svarar för den största delen av skatteuttaget från idrottsföreningarna i Stockholm. Det motsvarar ungefär 84 procent av skatteuttaget. Den statliga inkomstskatten står för 6,8 procent av skatteuttaget, avkastningsskatten för 5,1 procent och mervärdesskatten för 2,3 procent. Det finns inga föreningar i denna grupp som betalar statliga förmögenhetsskatt. Kommitténs uppfattning är att skatteuttaget för idrottsföreningar i Stockholm inte bör skilja sig från uttaget för idrottsföreningar i landet i övrigt. Stockholmsföreningarna utgör ca 9 procent av det totala antalet idrottsföreningar i landet. Uppräknat till riksnivå uppskattas därmed det totala skatteuttaget från idrottsföreningar till ca 72 miljoner kronor.