

Moderniserade skatteregler för ideell sektor

*Betänkande
av Stiftelse- och föreningsskatteutredningen*

Stockholm 2009



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2009:65

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-598 191 91
Ordertel: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, (SB PM 2003:2, reviderad 2009-05-02)
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB
Stockholm 2009

ISBN 978-91-38-23250-7
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 20 juni 2007 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över bestämmelserna om inkomstbeskattningen av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer som regleras i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och förutsättningarna för att dessa ska skattegynnans (Dir. 2007:97). Till särskild utredare förordnade chefen för Finansdepartementet statsrådet Borg fr.o.m. den 1 september 2007 regeringsrådet Peter Kindlund.

Till sakkunniga i utredningen förordnades fr.o.m. den 17 september 2007 kanslirådet Fredrik Löfstedt och professorn Peter Melz.

Till experter förordades fr.o.m. den 17 september 2007 rättslige experten Rickard Andersson, docenten Richard Arvidsson, kamrarrättsrådet Michael Erliksson, skattejuristen Brita Löfgren Lewin, departementssekreteraren Mikael Lindman, rättssakkunniga Malin Nilsson, rättschefen Maria Lundqvist Norling, advokatfiskalen Susanne Reuterswärd, ämnesrådet Lena Sellgren (t.o.m. den 16 april 2008), skattejuristen Torbjörn Spector, handläggaren Ingmari Öhman, förbundsordföranden Karin Mattsson Weijber (fr.o.m. den 1 november 2008), departementssekreteraren Johan Sandberg (fr.o.m. den 15 april 2008), departementssekreteraren Niklas Ekstrand (fr.o.m. den 12 november 2008) samt departementssekreteraren Johan Almenberg (fr.o.m. den 24 februari 2009).

Rättsliga experten Gunilla Landmark anställdes fr.o.m. den 1 september 2007 som sekreterare i utredningen.

Utredningen har antagit namnet Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (Fi 2007:09).

Utredningen överlämnar betänkandet *Moderniserade skatteregler för ideell sektor (SOU 2009:65)*. Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i juni 2009

Peter Kindlund

/Gunilla Landmark

Innehåll

Förkortningar och litteraturhänvisningar	9
Sammanfattning	11
Författningsförslag	17
1 Inledning.....	45
1.1 Bakgrund till uppdraget.....	45
1.2 Behovet av en översyn	47
1.3 Uppdraget.....	48
1.4 Utredningens arbete	50
1.5 Betänkandet och dess disposition.....	51
2 Nuvarande förhållanden – allmän bakgrund	53
2.1 Historik	53
2.2 Civilrätt.....	55
2.3 Kort översikt över gällande bestämmelser om inkomstskatt.....	60
3 Inledande ställningstaganden	63
3.1 Inledning.....	63
3.2 Avdragsmetoden	65
3.3 Grunden för skattefrihet	68

4	Villkoren för de allmännyttiga organisationernas skattegynnande	71
4.1	Inledning	71
4.2	Lika regler	73
4.3	Vad är allmännyttigt ändamål?	80
4.4	Stiftelseändamålen – de kvalificerat allmännyttiga ändamålen	84
4.5	Föreningsändamålen	103
4.6	Nya ändamål	107
4.7	Övriga förutsättningar	110
4.8	Förvaltarsmitta	118
4.9	Öppenhetskravet	123
4.10	Verksamhetskravet och fullföljdskravet	128
5	De allmännyttiga organisationernas finansiering	155
5.1	Inledning	155
5.2	Utredningens allmänna ställningstagande i finansieringsfrågan	158
5.3	Nuvarande bestämmelser om skattefria inkomster	159
5.4	Inkomst av näringsverksamhet	165
5.5	Olika lösningar av finansieringsfrågan	180
5.6	Betydelsen av ideellt arbete från föreningsmedlemmarna och anställd personal	195
5.7	Verksamhet genom annan juridisk eller fysisk person	199
5.8	Utvärdering	202
5.9	Stiftelser	205

6	Beskattning av inkomster från fastigheter	207
6.1	Inledning.....	207
6.2	Inkomstbeskattning – undantagen från skatteplikt.....	208
6.3	Undantagen från skatteplikt i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen.....	220
7	Katalogen – 7 kap. 15–17 §§ inkomstskattelagen	223
7.1	Inledning.....	223
7.2	Lagstiftningstekniken	225
7.3	Skäl för gynnande beskattningsregler.....	229
7.4	Slutsatser.....	256
8	Övrigt.....	259
8.1	Skyldighet att lämna särskild uppgift	259
8.2	Grundavdrag.....	260
9	EG-rätten och det statliga stödet.....	263
9.1	Inledning.....	263
9.2	Bakgrund	263
9.3	Utredningens bedömning.....	270
9.4	Sammanfattning	275
10	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	277
	Ikraftträdande.....	277
	Övergångsbestämmelser	277

11	Konsekvenser av förslagen	279
11.1	Inledning.....	279
11.2	Bakgrund – statistik	280
11.3	Offentligfinansiella effekter av utredningens förslag	281
11.4	Administrativ påverkan.....	291
11.5	Övriga konsekvenser.....	292
12	Författningskommentarer.....	293
12.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	293
12.2	Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).....	304
12.3	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	305
12.4	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	305
	Särskilda yttranden	307
	Bilagor	
	<i>Bilaga 1</i> Kommittédirektiv 2007:97.....	315
	<i>Bilaga 2</i> Nyckel.....	333
	<i>Bilaga 3</i> Rättsfall om beskattning av subjekt i 7 kap. inkomstskattelagen	335

Förkortningar och litteraturhänvisningar

a.a.	anfört arbete
a.prop.	anförd proposition
bet.	Betänkande
BevU	Bevillningsutskottet
Dir.	direktiv
EG	Europeiska Gemenskaperna
EU	Europeiska Unionen
f.	följande sida
ff.	följande sidor
FB	förhandsbesked
Fi	Finansdepartementet
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Ju	Justitiedepartementet
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
LFT	lagen (1998:1593) om trossam- fund

LSK	Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
mdkr	miljarder kronor
mkr	miljoner kronor
not.	notismål i Regeringsrättens årsbok
prop.	proposition
ref.	referat
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen (1974:152, omtryckt 2003:593)
RR	Regeringsrätten
rskr.	riksdagsskrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk Författningssamling
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

Litteratur:

Hagstedt, Jan Anders; Om beskattning av stiftelser, Norstedts 1972

Sammanfattning

Utredningens arbete, som har omfattat i stort sett hela 7 kap. inkomstskattelagen, har i huvudsak inriktats mot sex huvudområden för översyn och förslag. Dessa områden är förutsättningarna för skattegynnande för allmännyttig verksamhet och frågan om lika regler ska gälla för de ideella organisationerna, vilka ändamål som ska kunna föranleda skattegynnande, frågan om det s.k. fullföljdskravets framtida utformning, den s.k. katalogen och dess fortsatta lagreglering, frågan om fastighetsinkomster alljämt ska särbehandlas vid inkomstbeskattningen samt frågan om hur den ideella sektorn ska få finansiera sin allmännyttiga verksamhet. Utredningen har inte uppfattat sitt uppdrag som innefattande en prövning av om ett skattegynnande över huvud taget ska förekomma eller om kretsen av subjekt som kan omfattas av skattebefrielse ska utökas.

Förutsättningarna för skattegynnande och lika regler för ideella organisationerna

Utredningen föreslår att lika regler ska gälla för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Förslaget utgår från de bestämmelser som i dag gäller för föreningar och trossamfund men har fått en anpassad och moderniserad utformning. Enligt utredningen är den avgörande faktorn vid ställningstagandet i frågan om lika regler den allmännyttiga verksamhet som bedrivs och inte om den bedrivs av en stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund. Med denna likabehandling undviks också problem när sådana organisationer samverkar med eller stödjer varandra.

Dessa gemensamma undantagsregler föreslås också gälla för vissa andra särskilt uppräknade kategorier av subjekt vilka inte är stiftelser, föreningar eller trossamfund men som har en sådan verk-

samhet och inriktning att de kan och bör behandlas på samma sätt i detta avseende. Detta gäller främst akademier, hushållningssällskap, vissa studentkårer och studentnationer.

Ändamålen

Utredningens förslag bygger på begreppet allmännyttigt ändamål. Någon legaldefinition av begreppet allmännytta införs inte. I stället görs en exemplifierande uppräkningslista, liknande den som i dag gäller för de ideella föreningarna, av vad som är att anse som allmännyttiga ändamål. Med hänsyn till att enhetliga bestämmelser om ändamål som kan föranleda skattebefrielse föreslås för stiftelser, föreningar och trossamfund har utredningen gjort en översyn och komplettering av den i dag gällande lagtexten. Syftet har varit att söka åstadkomma en exemplifiering som är anpassad till dagens samhälle och som kan tillämpas även framgent.

Ändamålen hjälpverksamhet bland behövande och stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet har fått annan benämning och också något vidare innebörd och benämns nu social hjälpverksamhet respektive fredsfrämjande verksamhet. Även ändamålet vård och uppfostran av barn har moderniserats och fått en något vidare innebörd. Detta ändamål benämns nu omsorg om barn och ungdom.

Även stiftelser kommer fortsättningsvis att kunna ha ett ändamål som gynnar kultur, idrott, politisk verksamhet och religiös verksamhet. Ändamålen att främja utbildning och vetenskaplig forskning är oförändrade.

Två nya ändamål har intagits i den exemplifierande uppräkningslistan, nämligen miljövard och sjukvård. När det gäller ändamålet miljövard – som i sig innefattar naturvard – har detta blivit ett så centralt område i dagens samhälle att det är utredningens uppfattning att det inte kan lämnas utanför en exemplifierande uppräkningslista av vad som är allmännyttiga ändamål. Ändamålet sjukvård har i nu gällande rätt sin motsvarighet i bestämmelserna om skattebefrielse för verksamhet som bedrivs av sjukvårdsinrättningar. Eftersom utredningen föreslår att ålderdomliga anstaltsformer som sjukvårdsinrättningar och barmhärtighetsinrättningar inte ska omnämnas i lagtexten är det naturligt att i stället direkt ange ändamålet sjukvård i exemplifieringen.

Utredningens förslag innebär att en ideell organisation själv ska kunna bedriva allmännyttig verksamhet men också stödja annan allmännyttig organisation som bedriver sådan verksamhet. Detta uttrycks genom att termen främja konsekvent har valts för att ange hur organisationens allmännyttiga verksamhet kan fullgöras. Detta innebär bl.a. att en stiftelse fortsättningsvis ska kunna gynna en allmännyttig verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund.

Däremot föreslår utredningen inte någon lagreglering av den så kallade förvaltarstiftelse som i fast praxis godtagits för stiftelser förvaltade av stat och kommun.

Det öppenhetskrav som gäller för ideella föreningar och registrerade trossamfund behåller sin innebörd, men lagtexten har förtydligats.

Fullföljdskravet och verksamhetskravet

Utredningens förslag för såväl fullföljdskravet som verksamhetskravet bygger på den reglering som gäller i dag, men har förtydligats i vissa avseenden. Bestämmelserna har också kompletterats för att öka rättssäkerheten vid tillämpningen.

För verksamhetskravet innebär detta att det direkt av lagtexten framgår att den bedömning som ska göras inte måste ske isolerat för det enskilda beskattningsåret. Det finns enligt förslaget utrymme för en mindre avvikelse från kravet förutsatt att avvikelsen kan antas vara tillfällig.

Fullföljdskravet har fått en utformning som till stora delar är hämtad från Regeringsrättens avgörande i rättsfallet om Stiftelsen Stockholms Sjömanshem (RÅ 2001 ref. 17). I lagtexten anges nu direkt vad som ska räknas med vid fullföljdsberäkningen. Bestämmelsen har även gjorts mer flexibel avseende den tidsperiod som ska ligga till grund för bedömningen.

För att möjliggöra för framförallt stiftelser, som inte uppfyllt kraven för inskränkt skattskyldighet och på grund av detta under ett eller flera år varit oinskränkt skattskyldiga, att återinträda som inskränkt skattskyldiga får den skatt som betalas till följd härav medräknas vid fullföljdsberäkningen.

Utredningen föreslår också att den dispensmöjlighet som finns från fullföljdskravet vid olika slag av investeringar ska tas bort. Grunden till detta förslag är att denna dispensmöjlighet i praktiken

utnyttjas i mycket liten omfattning men också en strävan mot för-
enklade regler.

Katalogen

Utredningen föreslår att särbestämmelserna i 7 kap. 15–18 §§ inkomstskattelagen ska upphävas. Förslaget bygger i stället på generella undantagsregler kopplade inte till ett visst subjekt utan till den verksamhet som bedrivs. Detta innebär att många av de uppräknade subjekten kan hänföras till de föreslagna gemensamma bestämmelserna om undantag från beskattning för allmännyttig verksamhet. För subjekt som har myndighetsuppdrag eller som beskattas på annat sätt samt för tryggandeorganisationer föreslås särregleringar.

Fastighetsinkomster

Utredningen föreslår att det fortsättningsvis inte ska finnas några särregler för beskattning av löpande fastighetsinkomster. För inkomster från så kallade specialbyggnader, där ägaren av byggnaden i övrigt inte är föremål för skattegynnande, föreslås att vanliga regler ska gälla vid beskattningen. Detta innebär att vissa fastighetsägare kommer att bli beskattade för ett eventuellt överskott av användningen av fastigheten. Detta förslag är systematiskt helt korrekt eftersom undantagande från beskattning av vanliga inkomster av näringsverksamhet hos t.ex. aktiebolag inte kan för-
svaras på saklig grund.

Utredningen föreslår också en ändring i fastighetstaxeringslagen som innebär att uppräknningen (en form av katalog) i 3 kap. 4 § tas bort och att hänvisning i stället sker till de allmänna reglerna om undantag från beskattning i inkomstskattelagen.

Finansieringsfrågan

Utredningen föreslår att inkomst från sådan näringsverksamhet som en ideell organisation kan bedriva som ett direkt led i sin allmännyttiga verksamhet eller med naturlig anknytning till denna även fortsättningsvis ska vara skattefri. I lagtexten sammanfattas

detta förhållande genom att endast begreppet naturlig anknytning används. Även stiftelser ska uttryckligen omfattas av denna undantagsbestämmelse. Någon förändring av omfattningen är inte avsedd.

Begreppet hävd, vilket är ålderdomligt och låser fast tillämpningen i gamla former, föreslås slopat till förmån för en mer modern finansieringsform. Inom den ramen ryms också det som i nu gällande rätt räknas som hävdvunna inkomster. Dessa inkomster kan numera också i hög grad sägas ha naturlig anknytning till föreningens eller samfundets verksamhet.

Utredningens förslag till ny finansieringsform innebär följande. Ideella föreningar och registrerade trossamfund tillåts ha skattefria inkomster från näringsverksamhet som utgör rena finansieringskällor för den allmännyttiga verksamheten. Detta gäller om intäkterna i finansieringsverksamheten inte överstiger en fjärdedel av organisationens samtliga intäkter. En fördel med denna modell är att den är relativt enkel. Den kopplar också loss från bindningar till numera föråldrade lösningar på inkomstkattelagstiftningens område. För stiftelser föreslås inte motsvarande möjlighet att bedriva rent finansierande verksamhet.

Utredningen förslår inte någon reglering av betydelsen av ideellt arbete för ideella organisationers finansierande verksamhet. Såväl ersättningar i form av lön och kostnadsersättningar tillåts. Utredningen har således funnit att det inte finns tillräckliga skäl att begränsa föreningars och trossamfunds möjligheter att bedriva näringsverksamhet med anställd personal.

Något förslag om att en ideell förening eller registrerat trossamfund ska kunna få skattefria inkomster från andra subjekts verksamhet lägger utredningen inte fram. En sådan ordning skulle få alltför långt gående verkningar och den är dessutom förenad med administrativa och kontrollmässiga nackdelar.

Övriga förslag

Som en följd av att gemensamma undantagsbestämmelser föreslås gälla även för t.ex. akademier och vissa studentkårer och studentnationer föreslås att dessa kategorier omfattas av samma skyldighet att redovisa hur de bedriver sin allmännyttiga verksamhet. Ett krav på att även dessa ska lämna särskild uppgift enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter föreslås därför.

Utredningen föreslår att det grundavdrag som till belopp varit oförändrat från 1984 års taxering uppräknas till dagens penningvärde, vilket motsvarar 30 000 kr. Dessutom föreslås att studentkårer och studentnationer samt deras samarbetsorgan ges rätt till grundavdrag. Skälet till detta är att de inte ska missgynnas i förhållande till övriga studerandeorganisationer som behandlas som ideella föreningar.

Utredningen föreslår att de nya reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången vid 2012 års taxering.

Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)¹

dels att 7 kap. ska upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 7 §, 3 kap. 1 §, 11 kap. 47 §, 29 kap. 2 § och 63 kap. 11 § ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 63 kap. 11 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel, 7 kap., av följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 15 kap. 11 § och 16 kap. 37 §, av följande lydelse,

dels att det närmast före 15 kap. 11 § och 16 kap. 37 § ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

7 §

Juridiska personers skatt ska beräknas på den beskattningsbara inkomsten. Denna ska beräknas på följande sätt.

Överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den taxerade och den beskattningsbara inkomsten.

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

För sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § första stycket minskas den taxerade inkomsten med grundavdrag. Det belopp som återstår är den beskattningsbara inkomsten.

För sådana ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 5 § samt för sådana studentkårer, nationer och samarbetsorgan som avses i 7 kap. 12 § och som uppfyller där ställda krav minskas den taxerade inkomsten med grundavdrag. Det belopp som återstår är den beskattningsbara inkomsten.

3 kap. 1 §

Detta kapitel gäller för fysiska personer. Det finns bestämmelser om

- obegränsat skattskyldiga i 3–16 §§,
- begränsat skattskyldiga i 17–21 §§, och
- skattskyldighet för överlättna pensioner eller andra periodiska inkomster i 22 och 23 §§.

För dödsbon finns särskilda bestämmelser i 4 kap.

I 7 kap. 21 § finns bestämmelser om att ägare av vissa fastigheter inte är skattskyldiga för inkomst av fastigheten.

Föreslagen lydelse

7 kap.

Vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för

- staten, kommuner och pensionsstiftelser i 2 §,

- arbetslöshetskassor, vissa personalstiftelser samt stiftelser, aktiebolag eller andra juridiska personer som har till uppgift att lämna vissa ersättningar i 3 §,
- aktiebolag eller andra juridiska personer som är skattskyldiga enligt lagen (1991:1482) om lotteriskatt i 4 §,
- stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund i 5–11 §§, och
- vissa andra juridiska personer i 12–14 §§.

Vad som sägs om ett registrerat trossamfund gäller i tillämpliga delar även för självständiga organisatoriska delar av sådant samfund.

I fråga om begränsat skattskyldiga gäller bestämmelserna de inkomster som de är skattskyldiga för enligt 6 kap.

Undantagna juridiska personer

2 §

Undantagna från skattskyldighet är

1. staten,
2. landsting, kommuner och kommunalförbund,
3. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., och
4. samordningsförbund enligt 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

I lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel finns bestämmelser om avkastningsskatt för pensionsstiftelser.

3 §

Följande juridiska personer är undantagna från skattskyldighet bara om de uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver avsedd verksamhet:

1. arbetslöshetskassor,
2. personalstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall,
3. stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångserättning till friställda arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationali-

sering av företags verksamhet eller med ändamål att lämna permitteringslöneersättning, och

4. aktiebolag och andra juridiska personer som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslöneersättning.

4 §

Aktiebolag och andra juridiska personer som är skattskyldiga enligt lagen (1991:1482) om lotteriskatt är undantagna från skattskyldighet för verksamhet som beskattas enligt den lagen.

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Skattskyldighet

5 §

En stiftelse, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund som uppfyller kraven i 6–11 §§ är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §.

Om kraven i första stycket är uppfyllda föreligger dock inte skattskyldighet för

- kapitalvinster och kapitalförluster, och
- inkomster som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet.

En förening eller ett trossamfund är inte heller skattskyldig för inkomster från verksamheter som utgör finansieringskällor för den allmännyttiga verksamheten till den del intäkterna från finansieringskällorna inte överstiger en fjärdedel av samtliga intäkter hos föreningen eller samfundet.

Ändamålskravet

6 §

Stiftelsen, föreningen eller trossamfundet ska ha ett eller flera allmännyttiga ändamål. Med allmännyttigt ändamål avses att främja

- fredsbefrämjande verksamhet,
- idrott,
- kultur,
- miljövard,
- omsorg om barn och ungdom,
- politisk verksamhet,
- religiös verksamhet,
- sjukvård,

- social hjälpverksamhet,
- utbildning,
- vetenskaplig forskning, eller
- andra därmed likvärdiga ändamål.

Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer. Inte heller får de vara begränsade till föreningens eller trossamfundets medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

Verksamhetskravet

7 §

Stiftelsen, föreningen eller trossamfundet ska i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådana ändamål som avses i 6 §. Kravet ska anses uppfyllt även om verksamheten i mindre utsträckning avviker härifrån, om avvikelserna kan antas vara tillfällig.

Fullföljdskravet

8 §

Stiftelsen, föreningen eller trossamfundet ska i skälig omfattning använda sina intäkter för verksamhet som tillgodoser allmännyttiga ändamål enligt 6 §.

Skatt som betalats med stöd av 22 kap. 5 § ska beaktas vid bedömning av fullföljdskravet.

Kravet i första stycket ska anses uppfyllt även om stiftelsen, föreningen eller trossamfundet under något eller några år inte har bedrivit verksamhet i tillräcklig omfattning, om detta förhållande kan anses vara tillfälligt. Vid denna bedömning ska beaktas hur kravet uppfyllts tidigare och innevarande år samt förutsättningarna för att det kommer att uppfyllas under det närmast följande året.

9 §

Vid tillämpning av 8 § första stycket ska följande intäkter tas med vid beräkning av fullföljdskravet:

1. intäkter som enligt 5 § undantas från beskattning med undantag för kapitalvinster,
2. medlemsavgifter och andra avgifter för deltagande i den allmännyttiga verksamheten,

3. bidrag från stat och kommun som inte utgör näringsbidrag, och

4. förvärv på grund av testamentariska förordnanden, gåvor och andra bidrag från enskilda.

Vid beräkning av fullföljdskravet ska intäkterna i första stycket minskas med kostnader för att förvärva och bibehålla intäkterna, med undantag för kapitalförluster.

Förvärv, gåvor och bidrag som avses i första stycket 3 och 4 ska räknas med endast om det framgår av omständigheterna att avsikten är att de ska användas direkt för verksamheten.

Öppenhetskravet

10 §

En ideell förening eller ett registrerat trossamfund får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av dess verksamhet, syfte eller annat.

11 §

Ideella föreningars central-, distrikts- eller samarbetsorganisationer anses som öppna om dess medlemmar utgörs av sådana lokala föreningar som uppfyller kraven i 10 §.

Registrerade trossamfund eller självständiga organisatoriska delar av ett samfund anses som öppna om den del av trossamfundet där medlemsantagning sker uppfyller kraven i 10 §.

Vissa andra juridiska personer

12 §

Följande juridiska personer är skattskyldiga enligt de bestämmelser som gäller för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund i 5–11 §§ i tillämpliga delar:

– sådana domkyrkor, lokalkyrkor eller dylikt som hör till Svenska kyrkan, i deras egenskap av ägare till vissa tillgångar som är avsedda för Svenska kyrkans verksamhet,

– hushållningssällskap med stadgar som har fastställts av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmt,

– akademier, och

– studentkårer vid statliga universitet och högskolor som avses i 4 kap. 8 § högskolelagen (1992:1434) och nationer vid Uppsala

universitet eller Lunds universitet som avses i 4 kap. 15 § högskolelagen samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt högskolelagen eller föreskrift som meddelats med stöd av högskolelagen ansvarar för.

13 §

Understödsföreningar är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av sådan fastighet som inte förvaltas i livförsäkringsverksamhet.

Med understödsförening avses också europakooperativ som bedriver motsvarande verksamhet.

I lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel finns bestämmelser om avkastningsskatt för understödsföreningar.

14 §

Producentorganisationer är undantagna från skattskyldighet för inkomst som avser marknadsreglering enligt lagen (1994:1709) om EG:s förordningar om den gemensamma fiskeripolitiken.

11 kap.

47 §

Periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster ska inte tas upp till den del givaren enligt 9 kap. 3 § eller 62 kap. 7 § inte får dra av det utbetalade beloppet.

Som inkomst ska inte heller tas upp sådana periodiska understöd som betalas ut från en stiftelse som är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3–6 §§ eller från en ideell förening som har till uppgift att främja de ändamål som anges i 7 kap. 4 §, om föreningen uppfyller övriga villkor i 7 kap. 7–13 §§ för undantag helt eller delvis från skattskyldighet. Detta gäller dock bara om utbetalningen görs för att fullfölja något av de ändamål som anges i 7 kap. 4 §.

Som inkomst ska inte heller tas upp sådana periodiska understöd som betalas ut från en stiftelse, *en ideell förening eller ett registrerat trossamfund* som är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 5 §. Detta gäller dock bara om utbetalningen görs för att fullfölja något av de ändamål som anges i 7 kap. 6 §.

15 kap.*Myndighetsuppgifter**11 §*

Som skattepliktig inkomst räknas inte ersättning som erhålls på grund av fullgörande av myndighetsuppgifter.

16 kap.*Myndighetsuppgifter**37 §*

Utgift hänförlig till sådan ersättning som avses i 15 kap. 11 § får inte dras av.

29 kap.*2 §²*

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 §§ och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 14 § och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna. Även stöd som lämnas av en juridisk person som omfattas av bestämmelserna i 15 kap. 11 § räknas som näringsbidrag till den del det härrör från sådan verksamhet som utgör fullgörande av myndighetsuppgifter.

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av

1. elcertifikat till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1,

² Senaste lydelse 2008:816.

2. utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § första stycket,

3. utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § andra stycket 1, och

4. stöd enligt lagen (2008:814) om statligt stöd till kreditinstitut, om stödet inte

- redovisas som en skuld i räkenskaperna, eller
- avser betalning för nyemitterade eller egna aktier.

Ideella föreningar

63 kap.

Ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa studerandesammanslutningar

11 §

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 7 § *första stycket* har rätt till grundavdrag med 15 000 kronor.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 5 § *samt sådana studentkårer, nationer och samarbetsorgan som avses i 7 kap. 12 § och som uppfyller där ställda krav* har rätt till grundavdrag med 30 000 kronor.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången vid 2012 års taxering.

2. Bestämmelserna i 22 kap. 5 § om beskattning för uttag ur näringsverksamhet ska inte tillämpas om en stiftelse vid ikraftträdandet blir skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. till följd av införandet av kapitlet i dess nya lydelse.

3. För en stiftelse eller en ideell förening, som har bildats före ikraftträdandet och som enligt en vid ikraftträdandet gällande föreskrift i stiftelseförordnandet eller stadgarna har till syfte att främja nordiskt samarbete, ska detta ändamål anses kvalificerat enligt 7 kap. 6 §.

2 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

4 §³

Byggnad samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten ska undantas från skatte- och avgiftsplikt om fastigheten ägs av någon av följande institutioner och om den till övervägande del används i deras verksamhet såsom sådana:

1. *kyrkor samt barmhärtighetsinrättningar som avses i 7 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt sådana särskilda rättssubjekt som avses i 10 § första stycket lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan*

2. *stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 3 § första stycket respektive i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen*

3. *akademier, Nobelstiftelsen, stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, Apotekarsocieteten stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., stiftelsen Sveriges sjömanshus*

4. *sådana studentkårer, nationer och samarbetsorgan som*

1. *sådana särskilda rättssubjekt som avses i 10 § första stycket lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan*

2. *stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt sådana juridiska personer som avses i 7 kap. 12 § samma lag och*

³ Lydelse enligt prop. 2008/09:154.

avses i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen och

5. utländska staters beskickningar. 3. utländska staters beskickningar.

Skatte- och avgiftsfriheten ska endast avse egendom, som enligt 4 kap. 5 § utgör annan typ av taxeringsenhet än lantbruksenhet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången vid fastighetstaxering år 2012.

3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 17 § taxeringslagen (1990:324) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 17 §⁴

- Eftertaxering får också ske
1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
 2. när kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter saknats eller varit felaktig,
 3. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut som anges i 13 § andra stycket 1–5,
 4. när en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som har föreskrivits i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) eller inte har iakttagit ett annat villkor i beslutet,
 5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a §, eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, och
 6. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt 3 kap. 21 a § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.
4. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift enligt 3 kap. 9 a §, 19 a §, eller 5 kap. 2 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, och
 5. när en ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av en uppgift som har lämnats eller skulle ha lämnats enligt 3 kap. 21 a § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

⁴ Senaste lydelse 2007:1253.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången vid 2012 års taxering.

2. Äldre bestämmelser i 4 kap. 17 § ska tillämpas på sådana beslut som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som har meddelats före den 1 januari 2011.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 3 §, 2 kap. 7 § samt 5 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §⁵

I de särskilda uppgifterna lämnas uppgifter för

<p>1. bedömning av stiftelsers och föreningars skattskyldighet enligt <i>inkomstskattelagen</i> (1999:1229),</p> <p>2. taxering enligt <i>taxeringslagen</i> (1990:324) av delägare i svenska handelsbolag och medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar,</p> <p>3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i, samt</p> <p>4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. <i>inkomstskattelagen</i> när ersättningsbostaden är belägen utomlands.</p>	<p>1. bedömning av stiftelsers, <i>ideella</i> föreningars, <i>registrerade trossamfunds</i> samt i 7 kap. 12 § <i>inkomstskattelagen</i> (1999:1229) <i>angivna juridiska personers</i> skattskyldighet enligt <i>den lagen</i>,</p>
--	---

Bestämmelser om skyldighet att lämna särskilda uppgifter finns i 5 kap.

2 kap.

7 §⁶

Särskild självdeklaration ska lämnas av

<p>1. aktiebolag och ekonomiska föreningar samt sådana stiftelser, andra liknande subjekt eller andra tillgångsmassor som enligt stiftelseförordnande eller motsvarande bestämmelse har till huvudsakligt ändamål att tillgodose viss släkts, vissa släkters eller bestämda fysiska personers ekonomiska intressen,</p> <p>2. sådana <i>ideella</i> föreningar som avses i 7 kap. 7 § <i>inkomstskattelagen</i> (1999:1229) och av sådana <i>trossamfund</i> som avses i 7 kap. 14 § <i>den lagen</i>, om intäk-</p>	<p>2. sådana <i>ideella</i> föreningar och <i>registrerade trossamfund</i> som avses i 7 kap. 5 § <i>inkomstskattelagen</i> (1999:1229) samt sådana <i>studentkårer, nationer och sam-</i></p>
--	--

⁵ Senaste lydelse 2006:1521.

⁶ Senaste lydelse 2007:1409.

terna under beskattningsåret har överstigit grundavdraget enligt 63 kap. 11 § samma lag,

arbetsorgan som avses i 7 kap. 12 § samma lag, om intäkterna under beskattningsåret har överstigit grundavdraget enligt 63 kap. 11 § samma lag,

3. andra juridiska personer än sådana som avses i 1 och 2, med undantag av dödsbon, handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar, om intäkterna som den skattskyldige ska ta upp under beskattningsåret har uppgått till minst 100 kronor,

4. andra juridiska personer än dödsbon för vilka underlag för statlig fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas,

5. fondbolag eller förvaringsinstitut för varje av bolaget eller institutet förvaltat investeringsfond, samt

6. ombudet för en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige för skadeförsäkringsföretag som bedriver sin verksamhet genom representationen.

5 kap.

1 §⁷

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst ska lämna särskilda uppgifter om

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som avses i 7 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) och sådana studentkårer, nationer och samarbetsorgan som avses i 7 kap. 12 § samma lag som är undantagna från skattskyldighet för inkomst ska lämna särskilda uppgifter om

1. intäkter och kostnader under det räkenskapsår som har avslutats närmast före taxeringsåret,

2. tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut, samt

3. övriga omständigheter som är av betydelse för bedömning av frågan om undantag från skattskyldighet.

⁷ Senaste lydelse 2007:1409.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas första gången vid 2012 års taxering.

5 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

19 §

En ersättning till en idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 kap.

7–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet är avgiftsfri, om ersättningen från föreningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

En ersättning till en idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 kap.

5–11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet är avgiftsfri, om ersättningen från föreningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 8 §⁸

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 eller trossamfundet enligt 7 kap. 5 § 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 (1999:1229).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

⁸ Senaste lydelse 1999:1283.

7 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

3 §⁹

Skatteavdrag *skall* inte göras, om

Skatteavdrag *ska* inte göras, om

1. ersättningen är mindre än 100 kronor,
2. det kan antas att det som utbetalaren kommer att betala ut till mottagaren under inkomståret inte uppgår till 1 000 kronor,
3. utbetalarens sammanlagda ersättning för arbete till mottagaren understiger 10 000 kronor under inkomståret och
 - a) utbetalaren är en fysisk person eller ett dödsbo,
 - b) ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet,
 - c) utbetalaren och mottagaren inte har träffat en sådan överenskommelse som avses i 3 kap. 2 a § andra stycket 2 d lagen (1962:381) om allmän försäkring, samt
 - d) det inte är fråga om sådan ersättning för arbete som avses i 12 kap. 16 § föräldrabalken,
4. ersättningen betalas ut till en idrottsutövare av en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet och ersättningen under inkomståret understiger ett halvt prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring,
4. ersättningen betalas ut till en idrottsutövare av en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet och ersättningen under inkomståret understiger ett halvt prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring,
5. ersättningen betalas ut av ett handelsbolag till en delägare i bolaget,

⁹ Senaste lydelse 1999:1300.

6. ersättningen är familjebidrag till någon som tjänstgör inom totalförsvaret, eller

7. ersättningen är sjukpenning eller annan ersättning som avses i 15 kap. 8 § inkomstskattelagen till mottagare som debiterats preliminär skatt för inkomståret.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

8 Förslag till lag om ändring i lagen (1962:381) om allmän försäkring

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 2 § lagen (1962:381) om allmän försäkring ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

2 §¹⁰

Sjukpenninggrundande inkomst är den årliga inkomst i pengar som en försäkrad kan antas komma att tills vidare få för eget arbete här i landet, antingen såsom arbetstagare i allmän eller enskild tjänst (inkomst av anställning) eller på annan grund (inkomst av annat förvärvsarbete). Som inkomst av anställning eller inkomst av annat förvärvsarbete räknas inte inkomst som avses i 10 kap. 3 § 1–3 inkomstskattelagen (1999:1229) eller sådan ersättning som anges i 1 § första stycket 1–5 och fjärde stycket lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Som inkomst av annat förvärvsarbete räknas inte sådan ersättning enligt gruppsjukförsäkring eller trygghetsförsäkring vid arbetsskada som enligt 2 § första stycket lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster utgör underlag för nämnda skatt. Den sjukpenninggrundande inkomsten fastställs av Försäkringskassan. Inkomst av anställning och inkomst av annat förvärvsarbete ska därvid var för sig avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger prisbasbeloppet. Det belopp som sålunda ska undantas ska i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsarbete. Ersättning för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, såvida ersättningen under

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst bortses från sådan inkomst av anställning och annat förvärvsarbete som överstiger sju och en halv gånger prisbasbeloppet. Det belopp som sålunda ska undantas ska i första hand räknas av från inkomst av annat förvärvsarbete. Ersättning för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, såvida ersättningen under

¹⁰ Senaste lydelse 2008:861.

ett år uppgår till minst 1 000 kronor, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. I nu angivna fall ska den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, ska ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning ska bortses från ersättning som enligt 2 a § ska anses som inkomst av annat förvärvsarbete samt ersättning som idrottsutövare får från sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte kan antas uppgå till minst ett halvt prisbasbelopp. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning bortses även från ersättning från en stiftelse som har till väsentligt ändamål att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos en arbetsgivare som lämnat bidrag till stiftelsen (vinstandelsstiftelse) eller från

ett år uppgår till minst 1 000 kronor, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. I nu angivna fall ska den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. Kan ersättning för arbete för någon annans räkning under året inte antas uppgå till minst 1 000 kronor, ska ersättningen från denne inte tas med vid beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten i annat fall än då den utgör inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning ska bortses från ersättning som enligt 2 a § ska anses som inkomst av annat förvärvsarbete samt ersättning som idrottsutövare får från sådan ideell förening som avses i 7 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte kan antas uppgå till minst ett halvt prisbasbelopp. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning bortses även från ersättning från en stiftelse som har till väsentligt ändamål att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos en arbetsgivare som lämnat bidrag till stiftelsen (vinstandelsstiftelse) eller från

en annan juridisk person med motsvarande ändamål, om ersättningen avser en sådan anställd och inte utgör ersättning för arbete för den juridiska personens räkning. Detta gäller dock endast om de bidrag arbetsgivaren lämnat till den juridiska personen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår och att på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda. Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska vid beräkningen inte bortses från ersättning som den juridiska personen lämnar till sådan företagsledare eller delägare i företaget eller en person som är närstående till någon av dem. Med fåmansföretag, fåmanshandelsbolag, företagsledare och närstående person avses det samma som i inkomstskattelagen. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning ska alltid bortses från ersättning från en vinstandelsstiftelse som härrör från bidrag som arbetsgivaren lämnat under åren 1988–1991.

en annan juridisk person med motsvarande ändamål, om ersättningen avser en sådan anställd och inte utgör ersättning för arbete för den juridiska personens räkning. Detta gäller dock endast om de bidrag arbetsgivaren lämnat till den juridiska personen varit avsedda att vara bundna under minst tre kalenderår och att på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda. Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska vid beräkningen inte bortses från ersättning som den juridiska personen lämnar till sådan företagsledare eller delägare i företaget eller en person som är närstående till någon av dem. Med fåmansföretag, fåmanshandelsbolag, företagsledare och närstående person avses det samma som i inkomstskattelagen. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning ska alltid bortses från ersättning från en vinstandelsstiftelse som härrör från bidrag som arbetsgivaren lämnat under åren 1988–1991.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning bortses även från ersättning från en stiftelse som har till väsentligt ändamål att tillgodose ekonomiska intressen hos dem som är eller har varit anställda hos en arbetsgivare som lämnat bidrag till stiftelsen (vinstandelsstiftelse) eller från en annan juridisk person med motsvarande ändamål, om ersättningen avser en sådan anställd och inte utgör ersättning för arbete för den juridiska personens räkning. Detta gäller dock endast om de bidrag arbetsgivaren lämnat till den juridiska personen varit avsedda att vara bundna under

minst tre kalenderår och att på likartade villkor tillkomma en betydande del av de anställda. Om arbetsgivaren är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska vid beräkningen inte bortses från ersättning som den juridiska personen lämnar till sådan företagsledare eller delägare i företaget eller en person som är närstående till någon av dem. Med fåmansföretag, fåmanshandelsbolag, företagsledare och närstående person avses detsamma som i inkomstskattelagen. Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst av anställning ska alltid bortses från ersättning från en vinstandelsstiftelse som härrör från bidrag som arbetsgivaren lämnat under åren 1988–1991.

Beräkningen av den sjukpenninggrundande inkomsten ska, där förhållandena inte är kända för Försäkringskassan, grundas på de upplysningar som Försäkringskassan kan inhämta av den försäkrade eller dennes arbetsgivare eller som kan framgå av den uppskattning, som vid taxering gjorts av den försäkrades inkomst. Semesterlön får inte inräknas i den sjukpenninggrundande inkomsten till högre belopp än vad som skulle ha utgivits i lön för utfört arbete under motsvarande tid. En liknande begränsning ska gälla semesterersättning. Inkomst av arbete för egen räkning får ej beräknas högre än som motsvarar skälig avlöning för liknande arbete för annans räkning.

Vid beräkning av sjukpenninggrundande inkomst enligt denna paragraf ska det bortses från inkomst som hänför sig till sådant förvärvsarbete som avses i 16 a kap. 2 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

9 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. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹¹

Från skatteplikt enligt denna lag undantas

- | | |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 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. | <ol style="list-style-type: none"> 7. inkomster enligt 7 § andra stycket, om arrangören i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) och skattskyldighet enligt den lagen inte hade förelagat för inkomsterna om arrangören hade varit en sådan förening. |
|---|--|

Vid tillämpning av första stycket 3 skall ersättning från ljudradio eller television anses som inkomst av royalty eller periodvis ut-

¹¹ Senaste lydelse 2004:1141.

gående avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

10 Förslag till lag om ändring i ordningslagen (1993:1617)

Häri genom föreskrivs att 2 kap. 26 § ordningslagen (1993:1617) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

26 §¹²

Den som i vinstsyfte anordnar en offentlig tillställning *skall* ersätta polismyndighetens kostnader för att hålla ordning vid tillställningen. Om det finns särskilda skäl får också den som i vinstsyfte anordnar en allmän sammankomst åläggas en motsvarande ersättningsskyldighet.

Ersättningsskyldigheten gäller inte sådana ideella föreningar som anges i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Ersättningsskyldigheten enligt första stycket får sättas ned eller efterges, om det finns särskilda skäl.

Polismyndigheten beslutar om ersättningsskyldighet. Därvid får det högsta belopp som har bestämts enligt 11 § inte överskridas.

Regeringen får meddela föreskrifter om hur polismyndighetens kostnader för ordningshållning *skall* beräknas.

Den som i vinstsyfte anordnar en offentlig tillställning *ska* ersätta polismyndighetens kostnader för att hålla ordning vid tillställningen. Om det finns särskilda skäl får också den som i vinstsyfte anordnar en allmän sammankomst åläggas en motsvarande ersättningsskyldighet.

Ersättningsskyldigheten gäller inte sådana ideella föreningar som anges i 7 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Regeringen får meddela föreskrifter om hur polismyndighetens kostnader för ordningshållning *ska* beräknas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

¹² Senaste lydelse 1999:1282.

11 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:674) om inkomstgrundande ålderspension

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 13 § lagen (1998:674) om inkomstgrundande ålderspension ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

13 §¹³

Ersättning som en idrottsutövare har fått från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, är inte pensionsgrundande som inkomst av anställning om ersättningen från föreningen under ett år har understigit hälften av det för det året gällande prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Ersättning som en idrottsutövare har fått från en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, är inte pensionsgrundande som inkomst av anställning om ersättningen från föreningen under ett år har understigit hälften av det för det året gällande prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

¹³ Senaste lydelse 1999:1301.

1 Inledning

1.1 Bakgrund till uppdraget

Bestämmelserna om beskattning av allmännyttiga *stiftelser* är såväl till sitt materiella innehåll som till den lagtekniska utformningen i stort sett oförändrade sedan de infördes år 1942 (prop. 1942:134, bet. 1942:BevU21, SFS 1942:274). Dessa bestämmelser bygger dessutom delvis på äldre lagstiftning. Förutsättningarna för att en stiftelse ska omfattas av dessa regler om undantag från beskattning uppfattas i dag många gånger som otidsenliga och de är, trots en relativt omfattande praxis, svåra att tillämpa. När det gäller de generella reglerna om de kvalificerade ändamål som kan leda till att en stiftelse gynnas vid inkomstbeskattningen har kritiken framförallt tagit sikte på de kvalificerade ändamålets aktualitet och vad som ryms inom de olika ändamålsbegreppen. Framförallt har ändamålen att främja vård och uppfostran av barn och att bedriva hjälpverksamhet bland behövande kritiserats för att de tillämpas på ett otidsenligt och alltför snävt sätt. Men det har även förekommit andra gränsdragningsproblem, exempelvis när det gäller att avgöra vad som är vetenskaplig forskning. Önskemål har också framkommit om att främjande av kulturell verksamhet ska räknas till de kvalificerade ändamålen. För två ändamål, att främja nordiskt samarbete och att stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet, har det ifrågasatts om de ska kvarstå som kvalificerade ändamål och därmed kunna föranleda lättnader vid beskattningen.

Lättnader i beskattningen gäller för en stiftelse för kapitalinkomster om den uppfyller vissa i lagen särskilt angivna krav, nämligen krav på ändamål, verksamhet och fullföljd.

Fram till år 1977, då nu gällande bestämmelser om allmännyttiga *ideella föreningar* infördes (prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 977:572), gällde samma förutsättningar för de ideella

föreningarna som för stiftelserna. De bestämmelser som då infördes för föreningarna är mer gynnande än de som gäller för stiftelserna. Sedan relationsändringen mellan staten och Svenska kyrkan och tillkomsten av associationsformen *registrerat trossamfund* år 2000 gäller för dessa samfund samma förutsättningar för skattegynnande som för de ideella föreningarna.

En ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan bli inskränkt skattskyldig om den uppfyller samma i lagen särskilt angivna krav som de som gäller för stiftelser, dvs. kraven på ändamål, verksamhet och fullföljd. Dessutom krävs av föreningarna och samfunden att de är öppna för nya medlemmar. Det kan tilläggas att de mer gynnande bestämmelserna för föreningar och samfund i allt väsentligt beror på att de ändamål för vilka dessa kategorier kan verka är betydligt generösare utformade än dem som gäller för stiftelser. Bestämmelsernas utformning är sådan att föreningarna och trossamfunden i dag i stor uträkning blir helt befriade från skatt på sina inkomster.

Det finns också utrymme för en viss kommersiell verksamhet utan att den ideella karaktären och därmed skattebefrielsen går förlorad. Detta gäller för inkomster som utgör ett direkt led i eller har annan naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål men också verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera det ideella arbetet. Skattefriheten för ideella föreningar tar sikte på att gynna den samverkan för ett gemensamt ändamål på ideell grund mellan medlemmarna som normalt förekommer i en sådan förening. Det uppkommer dock inte sällan tillämpningsproblem beträffande kraven på naturlig anknytning och hävdvunnen finansiering samt den s.k. huvudsaklighetsbedömning som ska göras. En alltför långtgående skattebefrielse för egentlig näringsverksamhet kan dessutom leda till en snedvridning av konkurrensen gentemot vanliga näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.

Bristen på förutsebarhet när det gäller de allmänna villkoren för skattebefrielse är något som ofta har påtalats. Det är i många fall svårt för föreningarna och trossamfunden att avgöra hur verksamheter av olika slag kommer att bedömas skattemässigt. Ett skäl till detta kan vara att bestämmelsernas utformning lämnar ett relativt stort utrymme för olika tolkningar. Inte sällan uppfattas också systemet som svåröverskådligt och krångligt. Därtill kommer att rättstillämpningen till stor del grundar sig på det stora antal domstolsavgöranden som finns. En ytterligare faktor som komplicerar

saken är de gränsdragningsproblem och tillhörande tröskeeffekter som finns inbyggda i systemet. En missbedömning av hur en viss verksamhet klassificeras skattemässigt kan leda till att föreningen blir oinskränkt skattskyldig för alla sina inkomster. Kanske framförallt när det gäller idrottsområdet finns det problem med hur inslag av affärsmässighet och professionalism i verksamheten ska bedömas.

Utöver de generella bestämmelser som gäller allmännyttiga stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund finns undantagsbestämmelser för vissa andra juridiska personer; särskilt angivna kategorier av subjekt eller enskilt namngivna subjekt. Dessa finns i 7 kap. 15–18 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) och bestämmelserna brukar ofta gå under beteckningen katalogen. Den lagstiftningsteknik som används i katalogen – att uttryckligen namnge vissa subjekt – är inte invändningsfri då det finns ett grundläggande krav på skattelagstiftningen att bestämmelserna ska vara generella. En uppräknig av särskilda skattesubjekt får anses utgöra en rest från en äldre typ av lagstiftningsteknik. Frågan om katalogens lämplighet från konstitutionell synpunkt har tidigare också berörts i Stiftelse- och föreningsskattekommitténs betänkande Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar (SOU 995:63).

Slutligen finns också särskilda undantagsbestämmelser som gynnar ägare till vissa typer av fastigheter på vilka finns det som vid fastighetstaxeringen indelats som specialbyggnader, och där ägaren själv bedriver viss specifik verksamhet. Dessa bestämmelser gäller för alla ägarkategorier utan undantag och avser endast typiska fastighetsinkomster.

1.2 Behovet av en översyn

Frågan om behovet av en översyn av dessa bestämmelser har varit aktuell under många år. Stiftelse- och föreningsskattekommittén som år 1995 lämnade sitt slutbetänkande *Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar* (SOU 1995:63) gjorde en omfattande utredning, som dock aldrig ledde till lagstiftning. Så sent som år 2006 lade Idrottsskattekommittén fram sitt betänkande *Nya skatteregler för idrotten* (SOU 2006:23). I denna utredning behandlades enbart frågor kopplade till idrottsföreningar. Inte heller denna utrednings förslag har ännu lett till lagstiftning, vare

sig när det gäller inkomstbeskattningen för föreningarna eller i andra delar.

Dessutom har riksdagen, i samband med att Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond intogs i den s.k. katalogen (bet. 2004/05:SkU11), riktat ett tillkännagivande till regeringen om att se över dessa regler. Skatteutskottet har också påpekat utredningsbehovet vid ett flertal tillfällen, senast i sitt betänkande 2006/07:SkU11.

Regeringen beslutade den 20 juni 2007 att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av bestämmelserna om inkomstbeskattning för ovan nämnda kategorier. Utredningen har tagit namnet Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (Fi 2007:09).

1.3 Uppdraget

Genom direktiven (Dir. 2007:97) fick utredningen ett brett uppdrag att se över skattegynnandet av de ideella organisationerna. Översynen syftar till en modernare lagstiftning som är bättre anpassad till dagens villkor och samhälle och målet ska vara att söka åstadkomma enkla och överskådliga regler. Som utgångspunkt för arbetet har angetts att stiftelser, ideella föreningar och andra juridiska personer som huvudregel bör beskattas på samma sätt som andra juridiska personer men att de under särskilda omständigheter ska kunna medges lättnader i beskattningen. I uppdraget ingår att bestämma förutsättningarna för särbehandling samt på vilket sätt det ska ske. Särskilt viktigt att ta hänsyn till och belysa är eventuella konkurrensaspekter och lämnade förslag ska också analyseras utifrån ett EG-rättsligt perspektiv. I utredningsuppdraget ingår även att undersöka hur stort intäktsbortfallet för staten är enligt nuvarande regler.

I uppdraget ingår vidare att pröva i vilken mån skattereglerna, trots de olikheter som finns, kan göras enhetliga för stiftelser och ideella föreningar. De kultur-, idrotts-, folkrörelse- och forskningspolitiska målen ska beaktas särskilt. I arbetet ingår också att bestämmelserna ska ges en utformning som innebär att de olika gynnande reglerna inte motverkar varandra (jfr RÅ 2004 ref. 77). Även de problem som är kopplade till att ett inskränkt skattskyldigt subjekt över tiden kan ändra skattemässig status och bli oinskränkt skattskyldigt ska beaktas av utredningen.

För de subjekt som är skattskyldiga endast för inkomst av fastighet skulle det enligt direktiven innebära en förenkling om

undantaget också omfattade denna inkomst. Utredningen ska därför pröva om även inkomst av fastighet i dessa fall kan omfattas av skattebefrielsen.

När det gäller stiftelser ska utgångspunkten vara att anpassa skattereglerna till de förhållanden och värderingar som råder i dagens samhälle. Huruvida det alltjämt är en gångbar motivering att stiftelser som fullgör vissa särskilt kvalificerade ändamål, som det offentliga annars skulle ha fullgjort med skattemedel, eller om den ska ersättas av något annat ska besvaras. Svaret på denna fråga påverkar de ställningstaganden som måste göras t.ex. om de kvalificerade ändamålen.

Om utredningen finner att det är lämpligt att ha kvar ett system med generella bestämmelser för vissa kvalificerade ändamål, får såväl nya ändamål som borttagande av dem som finns i dag föreslås. Det är dock viktigt att de kvalificerade ändamålen är väldefinierade och att antalet ändamål hålls begränsat. Om de nuvarande kvalificerade ändamålen behålls, ska det klargöras om de är utformade och tillämpas på ett adekvat sätt. Utredningen ska också ta ställning till frågan om kraven för skattebefrielse ska anses uppfyllda när en stiftelse stöder verksamhet som bedrivs av en annan organisation.

För de ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden bör översynen inriktas på en utvärdering av de krav som gäller i dag för skattegynnande. Översynen ska i första hand syfta till att göra systemet för beskattningen mer överskådligt och förutsebart. Materiella förändringar i syfte att skapa ett mer enhetligt system för de juridiska personer som uppfyller villkoren för inskränkt skattskyldighet får också föreslås. En särskilt viktig fråga anges vara i vilken utsträckning en förening ska tillåtas bedriva näringsverksamhet utan att förlora sin skattefrihet och uppdraget omfattar både det s.k. huvudsaklighetsrekvisitet samt rekvisiten naturlig anknytning och hävd. De förslag som lämnades av Idrottsskatteskommittén i betänkandet Nya skatteregler för idrotten (SOU 2006:23) får beaktas.

När det gäller den s.k. katalogen ska särskilt lagstiftningsteknikens ändamålsenlighet prövas. Om någon form av uppräkningsvis bör ske, innefattar uppdraget en prövning av om de nuvarande kategorierna och de namngivna subjekten bör finnas kvar. Dessutom ska utredningen analysera om bestämmelserna är ändamålsenligt utformade eller om de kan förtydligas. I detta ingår

också att särskilt analysera om katalogen bör begränsas till att enbart omfatta stiftelser, ideella föreningar och registrerade trosamfund. Vidare ska utredningen pröva om villkor ska ställas för subjekt som blir aktuella att tas upp i katalogen. Det kan dessutom finnas anledning att de subjekt som tidigare intagits i katalogen åläggs att återkommande redovisa översiktligt för sin verksamhet. I detta ligger också att utredningen är oförhindrad att föreslå särskilda regler för stiftelser eller vissa andra juridiska personer som anförtrots myndighetsuppgifter.

Undantagsregeln som gäller för vissa fastighetsägare till specialbyggnader ska ses över. Bestämmelsen är komplicerad och har inneburit tillämpningsproblem. Den innebär att en ägare till en specialbyggnad – förutsatt viss användning – kan bli skattebefriad för inkomst av sådan användning av fastigheten som har gjort att den vid fastighetstaxeringen indelats som specialbyggnad. Här ska utredningen kartlägga hur många subjekt som omfattas av detta undantag samt pröva om det fortfarande finns skäl att ha det kvar. Om så är fallet bör det förtydligas vilka inkomster som undantas från beskattning samt prövas om bestämmelsen bör begränsas till vissa kategorier av ägare.

Utgångspunkten för arbetet är att de förslag som lämnas ska vara offentligfinansierat neutralt.

Direktiven till utredningen återfinns i sin helhet som *bilaga 1* till betänkandet.

1.4 Utredningens arbete

Arbetet inom utredningen inleddes den 1 september 2007. Utredningen har bedrivit sitt arbete med regelbundna sammanträden med till utredningen knutna sakkunniga och experter. Totalt har 24 sammanträden hållits, varav ett mer omfattande internatsammanträde. I december 2008 höll utredningen en hearing med ett 50-tal inbjudna organisationer för att inhämta synpunkter från dem som kan komma att beröras av utredningens arbete. Vid hearingen redovisade utredningen kortfattat de preliminära förslag som därtills hade tagits fram och fick värdefulla synpunkter på dessa.

Till utredningen har dels överlämnats ärenden från regeringen, dels inkommit ett antal ärenden direkt från olika organisationer. Av dessa avser sex ärenden begäran om att viss juridisk person ska upptas som katalogsubjekt. Såväl dessa ärenden som övriga till

utredningen inkomna ärenden har behandlats och beaktats under arbetets gång. När det gäller begäran om upptagande i katalogen hänvisas till avsnitt 7 där utredningen föreslår att en reglering genom subjektsuppräknning inte ska finnas kvar. Det ställningstagandet från utredningen innebär att frågan om intagande av nya subjekt i katalogen har förfallit.

För att kunna utföra uppdraget vad gäller redovisningen av omfattningen av visst skattegynnande samt för att försöka beräkna kostnadsmissiga konsekvenser av de förslag utredningen lämnar har statistiskt material inhämtats från Statistiska centralbyrån. Resultatet av dessa beräkningar redovisas i avsnitt 11 där utredningen redogör för konsekvenserna av framlagda förslag såväl ekonomiskt som i övrigt.

Utredningen har lämnat ett remissyttrande över en från Justitiedepartementet inkommen remiss, *Konsultation om en europeisk stiftelseform* (Ju 2009/2865/L1).

1.5 Betänkandet och dess disposition

Betänkandet inleds med ett avsnitt som ger en kort historisk bakgrund till det område som utredningen gäller samt en sammanfattning av de civilrättsliga bestämmelserna för de ideella organisationerna.

Under utredningens arbete har sex huvudområden för översynen utkristalliserat sig. Dessa är förutsättningarna för skattegynnande och lika regler för de ideella organisationerna, vilka ändamål som ska kunna föranleda skattegynnande, frågan om det s.k. fullföljdskravets framtida utformning, den s.k. katalogen och dess fortsatta lagreglering, frågan om fastighetsinkomster alltjämt ska särbehandlas vid inkomstbeskattningen samt frågan om hur den ideella sektorn ska få finansiera sin allmännyttiga verksamhet.

Frågan om EG-rätten, vilket här framförallt gäller de statsstödsrättsliga frågorna, behandlas i ett avsnitt där utredningen gör en bedömning av de föreslagna reglernas förenlighet med detta regelverk.

Härutöver behandlas vissa andra områden, vilka på olika sätt är anknutna till beskattningen av inkomster hos stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Andra former av skatter, exempelvis mervärdesskatten, tas inte upp i betänkandet. En särskild översyn pågår för närvarande inom Finansdepartementet

rörande mervärdeskatten och den ideella sektorn. Det arbetet väntas vara avslutat i oktober detta år.

2 Nuvarande förhållanden – allmän bakgrund

2.1 Historik

2.1.1 Stiftelser

Stiftelser har funnits under mycket lång tid i Sverige. Redan från den första kristna tiden har bruket att för framtiden anslå egendom för olika ändamål förekommit och före reformationen avsattes betydande förmögenheter framförallt till förmån för syften med anknytning till kyrkan eller till den sjuk- och fattigvård som bedrevs i kyrkans regi. Under 1700-talet kom stiftelsebildningarna att särskilt avse undervisningsområdet och omsorg om fattiga för att mot slutet av 1800-talet mera inriktas mot donationer till förmån för högre utbildning och vetenskaplig forskning (prop. 1993/94:9 s. 40).

Man brukar skilja på i huvudsak två typer av stiftelser, nämligen dels *avkastningsstiftelser*, som tillgodoser sitt ändamål genom att utge kontanta bidrag från i första hand avkastningen av stiftelsens förmögenhet, dels *verksamhetsstiftelser*. En verksamhetsstiftelse tillgodoser sitt ändamål genom att driva någon form av verksamhet, vilken ofta är näringsverksamhet, dvs. yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur. Som exempel kan nämnas sjukvårdsverksamhet eller undervisningsverksamhet.

I avsnitt 11.2 finns vissa statistiska uppgifter om stiftelserna.

2.1.2 Ideella föreningar

I Stiftelse- och föreningsskattekommitténs betänkande finns en beskrivning över hur föreningsväsendet har vuxit fram i Sverige (SOU 1995:63 s. 57):

Den ideella föreningen som juridisk företeelse i Sverige är av betydligt senare datum än stiftelsen. Föreningsväsendet har tillkommit efter impulser från utlandet. Redan på 1820-talet bildades det föreningar i USA och Västeuropa. Föreningstanken utgjorde ett väsentligt moment i den dåvarande liberalismen (se Folk rörelse & föreningsguiden, Civildepartementet, 1986, s. 9). Det första uttrycket för föreningstanken i Sverige var nykterhetsföreningarna, som fick sitt genombrott under 1830-talet. Från mitten av 1800-talet och under några årtionden framåt bildades främst religiösa samfund. Återigen genom impulser utifrån kom nya nykterhetsorganisationer – t.ex. IOGT – till Sverige mot slutet av 1800-talet (a.a. s. 12–13). Vid den tiden började också arbetarorganisationer att bildas i föreningsform. Fackföreningsrörelsen växte fram med början under 1880-talet och det socialdemokratiska partiet bildades år 1889 (a.a. s. 13). Något senare uppstod de första politiska partierna vid sidan av arbetarrörelsen. Frisinnade landsföreningen – ursprunget till folkpartiet – bildades 1902 och Allmänna valmansförbundet – senare moderaterna – år 1904.

Idrottsrörelsen växte fram efter mönster från England under 1870- och 1880-talen (a.a. s. 16). Idrotten förde dock länge en undanskymd tillvaro. Det stora genombrottet kom först under 1930-talet, då idrottsrörelsen växte till en massrörelse.

Ett antal andra stora organisationer fick också sitt genombrott efter 1920. Det gäller t.ex. LO och lantbrukarnas organisationer. Ett flertal andra numera stora folkrörelser har däremot kommit till relativt sent. Det gäller t.ex. handikapporganisationerna, invandrarorganisationerna och pensionärernas organisationer, vilka har tillkommit eller vuxit sig stora först under 1970-talet (a.a. s. 17–18). Flertalet friluftsför- och miljöorganisationer är även de relativt nytillkomna.

Det svenska föreningsväsendet är i dag mycket omfattande, både när det gäller antalet föreningar och till sin bredd. Ett stort antal intressen i samhället finns företrädda bland dessa föreningar.

I avsnitt 11.2 finns vissa statistiska uppgifter om de ideella föreningarna.

2.1.3 Registrerade trossamfund

De registrerade trossamfundens historia går inte längre tillbaka än till den 1 januari 2000. I avsnitt 3.3 om civilrätt finns redovisat de viktigaste förhållandena som gäller för samfunden.

I avsnitt 11.2 finns vissa statistiska uppgifter om de registrerade trossamfunden.

2.2 Civilrätt

2.2.1 Stiftelser

Riksdagen antog under våren 1994 en stiftelselag (SFS 1994:1220), som trädde i kraft den 1 januari 1996. Lagen innehåller en civilrättslig reglering av stiftelseinstitutet samt bestämmelser om tillsyn. När stiftelselagen trädde i kraft ersatte den lagen (1929:116) om tillsyn över stiftelser, den s.k. tillsynslagen. Denna lag utgjorde ingen allmän lag om stiftelser utan innehöll endast bestämmelser om en viss statlig kontroll över stiftelseväsendet.

Genom stiftelselagen infördes ett generellt tillämpligt stiftelsebegrepp, vilket innebär att avgränsningen av vad som kan utgöra en stiftelse blir klarare än vad som ansågs ha varit fallet i den förutvarande tillämpningen.

Med hänsyn till de krav som ställs på stiftelsebildningen kan man i fortsättningen skilja mellan fyra olika kategorier av stiftelser, nämligen vanliga stiftelser, insamlingsstiftelser, kollektivavtalsstiftelser samt pensions- och personalstiftelser. De förmögenhetsbildningar som inte faller in under någon av dessa kategorier utgör inte och får inte heller kallas stiftelser.

Utredningsuppdraget omfattar väsentligen den först nämnda kategorin, dvs. vanliga stiftelser. Sådana stiftelser bildas enligt 1 kap. 2 § första stycket stiftelselagen genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. Stiftelsens egendom ska enligt andra stycket i samma paragraf anses vara avskild när den har tagits om hand av någon som har åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet. Förordnandet ska enligt 1 kap. 3 § vara skriftligt och undertecknat av stiftaren eller stiftarna. När väl dessa krav är uppfyllda föreligger en stiftelse.

Enligt de nu nämnda bestämmelserna fordras således att den anslagna egendomen avskiljs från stiftarens förmögenhet och att den är avsedd att förvaltas som en självständig förmögenhet. För att egendomen ska anses avskild krävs att den har överförts till förvaltaren på ett sådant sätt att överlåtelsen har verkan mot stiftarens borgenärer. Det innebär således att det för en giltig stiftelsebildning inte längre är tillräckligt att stiftaren har lämnat en utfästelse om gåva, även om utfästelsen lämnats i sådana former att den är bindande för stiftaren. Det fordras därutöver att den egendom som

utfästelsen avser har överlämnats till den som åtagit sig förvaltningen.

En stiftelse kan antingen förvaltas av en styrelse (egen förvaltning) eller av en juridisk person (anknuten förvaltning). Vid anknuten förvaltning är det ofta staten, en kommun eller någon ideell förening som får uppdraget att förvalta och företräda stiftelsen.

Stiftelselagen innehåller i övrigt bestämmelser bl.a. om stiftelsens förvaltning, bokföringsskyldighet och revision, ändring av föreskrifter i ett stiftelseförordnande samt tillsyn och registrering.

Förmögenhetsbildningar som tillkommit före ikraftträdandet av stiftelselagen ska enligt lagen (1994:1221) om införande av stiftelselagen (införandelagen) anses som stiftelser om de uppfyller stiftelselagens krav på stiftelsebildning, varvid dock formkravet och kravet på avskiljande inte tillämpas. För dessa äldre stiftelser gäller stiftelselagens bestämmelser med vissa begränsade undantag.

I stiftelselagen och införandelagen regleras vad som krävs för att en rättsbildning ska betraktas som en stiftelse. Det har däremot överlämnats åt rättstillämpningen att avgöra vad som blir följden av ett förordnande som inte uppfyller samtliga krav för en stiftelsebildning. Att stiftelselagen inte är tillämplig behöver inte betyda att förordnandet saknar rättsverkningar. Det kan tänkas inträffa att rättsbildningar som ligger nära de i lagen reglerade men inte är kvalificerade som stiftelser ändå anses ha rättskapacitet. I praktiken kan även andra gränsdragningsfrågor uppkomma. Exempelvis kan det i speciella fall vara svårt att avgöra om en rättsbildning ska betraktas som en stiftelse eller som en ideell förening (jfr Hessler, Om stiftelser, 1952, s. 138 ff. och från skatterättslig praxis RÅ 1988 ref. 20).

Avslutningsvis bör nämnas att riksdagen under våren 2009 antagit vissa väsentliga ändringar i stiftelselagen, vilka träder i kraft den 1 januari 2010 (prop. 2008/09:84, bet. 2008/09:CU17, SFS 2009:244). Då införs ett krav på att alla stiftelser ska registreras och tilldelas organisationsnummer. Förutsättningarna för ändring av föreskrifter som avser en stiftelses ändamål mildras något. Tillsynsmyndigheten ska fatta uttryckliga beslut att tillåta tillämpningen av beslut om ändring av detaljföreskrifter i stiftelseförordnanden. När det slutligen gäller insamlingsstiftelser ska en sådan, under en period av tre sammanhängande räkenskapsår använda minst tre fjärdedelar av sina intäkter för sitt ändamål. I

denna del är syftet att minska utrymmet för missbruk av stiftelseformen och förhindra att dessa stiftelser utnyttjas för ekonomiska oegentligheter.

2.2.2 Ideella föreningar

För ideella föreningar finns det inte någon allmän civilrättslig lagstiftning. Det finns därmed ingen legaldefinition av begreppet ideell förening. Över huvud taget är de bestämmelser som reglerar de ideella föreningarnas förhållanden mycket få. Den befintliga civilrätten om ideella föreningar bygger därför till största delen på praxis.

I rättspraxis har sedan länge ansetts att en ideell förening får rättskapacitet då den har antagit stadgar och valt styrelse. Stadgarna ska i vart fall innehålla föreningens namn och ändamål samt bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter ska åstadkommas, se NJA 1987 s. 394. Stadgarna avgör föreningens organisation och inre rättsförhållanden. De är i regel skriftliga trots att detta sannolikt inte är ett ovillkorligt krav. Enligt praxis anses styrelsen ha rätt att företräda föreningen om inte stadgarna säger något annat. I övrigt har de ideella föreningarna stor frihet när det gäller utformande av stadgarna.

Skulder och andra förbindelser som ingås för en ideell förening binder föreningen och inte de enskilda medlemmarna. Om föreningen inte uppfyller grundförutsättningarna, vilket är vanligt bland "föreningar" av enklare slag som läsecirklar och svagt organiserade sällskapsföreningar, blir avtal som ingås för föreningens räkning bindande endast för dem som har ingått avtalet.

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 eller idrott. Även om det är vanligt att också verksamheten i dessa fall är av ideell natur, finns det inte något som hindrar att föreningar av detta slag driver näringsverksamhet. Den andra gruppen omfattar föreningar som har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. För att en förening med ett sådant syfte ska godtas som ideell förening fordras att den inte bedriver ekonomisk verksamhet. Till denna

andra grupp av ideella föreningar hör bl.a. branschföreningar och fackföreningar.

I förarbetena till 1977 års lagstiftning om skattebefrielse för ideella föreningar synes man ha utgått från att den civilrättsliga avgränsningen av begreppet ideell förening ska följas också vid inkomstbeskattningen (jfr prop. 1976/77:135 s. 66). I likhet med vad som gällde för stiftelserna före tillkomsten av stiftelselagen har avsaknaden av en civilrättslig reglering gjort att Skatteverket och skattedomstolarna fått ett betydande utrymme för en egen bedömning av hur begreppet ideell förening bör avgränsas.

Till skillnad från vad som gäller för ideella föreningar finns en utförlig reglering av de ekonomiska föreningarna i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. För att en ekonomisk förening ska föreligga fordras att föreningen har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom sådan ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar som konsumenter eller andra förbrukare, som leverantörer, med egen arbetsinsats, genom att begagna föreningens tjänster eller på annat liknande sätt. Det krävs alltså dels att föreningen bedriver kooperativ ekonomisk verksamhet, dels att verksamheten ska syfta till att främja medlemmarnas ekonomiska intressen.

Om en förening som bedriver ekonomisk verksamhet gör detta i syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen, kan den enligt det sagda inte godtas som ideell förening. Om en sådan ”förening” inte registreras har man att göra med en oregistrerad ekonomisk förening. En sådan förening saknar rättskapacitet och dess medlemmar och förtroendemän kan personligen få svara för föreningens skulder och andra förbindelser.

2.2.3 Registrerade trossamfund

Genom lagen (1998:1593) om trossamfund (LTF) tillskapades en ny associationsform – registrerat trossamfund. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2000. Tillskapandet av denna nya associationsform skedde som en följd av relationsändringen mellan kyrkan och staten och var ett viktigt steg mot en mer likvärdig behandling av Svenska kyrkan och de övriga trossamfunden.

Relationsändringen har sin grund i ett principbeslut år 1995 som innebär att kyrkan inte längre är en statskyrka. Den har i formellt hänseende tagit sig uttryck främst genom ändringar i regerings-

formen och tryckfrihetsförordningen samt i lagen om trossamfund och lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan. Dessutom har kyrkolagen (1992:300) och viss annan lagstiftning på det kyrkliga området upphävts. I och med detta är Svenska kyrkan ett privaträttsligt subjekt.

Trots att önskan om likabehandling av de olika trossamfunden var en utgångspunkt för regleringen betonas i förarbetena (prop. 1997/98:116 s. 39) den långa gemensamma historia som finns och som motiverar att staten genom en särskild lag anger de ramar inom vilka Svenska kyrkan i fortsättningen ska verka. I lagen om Svenska kyrkan har därför vissa grundläggande bestämmelser om vad som från statens utgångspunkt ansågs nödvändigt för att Svenska kyrkan ska bibehålla sin grundläggande karaktär införts. Här framgår att Svenska kyrkan är ett evangelisklutherskt trossamfund. Den ska vara en öppen folkkyrka med demokratisk uppbyggnad och ha en rikstäckande verksamhet. Dessutom regleras i lagen den organisatoriska uppbyggnad som ska gälla lokalt och regionalt genom församlingar och stift. Lagen om Svenska kyrkan är en ramlag och detaljerade bestämmelser om kyrkan och dess verksamhet finns i den av Kyrkomötet beslutade Kyrkoordningen.

Begreppet trossamfund definieras i 2 § lagen om trossamfund som en gemenskap för religiös verksamhet, i vilket det ingår att anordna gudstjänst. Enligt förarbetena (prop. 1997/98:116 s. 20) ska begreppet "gudstjänst" förstås i vid bemärkelse och sammankomster för gemensam bön och meditation ska kunna innefattas i detta.

Med registrerat trossamfund avses dels Svenska kyrkan, dels trossamfund som har blivit registrerat enligt denna lag (5 § LTF). Svenska kyrkan blev i och med relationsändringen mellan kyrkan och staten och lagens införande ett registrerat trossamfund. Övriga trossamfund, vilka tidigare verkat i annan juridisk form (oftast ideell förening), får själva ansöka om att bli registrerade. Ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse får inte registreras som trossamfund. Övergångsvis fanns för stiftelser en möjlighet att genom lagen (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall ansöka om tillstånd till ombildning hos Kammarkollegiet.

Ett samfund som väljer att registrera sig får rättskapacitet som ett registrerat trossamfund i och med registreringen och kan då förvärva rättigheter och skyldigheter och får dessutom skydd för sitt namn. Registreringsmyndighet är Kammarkollegiet. För att kunna registreras ställs, förutom kravet att det ska vara fråga om ett

sådant trossamfund som avses i lagen om trossamfund, också krav på stadgar som anger trossamfundets ändamål och hur beslut fattas i samfundets angelägenheter m.m. Trossamfundet ska även ha en styrelse eller motsvarande organ. I allt väsentligt överensstämmer dessa krav med vad som enligt rättspraxis krävs för att en ideell förening ska anses föreligga.

I förarbetena konstateras att den nya associationsformen registrerat trossamfund har stora likheter med ideella föreningar. Vid tvister där varken lag eller stadgar ger ledning för bedömningen ska därför de allmänna principer gälla som normalt tillämpas på ideella föreningar (prop. 1997/98:116 s. 22). Trots den likabehandling som utgjorde grundvalen för den nya associationsformen anses dock att det för det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan – med hänsyn till att kyrkan under lång tid varit styrd av bestämmelser som till stora delar sammanfaller med de som gäller de borgerliga kommunerna – är rimligt att beakta detta vid bedömning av rättsliga frågor där varken lag eller Svenska kyrkans stadgar ger tillräcklig ledning.

Med ett registrerat trossamfund avses huvudorganisationen. De lokalt verkande delarna kan också registreras och då som självständiga organisatoriska delar av ett trossamfund (13 § LTF). Samma förutsättningar gäller för registrering av trossamfundets organisatoriska delar som för trossamfundet. Registreringen innebär att de organisatoriska delarna får rättskapacitet och namnskydd i likhet med trossamfundet. För Svenska kyrkans församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift framgår det direkt av lagen att de är registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan (13 § fjärde stycket LTF).

Ett registrerat trossamfund kan på egen begäran avregistreras utan föregående likvidation och övergår därvid i en ideell förening som övertar trossamfundets rättigheter och skyldigheter. Detta gäller också för de registrerade organisatoriska delarna.

2.3 Kort översikt över gällande bestämmelser om inkomstskatt

Till skillnad från utredningens redovisning av de civilrättsliga bestämmelserna för de ideella organisationerna ges här endast en kort översikt över systematiken i de relevanta skattebestämmelserna på det av utredningen behandlade området. En utförligare

beskrivning av bestämmelserna har intagits i anslutning till utredningens behandling av de olika sakfrågorna.

Av 6 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen framgår att svenska juridiska personer är skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

I 7 kap. inkomstskattelagen finns regler om undantag från den generella skattskyldigheten – helt eller delvis – för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund samt ett antal andra juridiska personer. Av 2 § framgår vilka juridiska personer som är helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt. Här omnämns förutom stat, kommuner och landsting också bl.a. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Innan relationsändringen mellan Svenska kyrkan och staten hänfördes också Svenska kyrkan hit.

För de ideella organisationerna finns generella bestämmelser om undantag från beskattning i 3–6 §§ för stiftelser, i 7–14 §§ för ideella föreningar och registrerade trossamfund samt i 15–18 §§ för vissa andra juridiska personer (katalogen). Dessutom finns i 21 § regler om undantag från beskattning för inkomster från specialbyggnader och vissa vårdbyggnader vilka till viss del bygger på bestämmelser i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Detsamma gäller för inkomst från fastigheter som ägs av vissa särskilt angivna allmännyttiga institutioner, om fastigheten till övervägande del används i deras verksamhet.

Som redan konstaterades av Stiftelse- och föreningsskattekommittén i dess slutbetänkande är reglerna på detta område till stora delar av gammalt datum och på flera punkter ofullständiga och svårtolkade. Att närmare uttolka dessa regler har överlåtits till domstolarna genom en ganska omfattande praxis. Som *bilaga 3* till betänkandet finns en sammanställning av rättsfall som gäller inkomstbeskattningen av stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer i 7 kap. inkomstskattelagen. Denna rättsfallssammanställning utgör en fortsättning på den sammanställning som finns som bilaga 5 till Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande, SOU 1995:63.

De regler som i dag utgör 7 kap. inkomstskattelagen fanns ursprungligen i kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL). I förarbetena till inkomstskattelagen finns följande redogörelse av utvecklingen från år 1942 (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 79):

När KL infördes var en begränsad krets av samfund, stiftelser, verk och inrättningar undantagna från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet. Det är ursprunget till de bestämmelser som i dag finns i 7 § 4 mom. SIL och som innehåller bl.a. den s.k. katalogen. Landsting, kommuner och andra ”menigheter” var skattskyldiga bara för inkomst av fastighet och av rörelse och bara vid den kommunala taxeringen. Staten var skattskyldig vid den kommunala taxeringen för inkomst av vissa typer av fastigheter samt för rörelse, med undantag för vissa typer av verksamhet, men undantagen från skattskyldighet i övrigt. Bestämmelserna var då inte utformade som bestämmelser om undantag från skattskyldighet utan som bestämmelser om vilka inkomster de olika subjekten var skattskyldiga för. De fanns i 53 § KL.

År 1942 infördes bestämmelser om undantag från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet och av rörelse för stiftelser och ideella föreningar som främjade vissa ändamål. Också dessa bestämmelser togs in i 53 § KL. Det är i huvudsak samma bestämmelser som fortfarande finns i fråga om stiftelser.

År 1977 infördes nya bestämmelser för ideella föreningar. De innebar en väsentlig utvidgning av föreningarnas möjligheter till undantag från skattskyldighet. Dels utvidgades den krets av ideella föreningar som kunde komma i fråga för undantag (bestämmelser om detta togs in i punkt 9 av anvisningarna till 53 § KL), dels infördes bestämmelser om att denna krets av föreningar undantogs för vissa inkomster av fastighet och rörelse (bestämmelser om detta togs in i punkt 4 av anvisningarna till 54 § KL).

När den kommunala taxeringen av juridiska personer slopades år 1984 fördes samtliga de nu aktuella bestämmelserna samman till 7 § 3–6 mom. SIL.

År 1988 tillsattes Stiftelse- och föreningsskattekommittén för att se över skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. Kommittén kom med sitt slutbetänkande år 1995 (SOU 1995:63). Det har ännu inte lett till lagstiftning.

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

I betänkandet ”Nya skatteregler för idrotten” (SOU 2006:23) har bl.a. inkomstskattereglerna för idrottsföreningarna setts över. Förslagen har ännu inte lett till lagstiftning.

3 Inledande ställningstaganden

3.1 Inledning

Vid beskrivningen av utredningsuppdraget i direktiven anges att en allmän utgångspunkt är att stiftelser, ideella föreningar och andra juridiska personer som omfattas av uppdraget i första hand ska beskattas som andra juridiska personer, dvs. utan lättnader i beskattningen av inkomster från näringsverksamhet. Det tilläggs dock att lättnader i beskattningen under särskilda omständigheter ska kunna medges för stiftelser, ideella föreningar och andra juridiska personer. I uppdraget ingår därför att bestämma under vilka förutsättningar särbehandling kan komma i fråga och på vilket sätt särbehandlingen ska ske. I denna del är det viktigt att hänsyn tas till eventuella konkurrensaspekter.

I den vidare beskrivningen av uppdraget anges detta emellertid på ett sätt som ger grund för utredningen att ifrågasätta om någon egentlig avsikt varit att få till stånd en grundläggande förändring av det nuvarande systemet för beskattning av de ideella organisationerna. I stället uppfattar utredningen huvuduppgiften vara att lämna förslag om ett moderniserat system som bygger på den nuvarande grunden för skattebefrielse för de ifrågavarande subjekten. Detta ska ske genom en anpassning av skattereglerna till de förhållanden och värderingar som råder i dagens samhälle.

Utredningen har alltså uppfattat uppdraget som ett traditionellt utredningsuppdrag i den meningen att ett beskattningssystem som i vissa delar utan tvivel måste anses föråldrat nu ska ges en modern utformning men utan att dess grundläggande beståndsdelar ändras. En viktig fråga är därvid om och i så fall i vilken utsträckning reglerna kan göras enhetliga för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Det nu gjorda ställningstagandet till utredningsuppdragets omfattning och inriktning skulle i och för sig kunna föranleda

utredningen att redovisa ett antal principiella ställningstaganden på det sätt som Stiftelse- och föreningsskattekommittén gjorde i sitt betänkande Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar (SOU 1995:63). Kommittén gjorde där en mycket omfattande genomgång av olika principfrågor som kan vara av betydelse vid de ställningstaganden som ska göras i de skilda sakfrågorna (s. 63–118).

I sitt betänkande tog kommittén upp frågan om skälen för och emot skattebefrielse, metoden för skattebefrielse, betydelsen av att en ideell organisation bedriver näringsverksamhet när ställning ska tas till om organisationen bör medges skattebefrielse eller ej, vilka intäkter som bör undantas från beskattning samt villkoren för skattebefrielse. Kommittén diskuterar även behovet av spärregler och överväger olika kontrollaspekter.

Utredningen har för sin del inte ansett det nödvändigt att ta upp en motsvarande diskussion annat än på ett par punkter. Anledningen till detta är att 1995 års betänkande innehåller en mycket utförlig beskrivning och behandling av de ovan nämnda principfrågorna och att det inte har ansetts tillföra något egentligt värde till utredningsuppdraget att nu återupprepa denna diskussion. Den diskussion som finns i 1995 års betänkande kan nämligen i mycket stora delar sägas vara giltig även i dag. Att i ett sådant läge ta upp samma frågor till behandling skulle därför i mångt och mycket innebära att det som sades i mitten av 1990-talet endast skulle upprepas och varieras med något annorlunda skrivningar. En sådan redovisning har utredningen således inte ansett sig böra göra och kan inte heller finna att den – med de angivna utgångspunkterna – skulle försvara sin plats i betänkandet.

I enlighet med det sagda behandlar utredningen nedan i betänkandet framför allt sex olika sakområden utförligt. Det är frågorna om

- lika regler för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund,
- de allmännyttiga ändamål som ska kunna leda till skattebefrielse,
- verksamhets- och fullföljdskraven,
- de allmännyttiga organisationernas finansiering,
- beskattningen av fastighetsinkomster, och
- den s.k. katalogen.

De viktiga konkurrensaspekterna tar utredningen upp i samband med redovisningen av frågorna om hur de allmännyttiga subjekten ska kunna finansiera sin verksamhet. På de punkter där nya rättsfall har tillkommit redovisar utredningen dessa i relevanta delar i anslutning till behandlingen av själva sakfrågan. I övrigt behandlar utredningen frågor med anknytning till de ovan angivna sakområdena.

I ett par avseenden anser utredningen att det finns särskilda skäl att redan i detta inledande sammanhang ta upp en diskussion. Det gäller dels frågan om avdragsmetoden som en alternativ beskattningsmetod, dels den grundläggande frågan om skattelättnaderna på området kan rättfärdigas från ett samhällsekonomiskt perspektiv.

3.2 Avdragsmetoden

Utredningens bedömning: Avdragsmetoden är inte ett bättre alternativ än nuvarande metod med skattebefrielse och utredningen lägger därför inte fram något förslag om en sådan metod.

Fullföljdskravet i 7 kap. IL innebär för såväl stiftelser som ideella föreningar och registrerade trossamfund att subjektet i fråga ska, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av dess tillgångar. Detta krav för skattelättnad har alltså karaktär av en tröskelregel. Med detta följer den nackdelen att kravet antingen är uppfyllt eller inte uppfyllt, vilket i det senare fallet medför skattskyldighet för samtliga inkomster. I det fallet kan stora svårigheter uppstå för det drabbade subjektet

eftersom en återgång från oinskränkt skattskyldighet till inskränkt kan föranleda en uttagsbeskattning som starkt försvårar uppfyllandet av fullföljdskravet under det första året efter återgången. Subjektet i fråga kan komma in i en ond spiral.

En alternativ metod som inte har skattefrihetsmetodens besvärande tröskeleffekt är en avdragsmetod. En sådan metod används bl.a. i Danmark. Avdragsmetoden innebär principiellt sett att några undantag inte görs för skattskyldigheten för inkomster, dvs. även sådana organisationer som anses allmännyttiga är oinskränkt skattskyldiga. I stället beaktas den allmännyttiga verksamheten genom att utgifterna för denna är avdragsgilla.

Den största fördelen med en avdragsmetod får anses vara just att tröskeleffekten undviks och med detta de skiftningar i skattestatus som kan skapa särskilda problem för de allmännyttiga organisationerna med t.ex. uttagsbeskattning. Avdragsmetoden skulle dessutom göra stiftelsernas kapitalförvaltning skattemässigt neutral i det att placeringsstrategier som grundar sig i förvaltarens vilja att dela ut medel får minskad betydelse. Med ett fullföljdsrekvisit som det nuvarande, vilket inte jämställer löpande avkastning med kapitalvinster, kan stiftelser genom val av finansiella instrument eller genom att påverka ett företags utdelningspolicy minska den del av avkastningen som ska delas ut.

Det kan också – som Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade – finnas kontrollmässiga fördelar med en avdragsmetod. En förenkling av skatteutredningarna skulle kunna uppnås om dessa begränsas till specifikt yrkade avdrag. Dagens omfattande skatteutredningar av framför allt stiftelsernas hela verksamhet och därmed skattestatus skulle alltså kunna undvikas. Skatteutredningarna blir även enklare med en avdragsmetod i det att endast det aktuella taxeringsåret utreds. Den bedömning av fullföljdskravet som ibland måste avse stiftelsernas verksamhet över flera år kan alltså i dessa fall undvikas.

Skattekontrollen vid tillämpandet av en avdragsmetod skulle alltså kunna begränsas till riktade utredningar mot yrkade avdrag så som sker vid den vanliga kontrollverksamheten i det årliga taxeringsarbetet. En stiftelse som yrkar avdrag för t.ex. tio utbetalningar till allmännyttiga ändamål skulle vid en normal taxeringsutredning behöva redogöra för en eller ett fåtal utbetalningar. Om ett avdrag underkänns kan kontrollen stanna vid detta på samma sätt som sker i vanligt taxeringsarbete.

Även statsfinansiella skäl skulle kunna tala för en avdragsmetod eftersom skattebefrielsen görs beroende av faktiska utbetalningar, åtminstone om metoden utformas utan undantag från skattskyldigheten för samtliga slag av inkomster. Endast de subjekt som faktiskt gör utbetalningar för allmännyttiga ändamål kommer att uppnå skattebefrielse. Även om en avsevärd osäkerhet finns för utfallet på hela beståndet av skattebefriade subjekt kan det antas att en betydande andel av dem kommer att betala viss skatt med avdragsmetoden. Omvänt kommer vissa subjekt som annars inte alls kommer i åtnjutande av skattelättnader att kunna få viss skattebefrielse med avdragsmetoden om denna görs oberoende av vilket slag av subjekt som lämnar bidrag till allmännyttiga ändamål. En klar fördel med en renodlad avdragsmetod är alltså att skattebortfallet och skattegynnandet synliggörs. Metoden skulle också ge bättre uppfattning om vilka allmännyttiga ändamål som gynnas.

Deklarationsskyldigheten blir givetvis mer betungande med avdragsmetoden jämfört med skattebefrielsemetoden. Ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser är ofta befriade från att lämna deklARATIONER med stöd av bestämmelser i lagen om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter. Vid en avdragsmetod måste hela den skattepliktiga delen av verksamheten redovisas på samma sätt som gäller för andra oinskränkt skattskyldiga personer.

En uppenbar nackdel med avdragsmetoden som den skisserats ovan är att den inte ger utrymme för någon konsolidering. I de fall då en stiftelse enligt sin urkund ska konsolidera sig genom att exempelvis föra 20 procent av avkastningen till kapitalet skulle denna konsolidering inte kunna upprätthållas på samma sätt som gäller enligt skattefrihetsmetoden. För att uppnå full skattefrihet med avdragsmetoden måste all avkastning delas ut. För att uppnå en konsolidering på 20 procent skulle stiftelsen därför med hänsyn tagen till skatteeffekten endast kunna dela ut ca 70 procent av avkastningen. En avdragsmetod skulle således leda till att stiftelsen skulle dela ut mindre belopp än den gjort tidigare. Huruvida detta är samhällsekonomiskt fördelaktigt eller ej kan inte avgöras utan närmare studier. Uppenbart är emellertid att den nuvarande situationen för skattebefriade stiftelser skulle förändras på ett relativt omfattande sätt.

Den ovan skisserade avdragsmetoden avser en utformning utan undantagsregler. Det är emellertid knappast troligt att en sådan metod kan ha något betydande praktiskt värde. I stället får man nog tänka sig att undantagsregler införs för att exempelvis undanta

kapitalinkomster från beskattning liksom för konsolidering. I och med att ytterligare regler förs in minskar metodens enkelhet i hög grad. Det blir då fråga om att avgränsningar måste göras och därmed frågor om hur dessa gränsdragningar ska ske i praktiken.

Det ovan sagda tar främst sikte på stiftelser. För ideella föreningar och trossamfund måste en avdragsmetod bedömas vara av mindre intresse. Detta gäller särskilt de mindre föreningarna där den administrativa bördan skulle öka. Detta är utan tvivel ett starkt avhållande skäl att införa en avdragsmetod.

Till det nu sagda kommer att utredningsuppdraget omfattar även frågan om bestämmelserna för allmännyttiga organisationer kan göras enhetliga. Att införa en avdragsmetod för föreningarnas del anser utredningen inte vara lämpligt. En avdragsmetod endast för stiftelsernas del blir vid sådant förhållande mindre intressant och skulle gå stick i stäv med den enhetlighet mellan de olika slagen av allmännyttiga organisationer som utredningsuppdraget avser.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén gjorde bedömningen att en avdragsmetod blir mer komplicerad med en mängd särregler om avdrag, inkomstindelning, förlustutjämning etc. Utredningen anser av de skäl som anförts ovan och av 1995 års utredning att avdragsmetoden inte är ett bättre alternativ än nuvarande metod med skattebefrielse. Något förslag om en sådan metod läggs därför inte fram.

3.3 Grunden för skattefrihet

Som tidigare nämnts anser utredningen att det kan ifrågasättas om det ligger innanför ramen för uppdraget att i egentlig mening utvärdera skälen för och emot skattefrihet för allmännyttiga organisationer. Det finns likväl skäl för utredningen att kortfattat redovisa sin uppfattning i frågan.

Det kan inledningsvis påpekas att 1936 års skattekommitté i sitt betänkande förde fram viktiga synpunkter på den grundläggande frågan om lättnader i beskattningen för vissa skattesubjekt. Kommittén anförde i huvudsak följande (SOU 1939:47 s. 50 f.).

Kommittén ansåg sig ha iakttagit att frågan om stiftelsers beskattning ofta förts på tal under senare tid. Det hade därvid från många håll framförts den uppfattningen att skattefriheten borde utvidgas på ett betydande sätt. Det hade i många fall ansetts närmast självklart att stiftelser som främjade ett allmännyttigt

ändamål skulle befrias från beskattning. Kommittén förmodade att denna uppfattning grundade sig på att skattefrihet för vissa stiftelser sedan länge funnits i den svenska lagstiftningen och att denna skattefrihet kommit att ingå i det allmänna föreställnings sättet. Kommittén anförde emellertid mot detta synsätt att den ifrågavarande skattefriheten hade införts i en tid då samhälls förhållandena var helt annorlunda än de som förelåg i slutet av 1930-talet, då det allmänna hade gripit in och satsat stora summor på den allmänna välfärden. Kommitténs slutsats var att behovet och önskvärldheten av den efter enkla samhällsförhållanden anpassade skattefriheten måste tas under noggrann omprövning.

Vid denna omprövning uppkom enligt kommittén först frågan om det fanns någon principiell grund för skattefriheten. Kommittén noterade att man vid tidigare lagstiftningsarbeten ansett att en verksamhet som främjar statsändamål borde vara berättigad till skattefrihet under vissa förutsättningar. Även kommittén ansåg att det kunde finnas vissa skäl för en sådan uppfattning men tillade att om man ser saken ur principiell synpunkt den uttalade uppfattningen knappast torde vara hållbar. Kommittén uttalade för sin del den uppfattningen att det inte av någon – inte ens stat eller kommun – torde kunna åberopas någon principiell grund för skattebefrielse. I stället ansåg man att det principiellt ålåg envar som åtnjöt samhällets rättsskydd att lämna bidrag till att täcka det allmännas utgifter. Om vissa skattesubjekt är befriade från skattskyldighet medför det enligt kommittén den ofrånkomliga konsekvensen att de som inte kan åberopa någon grund för skattefrihet får bära en tyngre skattebörda. Kommittén uttalade sammanfattningsvis att det väsentliga var att det låg i de skattebetalandes intresse att inte drabbas av högre skattebörda än vad som var nödvändigt. Det tillades att denna synpunkt blev starkare i den mån skattbördan stegrades.

Frågan behandlades även av Stiftelse- och föreningsskattekommittén som bl.a. gjorde följande uttalanden (SOU 1995:63 s. 69 ff.).

I samband med en av kommittén hållen hearing framhölls att de stiftelser som främjar vetenskaplig forskning är viktiga för forskningen eftersom de står för pluralism vid bidragsgivningen, är fristående i förhållande till andra intressenter och kompletterar dessa. En hårdare beskattning av stiftelserna antogs vidare kunna leda till att den forskning som bedrivs vid universitet och högskolor får betydligt knappare resurser. Man skulle också i högre grad bli hän-

visad till uppdragsforskning som genomförs med stöd av företag. Kommittén uttalade för sin del att de främst på enskilt initiativ tillkomna stiftelserna gör betydande insatser på forskningens område. Det tillades att materialet också pekade på att motsvarande betydande insatser också gjordes inom utbildningssektorn, bl.a. genom finansiering av utbildning i utlandet och drift av enskilda skolor. Slutsatsen blev att stiftelsernas betydelse inom dessa båda områden – forskning och utbildning – snarast hade förstärkts sedan nuvarande regler infördes. När det gäller det sociala området blev Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutsats att hjälpverksamhet bland behövande och åtgärder för att främja vård och uppfostran av barn utgjorde områden som alltjämt var förtjänta av särbehandling eftersom det var obestridligt att stiftelser gjorde viktiga insatser inom dessa områden och svarade för värdefull pluralism.

Kommitténs generella slutsats var att de skäl som angetts för skattebefrielse i förarbetena till den nuvarande lagstiftningen knappast hade förlorat i aktualitet såvitt avsåg de ovan angivna stiftelseändamålen. Det var därför fortfarande motiverat att ha ett system med skattebefrielse. Kommittén tillade att ett slopande av skattelättnaderna kunde få negativ påverkan på donationsviljan.

Enligt utredningens uppfattning är det ställningstagande som 1936 års skattekommitté gjorde korrekt ännu i dag. Däremot måste ifrågasättas om de synpunkter som Stiftelse- och föreningsskattekommittén framförde är fullt ut relevanta. Från en ekonomisk synvinkel kan snarast sägas att analysen är bristfällig. Frågan är inte om gåvorna gör nytta utan huruvida den gåva eller donation som görs på marginalen – den som nätt och jämt kommer till stånd tack vare skattelättnaden – gör en samhällsnytta som uppväger den uteblivna skatteintäkten. Som nämndes inledningsvis har utredningen inte sett det som sin uppgift att försöka besvara denna fråga. Den låter sig inte heller så lätt besvaras utan torde kräva en relativt omfattande analys. Denna i sammanhanget helt centrala frågeställning får anses vara obesvarad ännu i dag.

4 Villkoren för de allmännyttiga organisationernas skattegynnande

4.1 Inledning

Frågan om och i vilken omfattning samt för vilka ändamål stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund ska skattegynnas är av central betydelse i utredningens arbete. Även om skattegynnande inte är det enda och kanske inte alltid det bästa sättet att stödja allmännyttig verksamhet är det ett sätt som sedan länge använts för att gynna ideella organisationer som bedriver sådan verksamhet som anses värd stöd från det allmänna. Det ingår inte heller i utredningens uppdrag att föreslå någon förändring av detta principiella förhållande. Av direktiven till utredningen framgår däremot ett starkt intresse att få till stånd en modernare lagstiftning som är bättre anpassad till dagens villkor och samhälle. Målet för översynen ska vara att söka åstadkomma enkla och överskådliga regler och det ingår i uppdraget – trots de olikheter som finns mellan stiftelser och ideella föreningar såväl civilrättsligt som rent faktiskt – att pröva i vilken mån bestämmelserna kan göras enhetliga för de båda kategorierna. Av direktiven framgår vidare att inriktningen mot lika ändamålsregler framförallt avser en prövning av frågan om en utvidgning bör göras av det skattefria området för stiftelsernas del. När det gäller föreningarna bör översynen i stället mer inriktas på en utvärdering av de krav som i dag gäller för skattefrihet, men materiella förändringar får föreslås i syfte att åstadkomma ett enhetligare system.

Frågan om en översyn av stiftelsebestämmelserna har i princip varit aktuell allt sedan de mer gynnande föreningsreglerna tillkom år 1977. Vid flera tillfällen när denna fråga har diskuterats, bl.a. redan i samband med införandet av föreningsreglerna, har det inte

ansetts möjligt att åstadkomma någon förändring. Som skäl för detta har bl.a. avsaknaden av civilrättslig reglering för stiftelserna anförts. I avsaknad av en sådan reglering kan stiftelserna i viss mån sägas ha varit styvmoderligt behandlade vid inkomstbeskattningen. Detta förhållande kvarstår dock inte längre då det sedan år 1996 finns en stiftelselag som utförligt reglerar hur en stiftelse bildas och de krav som ställs på denna i övrigt.

Även risken för missbruk har ofta framhållits. Inte minst påtagligt framgår detta förhållande i direktiven till Stiftelse- och föreningsskattekommitténs uppdrag. I direktiven tar frågorna om missbruk och kontroll upp en betydande plats, vilket sannolikt är en spegling av de relativt många skatteplaneringshärvor som förekom på 1980-talet med skattegynnade stiftelser som en viktig komponent i förfarandena. Frågan om missbruk i detta sammanhang har därefter klingat av, vilket i hög grad torde bero på att intressenterna inom stiftelsesfären själva rättat till förhållandena. I utredningens direktiv finns heller inte denna fråga omnämnd. Utredningen beaktar givetvis i sina förslag de möjligheter till missbruk som kan uppkomma med ändrad lagstiftning men vill för sin del konstatera att problemet med missbruk av regelsystemet numera inte förefaller vara särskilt framträdande.

De ännu i dag gällande bestämmelserna om skattefrihet för allmännyttiga stiftelser, som tillkom redan år 1942, är i stort sett oförändrade sedan dess och de kvalificerade ändamålen aktualitet har sedan lång tid tillbaka ifrågasatts. Trots den långa tid som bestämmelserna varit i kraft måste också sägas att praxis inte framstår som klar och tydlig och i vissa delar har denna praxis ansetts låst på ett mindre tillfredsställande sätt. Framförallt har två ändamål – vård och uppfostran av barn samt bedrivande av hjälpverksamhet bland behövande – kritiserats och har även varit föremål för många domstolsprocesser. Dessa problem, som till stor del torde ha sin grund just i de ålderdomliga reglerna, har givetvis också påverkat det praktiska arbetet med stiftelsefrågor, hos stiftelserna och deras förvaltare men också hos Skatteverket.

Förutom att stiftelsebestämmelserna i vissa delar är ålderdomliga och framsprungna i ett samhälle som såg helt annorlunda ut än dagens, har också det förhållandet att bestämmelserna är mindre gynnande på stiftelseområdet än för föreningar och trossamfund vållat problem. Detta är fallet när en stiftelse främjar verksamhet som bedrivs i en förening med vidare ändamålsramar. Diskrepansen mellan regelsystemen leder i vissa fall till att stiftelser inte kan

främja verksamhet i föreningar och trossamfund, trots att deras respektive verksamheter avser att främja samma ändamål.

I den kritik som riktats mot de nuvarande bestämmelserna för såväl stiftelser som föreningar finns också röster som framhållit vikten av att de skattegynnade ändamålen utvidgas till att omfatta företeelser som blivit allt mer aktuella med åren, exempelvis miljövård och naturvård. Önskemålet att kulturell verksamhet ska omfattas av de kvalificerade ändamålen har återkommande framförts och redan i förarbetena till 1942 års lag fördes diskussioner i den frågan.

Utredningen vill också tillägga följande. Det förekommer att verksamhet liknande den allmännyttiga verksamhet som stiftelser, föreningar och trossamfund ägnar sig åt, t.ex. på det sociala området, bedrivs i bolagsform. Sedan den 1 januari 2006 är det också möjligt att bilda aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning. Grundläggande för dessa aktiebolag är att verksamheten drivs i ett annat syfte än att ge aktieägarna vinst och de utgör alltså en företagsform som är särskilt anpassad för verksamhet som inte drivs i vinstsyfte. Denna typ av aktiebolag, av vilka ännu endast finns ett fåtal, har visserligen drag av en ideell organisationsform men då utredningens uppdrag endast omfattar en översyn av de ideella organisationernas skattemässiga situation kommer den nu nämnda frågan inte att behandlas särskilt i betänkandet.

4.2 Lika regler

Utredningens förslag: Enhetliga bestämmelser införs om allmännyttiga ändamål för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Dessa bygger på de allmännyttiga ändamål som i dag gäller för de ideella föreningarna.

4.2.1 Bakgrund

Bestämmelser om skatteprivilegier för vissa stiftelser och andra subjekt har funnits sedan länge i svensk skattelagstiftning och redan i 1810 års bevillningsförordning undantogs bl.a. stipendiefonder och fromma stiftelser från bevilling. I senare bevillningsförordningar, från 1800-talets senare hälft och 1900-talets början, skedde en successiv utvidgning av det skattegynnade området till

att omfatta akademier, vetenskapliga samfund, allmänna undervisningsverk, vissa sjukvårdsinrättningar, barmhärtighetsinrättningar m.fl. De ideella föreningarna – bortsett från religiösa sammanslutningar och nykterhetsföreningar – tillhörde vid denna tid inte alls den privilegierade kretsen.

1928 års kommunalskattelag innebar i princip oförändrade regler, trots att det under utredningsarbetet fanns förslag om en väsentlig utvidgning av det skattegynnade området, bl.a. till att omfatta de ideella föreningarna. De nuvarande stiftelsereglerna härrör i allt väsentligt från den lagstiftning som infördes år 1942. Till grund för denna låg ett betänkande av 1936 års skattekommitté (SOU 1939:47) där man förde ett utförligt principiellt resonemang om skälen för och emot skattebefrielse för stiftelser. Kommittén stannade för att föreslå att systemet med skattebefrielse för vissa allmännyttiga stiftelser skulle behållas och t.o.m. i någon mån utvidgas. Detta berodde dock mindre på principiella överväganden än på att starka billighetsskäl ansågs tala för att subjekt med höggradigt allmännyttiga ändamål gavs stöd på detta sätt. När det gällde de ideella föreningarna ansåg kommittén att det var uppenbart att föreningar med samma ändamål som de skattebefriade stiftelserna skulle få samma skattelättnader som dessa och föreslog i enlighet därmed att rätten till skattebefrielse skulle omfatta också föreningarna. Lagstiftaren följde i huvudsak kommitténs förslag.

Först genom 1977 års lagstiftning infördes det förmånligare system för behandling av de ideella föreningarna som fortfarande gäller. Föreningarna fick härigenom en utvidgning av rätten till skattelättnader som går betydligt längre än den som gäller för stiftelser. Till stöd för utvidgningen åberopades framför allt föreningarnas allmännyttiga verksamhet och nyttan av föreningsverksamheten i sig (prop. 1976/77:135 s. 71 f.). Den grundläggande värdering som låg bakom de utvidgade skatteprivilegierna var uppfattningen att medlemmarnas oavlönade och frivilliga samverkan för att lösa ideella uppgifter hade ett betydande värde i sig.

Såväl departementschefen (prop. 1976/77:135 s. 74) som Skatteutskottet fann att det inte fanns förutsättningar för att låta även stiftelserna omfattas av dessa mer gynnsamma regler trots att remissinstanserna hade uttalat sig för en sådan lösning. Skatteutskottet uttalade (bet. 1976/77:SkU45 s. 26):

Frågan om stiftelsernas beskattning är nämligen delvis av komplicerad natur och inrymmer problem av annan karaktär än som uppkommer beträffande beskattningen av de ideella föreningarna. Härmed sam-

manhängande frågor ingår i företagsskatteberedningens (Fi 1970:77) utredningsuppdrag. Därtill kommer att stiftelseutredningen (Ju 1975:01) prövar grundläggande frågor om stiftelsernas ställning i civilrättsligt hänseende. Med hänsyn härtill är det också uteslutet att nu ompröva stiftelsebeskattningen. Som departementschefen anført bör denna fråga tas upp när pågående utredningsarbete avslutats.

Frågan om lika regler för stiftelser och ideella föreningar var uppe till diskussion även i det slutbetänkande som Stiftelse- och föreningsskattekommittén presenterade (SOU 1995:63 s. 100). Man fann att det då inte fanns förutsättningar för att föreslå lika regler på grund av olikheterna mellan stiftelserna och ideella föreningarna i juridisk form, förutsättningarna för verksamhetens bedrivande, de berörda intressenternas ställning och andra faktiska förhållanden. Det fanns inte heller något sådant uppdrag omnämnt i direktiven till den utredningen. Vid denna tidpunkt hade stiftelselagen ännu inte trätt i kraft. Det ska tilläggas att kommittén inte utvecklade sin ståndpunkt i detalj. I många av de remissvar som senare lämnades på 1995 års betänkande framfördes önskemål om lika regler. Någon lagstiftning i den riktningen har dock inte kommit till stånd.

Att en stiftelse har till ändamål att gynna verksamhet i en förening eller ett trossamfund är inte ovanligt. Detta kan dock medföra negativa konsekvenser och extra skattebelastning. På grund av organisationsformen – och enbart på grund av denna – kan en stiftelse som lämnar bidrag till en allmännyttig ideell förening bli beskattad för sin inkomst, trots att föreningen själv inte hade beskattats om tillgångarna funnits i föreningen i stället. I ett rättsfall som gäller Systrarna Bodins stiftelse (RÅ 2006 ref. 42) hade en stiftelse som sitt ändamål att dela ut 80 procent av avkastningen till en missionsförsamling att användas i församlingens religiösa verksamhet. Stiftelsen var knuten till församlingen och stiftelsens styrelse utsågs av vid församlingens årsmöte röstberättigade personer. Regeringsrätten konstaterade att det i målet var ostridigt att stiftelsen inte hade ett sådant kvalificerat ändamål att den var inskränkt skattskyldig. Klart var också att församlingen hade ett sådant ändamål att den som ideell förening omfattades av inskränkt skattskyldighet. Frågan i detta mål blev därför om stiftelsen hade rätt till begränsning i skattskyldigheten enligt de grunder som gällde för missionsförsamlingen, dvs. genom s.k. förvaltarmitta. Detta samband för skattebefrielse godtog inte av Regeringsrätten. Rättsfallet är ett bra exempel på de negativa konsekvenser som kan

uppkomma när enhetliga regler inte gäller för stiftelser och ideella föreningar.

Motsvarande negativa konsekvenser av olikformiga och ej samverkande skatteregler kan också uppkomma inom en organisation. En stiftelse kan t.ex. bedriva sådan verksamhet som till viss del kan hänföras till bestämmelserna om allmänt undervisningsverk och till viss del till de allmänna skattefrihetsreglerna för stiftelser. Konsekvensen av dagens bestämmelser kan här bli att stiftelsen – enligt lagens ordalydelse – är oinskränkt skattskyldig om ingen av de i sig kvalificerade verksamheterna bedrivs i tillräcklig grad. Hade däremot verksamheten varit uppdelad och bedrivits av två fristående subjekt hade dessa båda blivit skattegynnade. Se mer om denna problematik i avsnitt 4.4.2 i anslutning till rättsfallet RÅ 2004 ref. 77 rörande Stiftelsen Martinskolan Söders Waldorfskola.

Utredningens bedömning

Som framgår ovan har önskemålet om gemensamma ändamålsbestämmelser kommit fram vid upprepade tillfällen, allt sedan de mer generösa föreningsreglerna infördes år 1977. Frågan är fortfarande högst aktuell och i uppdraget till utredningen ingår att pröva möjligheterna att föreslå gemensamma ändamålsbestämmelser, något som utredningen också fört ingående diskussioner om. Frågan om gemensamma ändamål har många aspekter – civilrättsliga såväl som aspekter grundade på olika värderingar. Från ett folkrörelsepolitiskt perspektiv kan det ifrågasättas om stiftelseformen ska skattegynnas på samma sätt som den demokratiska föreningsformen. Målet för folkrörelsepolitiken är att människor ska ha bästa möjliga förutsättningar att bilda och delta i olika typer av folkrörelser och föreningar. Folkrörelsepolitiken är inriktad på att dels stimulera och stödja samverkan i föreningar och liknande sammanslutningar, dels bidra till goda förutsättningar för dessa föreningar att verka och bedriva verksamhet. Även frågan om samverkan och stöd mellan organisationer är av betydelse. Utredningen har försökt att belysa de olika frågeställningarna och med ledning av detta göra en bedömning om det finns förutsättningar för gemensamma bestämmelser eller inte.

Inledningsvis kan konstateras att 1942 års lagstiftning helt bygger på uppfattningen att de skattegynnande reglerna ska vara desamma för stiftelser och ideella föreningar. Detta ställnings-

tagande grundades uppenbarligen på uppfattningen att starka billighetsskäl talade för att subjekt med höggradigt allmännyttiga ändamål gavs stöd genom skattebefrielse. Det hade därvid ingen betydelse att främjandet av ändamålen skedde genom subjekt av tämligen olika slag. I samband med 1977 års lagstiftning om utvidgade skattegynnande ändamål för ideella föreningar synes det i huvudsak ha varit pågående utredningsuppdrag avseende stiftelserna som gjorde det mindre lämpligt att då lagstifta även om deras situation. Som utredningen uppfattar situationen var det således mest praktiska hinder och inte principiella skäl som gjorde att stiftelserna lämnades utanför 1977 års reform.

Det ska dock understrykas att det finns betydande olikheter mellan stiftelser å ena sidan och ideella föreningar och registrerade trossamfund å den andra. Numera är såväl stiftelser som registrerade trossamfund civilrättsligt lagreglerade. För de ideella föreningarnas del saknas helt associationsrättslig lagstiftning och rättsreglerna får sökas i doktrin och domstolspraxis. Avsaknaden av lagstiftning för ideella föreningar har historiska skäl och ger en betydande frihet för föreningslivet att skapa sina egna rättsliga ramar. Verksamheten i föreningarna och trossamfunden bygger på medlemmarnas arbete för det gemensamma ändamålet. Vid införandet av 1977 års föreningsskatteregler betonades särskilt det värde som ligger i själva föreningsarbetet, dvs. det förhållandet att enskilda personer frivilligt och oftast utan ersättning samverkar för att lösa olika ideella uppgifter. Denna aspekt har alltså ett stort värde. Detta är naturligt nog något som inte gäller för en stiftelse som utgör en självägande förmögenhetsmassa avsatt för att varaktigt tjäna ett eller flera av stiftaren bestämda ändamål. Stiftelsen saknar såväl medlemmar som ägare. På grund av sin särskilda karaktär och genom den begränsning som finns i stiftelselagen vad gäller bl.a. ändring av ändamål verkar en stiftelse i stället för sitt ändamål i fast reglerad form och utan ägar- eller medlemsintressen. Det kapital som finns i en stiftelse är fast knutet till denna och skyddat mot förändringar som strider mot stiftarens önskan. En ideell förening eller ett registrerat trossamfund däremot bygger på medlemmarnas medbestämmande och beslut om ändring av ändamål eller disposition av tillgångarna kan fattas med endast den inskränkning som stadgarna eventuellt ställer upp. Härigenom kan de tillgångar som finns, efter beslut i vederbörlig ordning, disponeras på det sätt som majoriteten av medlemmarna

bestämmer. En förening kan på så sätt ändra inriktning helt eller upphöra och dela ut tillgångarna.

Det är alltså fråga om organisationsformer med olika grundkonstruktion och skilda förutsättningar för att bedriva sin verksamhet. Om jämförelsen i stället riktas mot den verksamhet som faktiskt bedrivs skiljer den sig inte åt på samma sätt. Såväl en förening som en stiftelse kan verka för samma ändamål på i stort sett samma sätt. På grund av nuvarande lagstiftning kommer dock stiftelsernas möjligheter att bedriva sin verksamhet med skattegynnande att vara begränsade jämfört med föreningens eftersom de skattemässiga förutsättningarna i hög grad skiljer sig åt.

När det gäller allmännyttig verksamhet kan också en annan skillnad vara värd uppmärksamhet. Utredningen avser här sådan verksamhet som riktar sig enbart till de egna medlemmarna och sådan som riktar sig mot utomstående. Som exempel kan nämnas en idrottsförening som har till ändamål att ge medlemmarna möjlighet att utöva idrott eller en teaterförening vars ändamål är att ge medlemmarna möjlighet att spela teater. Sådana verksamheter riktar sig inåt mot medlemmarnas egna intressen och de samverkar kring detta gemensamma ändamål. Allmännyttan i denna typ av föreningar ligger till stor del i att ge människor möjlighet att delta i idrottslig och kulturell verksamhet. Å andra sidan kan nämnas en stiftelse, eller för den delen också en förening, som har till ändamål att bedriva hjälpverksamhet bland behövande. I detta fall är det fråga om en verksamhet som riktar sig ut ifrån den organisation som bedriver verksamheten. Om det gäller en förening är medlemmarna här samlade kring uppgiften att hjälpa andra och inte som i fallet med idrottsföreningen eller teaterföreningen att i första hand utöva sina egna intressen. Ändamålen och därmed verksamheten kan alltså rikta sig inåt mot den egna organisationen eller utåt gentemot personer eller verksamheter i behov av stöd. En sådan verksamhet som riktar sig utåt mot andra kan i viss mening sägas ha ett extra värde eftersom den inte bara innebär en samverkan medlemmarna emellan utan också tillgodoser utomståendes intressen, där den senare delen är den väsentliga. Denna del av verksamheten är den typiska för en stiftelse, vilket talar för att det inte finns skäl att behandla stiftelser mindre gynnsamt än föreningar och trossamfund.

Ytterligare en aspekt som talar för gemensamma ändamålsbestämmelser är det problem som i dag finns för stiftelser som har till ändamål att gynna allmännyttig verksamhet som bedrivs i en före-

ning eller ett trossamfund. Det är i dag bara möjligt att göra med bibehållen skatteförmån om föreningen har ett kvalificerat allmännyttigt ändamål som överensstämmer med ett ändamål som kan medföra skattebefrielse för stiftelsen. I många fall där en stiftelse gynnar allmännyttig verksamhet är det fråga om verksamhet som avser exempelvis idrott, kultur eller religionsutövning. Kapital eller fastigheter tillskjuts ibland till en stiftelse – av en fristående donator eller av den egna föreningen – för att skydda det långsiktiga fortbeståndet av den ekonomiska grunden för verksamheten. Det kan vara fråga om en kyrkobyggnad eller idrottsanläggning som anses vara av så stort värde för föreningens verksamhet att man genom en stiftelsebildning velat säkerställa att den för framtiden ska finnas kvar. Genom denna åtgärd förhindras också förhastade beslut inom föreningen som t.ex. kan vara en följd av interna konflikter eller tillgodoseende av kortsiktiga eller tillfälliga intressen. För en fristående donator kan önskemålet att donationen ska bli bestående över tiden vara av stort värde.

Ett alternativ till gemensamma ändamålsbestämmelser skulle kunna vara att stiftelsers bidrag till allmännyttiga föreningar ska anses som ett främjande av kvalificerade ändamål. En sådan ordning skulle lösa det nuvarande problemet att stiftelser riskerar beskattning när verksamhet i allmännyttiga föreningar främjas. Samtidigt skulle traditionell föreningsverksamhet inte kunna förläggas i stiftelseform med bibehållen skattefrihet. Detta alternativ framstår emellertid enligt utredningens uppfattning som en kompromisslösning i ett läge där någon kompromiss inte är nödvändig. Utredningen vill därför inte förordna att ett sådant alternativ läggs till grund för lagstiftning.

Sammantaget finner utredningen att ändamålet med verksamheten bör vara den avgörande faktorn och inte den organisationsform verksamheten bedrivs i. De juridiska skillnaderna mellan de olika slagen av subjekt utgör enligt utredningens uppfattning ingen egentlig svårighet i detta sammanhang. Inte heller utgör skillnaderna i den faktiska verksamhet som bedrivs i en förening eller ett trossamfund jämfört med verksamheten i en stiftelse något avgörande hinder mot gemensamma regler. Till detta kommer att gemensamma regler ger förutsättningar för neutrala skattekonsekvenser mellan stiftelser, föreningar och trossamfund och den allmännyttiga verksamhet som där bedrivs. Utredningen kan således inte finna några avgörande hinder mot gemensamma regler för

stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund och förslår därför att enhetliga ändamålsbestämmelser införs.

4.3 Vad är allmännyttigt ändamål?

Utredningens förslag: Någon legaldefinition av begreppet allmännytta införs inte i lagtexten utan där behålls en exemplifierande uppräkningslista av vad som är att anse som sådana ändamål. Med hänsyn till att enhetliga ändamålsbestämmelser föreslås görs en översyn och komplettering av gällande lagtext.

Bakgrund

Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 100) konstaterade att det som var helt avgörande för om en stiftelse eller en ideell förening ska kunna uppnå skattebefrielse är att den har till syfte att främja ändamål som bärs upp av ett allmänintresse. Då allmännyttan är den yttersta grunden för en förmånsbehandling vid inkomstbeskattningen ansåg kommittén att ett sådant krav borde upprätthållas även fortsättningsvis. Alla ändamål som i vid bemärkelse är allmännyttiga kvalificerar de ideella föreningarna för skattebefrielse enligt nu gällande regler. För stiftelserna gäller betydligt högre krav. Endast ett fåtal särskilt angivna ändamål, som ansetts representera en speciellt hög grad av allmännytta, godtas.

Under de drygt 65 år som gått sedan stiftelsereglerna tillkom år 1942 har samhället undergått en omvälvande förändring och detta avspeglar sig också i den återkommande diskussionen om de olika stiftelseändamålens tillämplighet och användbarhet i dagens samhälle. Upprepade krav har också ställts på en modernisering och anpassning av reglerna. När det gäller föreningsändamålen, som tillkom år 1977, har inte samma behov av förändringar framkommit, vilket delvis förklaras av att det här är fråga om en uppräkningslista som exemplifierar vad som avses med allmännyttigt ändamål. Dessutom är det fråga om allmännyttiga ändamål vilket är ett mycket vidare begrepp än de kvalificerat allmännyttiga ändamål som gäller för stiftelserna, varför gränsdragningsproblemen blir färre. Samma regler som för de ideella föreningarna gäller för de registrerade trossamfundet efter relationsändringen mellan

Svenska kyrkan och staten och tillskapandet av organisationsformen registrerat trossamfund.

Begreppet allmännyttigt ändamål har inte definierats i lagtexten och är, som påpekas i förarbetena, svävande till sin innebörd. Avsikten var att det skulle tolkas med ledning av praxis på arvs- och gåvobeskattningens område. Skatteutskottet uttalade följande angående begreppet allmännyttigt ändamål (bet. 1976/77:SkU45 s. 27 f.):

Detta torde innebära att verksamhet som från allmän synpunkt är värd att stödja kan omfattas av befrielsen. Ett allmännyttigt ändamål skall således normalt kunna anses föreligga när ändamålet ligger inom ramen för den nyss återgivna exemplifieringen, men givetvis kan också andra fall förekomma där syftet är allmännyttigt i den angivna bemärkelsen och där föreningen även i övrigt uppfyller de fastställda kraven. Har ändamålet däremot en alltför säregen karaktär, torde en förmånsbehandling i allmänhet inte kunna komma i fråga, och detsamma gäller givetvis ändamål som direkt strider mot vad som är acceptabelt från allmän synpunkt.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén diskuterade allmännyttighetsbegreppet för föreningarna (a.a. s. 197) och ifrågasatte om kravet på allmännytta ska anses uppfyllt redan när en förenings ändamål ligger inom ramen för de i lagen exemplifierade ändamålen eller om det dessutom krävs en prövning av om ändamålet i det enskilda fallet har sådan karaktär att det från allmän synpunkt är värt att stödja. Kommittén konstaterade att Skatteutskottet (se ovan) uttalat att en förmånsbehandling i allmänhet inte borde komma i fråga om ändamålet har en alltför säregen karaktär och inte heller om ändamålet direkt strider mot vad som är acceptabelt från allmän synpunkt. Vidare att frågan om allmännytta inte kan bedömas enbart med hänsyn till stadgarnas innehåll utan att en mer generell bedömning erfordras mot bakgrund av föreningens allmänna karaktär och inriktning. Kommittén konstaterade att det fanns en ganska omfattande rättspraxis till stöd för tolkningen av allmännyttighetsbegreppet samt att begreppet allmännytta hade tolkats relativt extensivt. Kommittén fann för sin del inte behov av att föreslå någon ändring av ändamålskravet.

Att vad som i allmänt språkbruk anses som allmännyttigt inte nödvändigtvis är allmännyttigt också i lagrummets mening framgår också av ett avgörande från Regeringsrätten (RÅ 2005 ref. 8) som gällde en ideell förening som bedrev förskole- och fritidshemsverksamhet med aktiv föräldramedverkan. Regeringsrätten fann här att

föreningens verksamhet, som med vanligt språkbruk kunde hänföras till vård och uppfostran av barn, inte uppfyllde det övergripande krav på främjande av ett allmännyttigt ändamål som uttrycktes i lagtexten. Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande (131 226859-06/111, 2006-04-13) gått ett steg längre och inte heller accepterat att den verksamhet ett trossamfund eller en förening bedriver med förskole- och fritidshemsverksamhet, utan någon koppling till medlemmars egna barn, haft naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Utredningen finner för sin del att det framstår som tveksamt om Skatteverkets tolkning har stöd i Regeringsrättens avgörande. Detta ger sannolikt mer uttryck för att allmännyttan inte sträcker sig så långt att den även omfattar omhändertagande av egna barn inom ramen för ett kollektiv. Ett sådant omhändertagande har också karaktär av föräldrarnas tillgodoseende av egna ekonomiska intressen.

I förarbetena till 1977 års lagstiftning togs frågan upp om hur man borde ställa sig till skattskyldighet för s.k. *sällskapsföreningar*. Diskussionen utmynnade i att sådana föreningar ansågs uteslutna från skattegynnandet. Någon närmare definition av vad som avsågs med sällskapsförening gavs aldrig. Begreppet har inte heller fått någon närmare uttydning i praxis. Regeringsrätten har bara vid ett fåtal tillfällen uttalat sig om detta begrepp. I rättsfallet RÅ 1985 1:36 hävdade det allmänna att Gävleborgs bridgeförbund var en sällskapsförening utan allmännyttigt ändamål. Regeringsrätten godtog dock inte den uppfattningen utan ansåg att förbundet hade ett allmännyttigt ändamål med bl.a. ungdomsverksamhet för vilken landstingsbidrag utgätt. När det gällde Katrineholms Folkliga Dansgille ansåg Regeringsrätten (RÅ 1985 Aa 147) däremot att föreningen endast hade haft en verksamhet som omfattade danstillställningar där sällskapsdans utan i vanlig mening kulturell inriktning var av sådan omfattning att kravet på allmännyttigt ändamål inte uppfylldes.

Vad som avses med begreppet sällskapsförening är således inte helt tydligt, men med detta torde avses sådana sammanslutningar för samvaro och umgänge som huvudsakligen sörjer för gemenskapen medlemmarna emellan. Någon typisk föreningsverksamhet i form av exempelvis barn- och ungdomsverksamhet, kursverksamhet och tävlingsverksamhet återfinns normalt inte i en sällskapsförening. Det är alltså inte fråga om verksamhet som bygger på ett allmännyttigt ändamål utan snarare på gemenskapen i sig, vilken inte ansetts vara allmännyttig i den mening som lagstiftaren

avsett. Det som departementschefen ansåg värt att gynna vid införandet av föreningsreglerna år 1977 var inte enbart gemenskap mellan individer utan samverkan för ett ideellt, allmännyttigt ändamål individerna emellan.

Utredningens bedömning

Som konstaterats ovan saknas en legaldefinition av begreppet allmännyttigt ändamål. Att begreppet allmännytta inte nödvändigtvis innebär detsamma i allmänt språkbruk som i nu aktuell lagstiftning, vilket i sig utgör en komplicerande omständighet, framgår bl.a. av det ovan anmärkta rättsfallet RÅ 2005 ref. 8. Möjligheten av att nu föreslå en legaldefinition av allmännyttighetsbegreppet har övervägts av utredningen under det pågående arbetet. Utredningen har emellertid inte kunnat finna någon definition som är tillräckligt konkret för att ge egentlig vägledning för tolkningen av begreppet allmännytta. Slutsatsen av diskussionen är därför att utredningen inte föreslår att någon legaldefinition av begreppet allmännyttigt ändamål införs i lagtexten.

Trots avsaknaden av förslag till lagreglering i denna del kan dock konstateras att för att ett ändamål ska kunna betraktas som allmännyttigt i lagens mening torde vissa krav ställas på ändamålets karaktär. Det bör avse ett direkt eller indirekt bedrivande eller främjande av verksamhet som är av sådan karaktär att det är av samhällelig natur och bidrar till att upprätthålla och stärka de grundläggande värderingar som samhället vilar på. Exempelvis utgör sådan verksamhet som erhåller stöd av stat eller kommun normalt detta. Som konstaterats av Stiftelse- och föreningsskattekommittén finns när det gäller de allmännyttiga ändamål som hittills tillämpats för föreningar och trossamfund en rikhaltig praxis och uttalanden i förarbetena som ger stöd för en relativt vid tolkning av begreppet.

Utredningen vill dock understryka att det uttalande som Skatteutskottet gjorde i samband med 1977 års lagstiftning fortfarande måste anses äga giltighet. Givetvis kan inte ändamål som direkt strider mot det som är acceptabelt från allmän synpunkt innefattas i ett allmännyttighetsbegrepp. Och även om allmännyttighetsbegreppet är vittomfattande får ändamålet inte heller vara av säregen karaktär.

Eftersom utredningen inte förslår någon legaldefinition av begreppet allmännytta behålls en exemplifierande uppräkningslista i lagtexten. Som en följd av förslaget om att införa gemensamma ändamål för ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser krävs dock en översyn av denna uppräkningslista. Avsikten med utredningens förslag är inte att förändra omfattningen av det skattegynnande område som föreningar och trossamfund omfattas av i dag utan snarare att förtydliga och anpassa ändamålsbeskrivningen med hänsyn till att även stiftelserna kommer att omfattas enligt förslaget. Nedan följer en genomgång av de olika ändamålen och utredningens förslag till ställningstagande beträffande dessa.

4.4 Stiftelseändamålen – de kvalificerat allmännyttiga ändamålen

4.4.1 Vård och uppfostran av barn

Utredningens förslag: Ändamålet vård och uppfostran av barn får en något vidgad tillämpning och benämns fortsättningsvis *omsorg om barn och ungdom*.

Bakgrund

I och med 1942 års lagstiftning togs ändamålet vård och uppfostran av barn direkt in i lagtexten som skattegynnade. Detta ändamål har sitt upphov hos de fromma stiftelserna och har således gamla anor. Förutsättningen för inskränkt skattskyldighet är att stiftelsen bedriver en verksamhet som riktar sig till barn och avser vård och uppfostran. Dessa begrepp har inte närmare förklarats i förarbetena. När det gäller begreppet *barn* har det knappast uppstått några tillämpningssvårigheter utan det har tillämpats på någon som inte fyllt 18 år (jfr bl.a. 6 kap. 2 § och 7 kap. 1 § föräldrabalken). Med *vård* har avsetts tillhandahållande av husrum, föda och rekreation i normal omfattning samt utövande av tillsyn och kontroll över barnets person (Hagstedt s. 261). Vissa tillämpningsproblem har här funnits, främst vad som avses med viss rekreation. Det begrepp som vållat mest osäkerhet är dock *uppfostran*. Som uppfostran förstås i första hand sådan utveckling av barnet som normalt handhas av föräldrarna då barnet under sina

uppväxtår får grundläggande kunskaper och färdigheter (Hagstedt s. 261). Såväl andlig som fysisk fostran är inbegripen, men alla slags fostrande verksamheter omfattas inte. Praxis har lagt in ett allsidighetskrav och inte godtagit verksamhet med övervägande religiös, politisk eller idrottslig inriktning. Inte heller har all verksamhet inriktad på daglig omvårdnad godtagits i praxis (se t.ex. rättsfallen RÅ 1975 Aa 407–409, RÅ 1979 1:75 och RÅ 1982 1:12).

Något krav på att ett ekonomiskt behov ska vara för handen brukar inte ställas och anledningen till detta torde vara att barn som regel kan betraktas som behövande ur ekonomisk synpunkt (Hagstedt s. 259).

Någon rättspraxis från Regeringsrätten finns inte på området under senare år. Viss kammarrättspraxis finns dock. Kammarrätten i Stockholm har i ett par mål (dom den 7 juni 2005 i mål nr 8033–03 och 3243–04) funnit att en stiftelse, som utgav bidrag som gick till barn med reumatism så att barnen och deras föräldrar skulle kunna företa behandlingsresor till varmare länder, var inskränkt skattskyldig. Det kunde enligt kammarrätten inte krävas att vården av barnen skulle ha tagits över av någon annan än föräldrarna för att det skulle vara fråga om ”vård och uppfostran av barn”. Detta är en av många domar från kammarrätterna som gäller frågan om vad som inbegrips i begreppet vård och uppfostran av barn. Andra har t.ex. gällt bidrag till gosskör (Kammarrätten i Stockholm, dom den 23 januari 2007 i mål nr 8338–04 m.fl.) samt bidrag till föreningar som driver idrottsverksamhet respektive religiös verksamhet (Kammarrätten i Stockholm, dom den 23 januari 2007 i mål nr 6430–04 m.fl.), vilka däremot inte ansågs falla in under rekvisitet vård och uppfostran av barn.

Ett annat problem är hur förskole- och fritidshemsverksamhet ska betraktas. Som typiska exempel på vård och uppfostran av barn har genom åren angetts bedrivande av barnhem och kolonier. Regeringsrätten har däremot inte godtagit föräldradriven förskole- och fritidshemsverksamhet som vård och uppfostran av barn i lagens mening, trots att sådan verksamhet med vanligt språkbruk kunde hänföras till just vård och uppfostran av barn (RÅ 2005 ref. 8). Skatteverket har i ett rättsligt ställningstagande å sin sida ansett att en ideell förening eller ett registrerat trossamfund som driver dagisverksamhet inte kan betraktas som allmännyttig, trots att verksamheten inte har någon begränsning till medlemmarna eller deras barn. Det har i stället i första hand ansetts vara fråga om en tjänst som erbjuds för att föräldrarna ska kunna förvärvsarbeta

(2006-04-13, dnr 131 226859-06/111). Detta kan i och för sig vara en riktig slutsats men som utredningen redan tidigare anfört är det tveksamt om en så långt gående tolkning av Regeringsrättens avgörande är korrekt med hänsyn till omständigheterna i målet.

Utredningens bedömning

Med nu gällande regler och hur dessa i praxis kommit att utformas är bestämmelsen om ändamålet inriktat mot att tillfredställa basala behov av vård, omsorg och uppfostran. Eftersom samhällsutvecklingen gett helt andra förutsättningar finns inte längre samma uttalade behov av sådant basalt stöd som avser mat, husrum och tillsyn (vård) eller grundläggande fostran och utveckling (uppfostran). För dessa behov finns i dag ett väl utvecklat system från samhällets sida med barnomsorg, förskoleklass och stödverksamhet av annat slag från de sociala myndigheterna som normalt ger en del av den grundläggande trygghet för barnen som detta ändamål avsett. Trots det finns det alltjämt ett stort behov av stöd riktat mot barn och ungdom om än i något annan och vidare form.

Hittills har verksamhet som gått ut på att stödja barn och ungdom på sätt som inte ansetts vara av grundläggande fostrande och vårdande natur normalt inte omfattats av skattegynnande. Stiftelser som haft till ändamål att främja vård och uppfostran av barn har med dagens regler haft svårt att lämna bidrag till ideella föreningar som bedriver barn- och ungdomsverksamhet då de haft problem att visa att stödet gått till de basala behoven av vård och uppfostran. Som exempel kan nämnas verksamhet som bedrivs för funktionshindrade eller överviktiga barn och ungdomar, verksamhet som syftar till ungdomars drogfrihet eller till att motverka mobbning. Lägrverksamhet har normalt accepterats om den inte har haft koppling till idrott, religiös verksamhet eller kulturell verksamhet. Oklarhet gäller i praxis om hur bedömningen ska ske av verksamhet som avser läger för barn där föräldrar och/eller syskon är med under hela eller delar av lägervistelsen t.ex. på grund av att barnen har funktionshinder.

Med utredningens förslag om gemensamma ändamålsregler kommer en del av dessa problem att få sin lösning då stiftelser fortsättningsvis kommer att kunna främja ändamål som avser bl.a. idrott och kultur. Trots detta ser utredningen ett behov att ha kvar och samtidigt vidga det aktuella ändamålet något och gör det

genom att föreslå att det vidare begreppet *omsorg* tas in i lagtexten. Utredningen vill med detta markera att det är fråga om en utvidgning i förhållande till det i dag gällande rekvisitet vård och uppfostran. Utöver ett tillgodoseende av de basala behoven av mat, husrum och daglig tillsyn omfattas även sådan verksamhet som tillgodoser barns och ungdoms utveckling i kroppsligt, intellektuellt och socialt avseende och som ger tillfälle till lek och lärande, samvaro och avkoppling. Stöd och aktiviteter för funktionshindrade barn och ungdomar med särskilda behov är andra exempel på vad som kan omfattas. Likaså omfattas verksamheter som hjälper utsatta barn och ungdomar och i detta ligger även förebyggande arbete mot exempelvis droger och annat missbruk. I och med utredningens förslag finns inte heller samma krav på att den fostrande och/eller omhändertagande uppgiften övertagits av annan än föräldrarna. Med detta synsätt kan t.ex. bidrag ges för familjer med funktionshindrade barn där såväl barnet som föräldrar och eventuella syskon deltar i lägerverksamhet eller en behandlingsresa för att underlätta det fortsatta dagliga livet.

För att betona denna förändring föreslår utredningen att begreppet 'vård och uppfostran av barn' ersätts med det vidare begreppet *omsorg om barn och ungdom*.

Genom valet av begreppet *barn och ungdom* markeras att det även åldersmässigt är fråga om ett generösare synsätt. Som framgår ovan torde det inte råda något tvivel om att begreppet barn omfattar personer upp till 18 års ålder. Genom tillägget av begreppet ungdom vill utredningen betona att det även efter fyllda 18 år alltså kan finnas motsvarande behov av stöd under viss ytterligare tid. Att ange exakt var denna åldersgräns går är inte helt lätt och den närmare utformningen torde få utformas i praxis. Enligt utredningens mening krävs det dock att en helhetsbedömning görs av den situation som personen i fråga befinner sig i. I denna bedömning bör beaktas bl.a. om personen ifråga alltså går i skolan och inte bildat eget hushåll.

Utredningen vill även framhålla att det inte endast är omsorg om barn och ungdom som ska anses allmännyttigt. All omsorg som riktas mot personer med relevanta behov av omsorg är att anse som allmännyttigt. Avgränsningen till barn och ungdom ska endast ses som ett uttryck för att denna grupp mer eller mindre alltid kan sägas vara i behov av omsorg, något som inte kan sägas gälla för alla vuxna. För vuxna kan behovet av omsorg i stället sägas vara täckt av ändamålet social hjälpverksamhet, se nedan.

Sådan verksamhet som bedrivs i form av daghems- och fritidshemsverksamhet där barn regelbundet omhändertas under den tid då föräldrarna arbetar har av Regeringsrätten inte godtagits som vård och uppfostran av barn när fråga var om ett s.k. föräldra-köoperativ (se RÅ 2005 ref. 8). Enligt utredningens mening innebär den utvidgning av ändamålet som föreslås inte någon ändring i denna bedömning. För att en verksamhet ska kunna omfattas av detta ändamål får det inte vara fråga om daglig tillsyn för att bereda föräldrarna möjlighet att förvärvsarbeta. Avsikten ska i stället vara att tillföra barnen och ungdomarna något för deras egen del och deras egna behov.

4.4.2 Undervisning eller utbildning

Utredningens förslag: Ändamålet undervisning eller utbildning behåller sin omfattning och tillämpning men benämns fortsättningsvis *utbildning*.

Bakgrund

Ändamålet undervisning eller utbildning tillkom i sin nuvarande form genom 1942 års lagstiftning, men ansågs vid lagstiftningens tillkomst tämligen väl motsvara vad som tidigare gällde för ”andra fromma stiftelser ävensom stipendiefonder” (SOU 1939:47 s. 55).

Innebörden i begreppet är inte närmare angivet i lagtexten, men av förarbetena kan utläsas en avsikt att endast bidrag till sådan undervisning eller utbildning som motsvarade den som meddelades vid ett allmänt undervisningsverk skulle omfattas (SOU 1939:47 s. 55 och Hagstedt s. 264 f.). Med begreppet allmänt undervisningsverk avsågs en privat anstalt för undervisning som bedrevs med visst offentlighetsinlag och utan något vinstsyfte för ägaren (Hagstedt s. 248 f.). Med ledning av dessa uttalanden framgår att lagstiftaren avsett en relativt snäv tolkning av begreppen undervisning och utbildning.

Beträffande utvecklingen i rättspraxis av detta ändamål redogör Stiftelse- och föreningsskattekommittén för denna och gör den tolkningen att understöd till i princip alla slags verksamheter som kan rubriceras som undervisning eller utbildning kan medföra skattefrihet för den understödjande stiftelsen under förutsättning

att utdelningen av bidrag sker under betryggande former. Kommittén anför (SOU 1995:63 s. 132 f.):

Skattedomstolarna följde länge denna restriktiva linje. I senare tids praxis har emellertid begreppet getts en vidare tolkning. Ett betydelsefullt steg mot en mer utvidgad tolkning av begreppet undervisning eller utbildning togs genom en serie avgöranden från åren 1978 och 1979 (RÅ 1978 Aa 253–266 och RÅ 1979 1:1). I rättsfallen blev ett antal stiftelser, som hade till ändamål att dela ut stipendier till bl.a. journalister, forskare, lärare, regissörer och skådespelare för studieresor till utlandet, befriade från skattskyldighet. Till stöd för sitt ställningstagande återopade Regeringsrätten (i referatet från 1979) att även om tidigare praxis varit restriktiv torde man inte ha uppställt något krav på att undervisningen eller utbildningen skulle ha skett i institutionella former. Regeringsrätten anförde vidare att det inte var möjligt att avgränsa begreppet undervisning eller utbildning med kriterier som ämnesurval och studieformer. Det var däremot enligt Regeringsrätten möjligt att ta fasta på graden av konkretisering när det gällde studiernas omfattning och förfarandet vid lämnande av understöd. När det gällde det senare ansågs det vara av största vikt att utbildningen kom bidragstagaren själv till nytta och således inte något enskilt vinstintresse.

Utvidgningen i praxis bekräftas av ett avgörande från år 1992 (RÅ 1992 ref. 77). Rättsfallet rörde en stiftelse, som hade till syfte att främja en stark och sund utveckling av ungdomsidrotten främst genom att betala ut stipendier för utbildning och utveckling av ungdomsledare. Stiftelsen delade efter en noggrann prövning ut bidrag till förtjänta och kvalificerade ungdomsledare för exempelvis studieresor, kurser och annan utbildning. Regeringsrätten konstaterade helt kort att de stipendier stiftelsen delade ut huvudsakligen varit avsedda för och använts för utbildning och att stiftelsen därför uppfyllde kraven för begränsad skattskyldighet.

Utredningens bedömning

Ändamålet undervisning eller utbildning har fått sin närmare utformning i rättstillämpningen och Regeringsrätten har under åren avgjort ett stort antal mål rörande denna fråga. Dessa avgöranden innebär att den ursprungligen tämligen restriktiva tillämpningen med tiden kommit att bli generösare. Efter det att Stiftelse- och föreningsskattekommittén år 1995 lämnade sitt slutbetänkande har Regeringsrätten endast vid ett tillfälle prövat frågan om förutsättningarna för ändamålet undervisning och utbildning varit uppfyllt. Detta talar enligt utredningen för att praxis har följt samhällsutvecklingen och att det inte finns något direkt behov av

förändring av innehållet i detta ändamål, särskilt som praxis utvecklats tämligen generöst.

Ändamålet benämns i dag undervisning eller utbildning. Enligt utredningens mening torde begreppet utbildning täcka in ändamålet i sin helhet. Utredningen föreslår därför inte någon annan förändring av detta ändamål än att begreppet justeras till enbart *utbildning*. Någon förändring av omfattningen eller tillämpningen är inte avsedd annat än att ett eget bedrivande av utbildningsverksamhet utan vinstsyfte ska omfattas av bestämmelsen.

I detta sammanhang kan nämnas att den nu gällande lagstiftningen innebär att reglerna om inskränkt skattskyldighet inte är samordnade mellan de för stiftelser gällande allmänna undantagsreglerna och de som gäller för allmänna undervisningsverk, något som tydligt visade sig i avgörandet rörande Stiftelsen Martinskolan Söders Waldorfskola (RÅ 2004 ref. 77). Rättsfallet gällde en stiftelse som skulle förlora karaktären av allmänt undervisningsverk om den i mer än ringa omfattning ägnade sig åt annan verksamhet, även om denna verksamhet var av sådan art att den i sig kunde medföra skattebefrielse på annan grund. Trots att effekterna av att dessa inte samverkande regler i vissa fall kan stå i mindre god överensstämmelse med de grundläggande motiven bakom reglerna om skattebefrielse ansåg Regeringsrätten att detta förhållande, med hänsyn till lagtextens utformning, inte kunde påverka bedömningen och ansåg stiftelsen vara oinskränkt skattskyldig. Det är, som konstateras i direktiven till utredningen, en inte acceptabel konsekvens av dagens regler att två olika, men var för sig skattegynnande bestämmelser medför full skattskyldighet om dessa verksamheter bedrivs parallellt av t.ex. en stiftelse. Då denna konsekvens dessutom strider mot grunderna för lagstiftningen kan den heller inte ha varit avsedd eller önskad av lagstiftaren.

Som framgår av avsnitt 7.3.4 föreslås att reglerna om skattegynnande för de allmänna undervisningsverken tas bort, varför det nu behandlade problemet inte längre kvarstår.

4.4.3 Hjälpverksamhet bland behövande

Utredningens förslag: Ändamålet hjälpverksamhet bland behövande får en vidare tillämpning som även kan omfatta behövande i annat än ekonomiskt hänseende. Fortsättningsvis benämns ändamålet *social hjälpverksamhet*.

Även i framtiden kommer det att få göras en prövning för att kunna avgöra om det föreligger ett socialt hjälpbehov. Omfattningen av denna prövning kommer att variera men den kan komma att avse annat än enbart det ekonomiska behovet.

Bakgrund

Gällande lagtext ställer upp två krav för att ändamålet ska anses uppfyllt. Det ska vara fråga om hjälpverksamhet och verksamheten ska rikta sig till behövande.

En hjälpverksamhet kan bestå i att lämna ekonomiska bidrag i form av engångsbidrag eller periodiska utbetalningar eller genom hjälp på annat sätt i form av exempelvis fri eller hyresbillig bostad eller bidrag till rehabiliteringsbehandling. En utbetalning av bidrag har ansetts utgöra hjälpverksamhet endast om bidraget är avsett att höja mottagarens ekonomiska standard från den nivå där denne betraktas som behövande upp till drägliga ekonomiska förhållanden. Det kan också vara fråga om ett bidrag till en nödvändig kostnad av tillfällig natur för mottagaren, t.ex. inköp av glasögon eller handikaphjälpmedel. Om bidraget används för annat än primära behov anses hjälpverksamhet inte föreligga (Hagstedt s. 274 f.).

Vad som innefattas i begreppet behövande har inte berörts i förarbetena till lagstiftningen och detta är också det begrepp som orsakat mest tillämpningsproblem när det gäller gränsdragningen. Av praxis framgår att hjälpverksamhet godtagits även om den gått till dem som inte är direkt nödlidande. Inte heller har existensminimum och förbehållsbelopp ansetts utgöra någon övre gräns för vad som är behövande. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 81 1:28 sammanfattat innebörden av begreppet behövande på följande sätt:

Med behövande måste såvitt nu är ifråga förstås person som är i behov av ekonomisk hjälp. För att vara behövande i denna mening kan inte krävas att vederbörande lider nöd eller annars är i trängande behov av hjälp, men det får dock förutsättas att den som är föremål för verksamheten är mindre bemedlad och att det föreligger ett allmänt hjälpbehov. Innebörden härav får bedömas i förhållande till de trygghets- och standardkrav som vid olika tidpunkter är gällande i samhället.

Utredningens bedömning

I nuvarande rättstillämpning av ändamålet avses med behövande endast personer som är behövande i ekonomisk bemärkelse. Det allmänna tar i dag ett mycket större ekonomiskt ansvar för enskilda personer än vad som var fallet vid den tid då reglerna kom till. I takt med att välfärdssystemen har byggts ut finns det i dag en ekonomisk bas och trygghet för de allra flesta, vilket gör att behovet av frivilligt stöd inte är av samma omfattning som då många av dessa stiftelser tillkom. För stiftelserna har det blivit allt svårare rent praktiskt att välja ut mottagare med hänsyn till den prövning av det ekonomiska behovet som är en förutsättning för att uppfylla ändamålskravet. Prövning av ansökningar och kontroll av lämnade uppgifter tar stora resurser i anspråk. För Skatteverket medför den nuvarande rättstillämpningen tidskrävande kontrollarbete för att kunna säkerställa att mottagarna varit ekonomiskt behövande och att stiftelserna därmed fullföljt sitt ändamål på rätt sätt.

Hjälpt behovet i dag har delvis en annan karaktär och är inte längre så koncentrerat till ett behov av rent ekonomisk hjälp. I stället kan det vara fråga om stöd till särskilt utsatta grupper, t.ex. flyktingar eller hemlösa. Det kan också gälla behov av stöd till psykiskt funktionshindrade vars ekonomiska situation inte nödvändigtvis är sådan att de direkt kan anses som ekonomiskt behövande. Ofta är behovet av hjälp inte av rent ekonomisk karaktär utan kanske snarare gäller hjälp i form av regelbunden terapiverksamhet eller annan återkommande social verksamhet som innebär samvaro och omsorg om särskilt utsatta grupper.

Praxis har utvecklats så att det i dag krävs en prövning på individnivå för att avgöra om en person ska anses vara ekonomiskt behövande eller inte. Den praktiska tillämpningen har präglats av olikheter i bedömningar av när en person ska anses vara behövande. Olika nivåer av inkomster har gällt i de domstolsavgöranden som finns och Skatteverket synes inte ha tillämpat någon enhetlig nivå

sett över landet. Det har också förelegat en mängd frågor om hur inkomsten hos den som söker hjälp ska beräknas. Detta har resulterat i att rättsläget har blivit svårbedömt. Felaktiga bedömningar av ekonomiska förhållanden hos dem som sökt hjälp innebär i sin tur att stiftelsernas skattefrihet kan komma att ifrågasättas.

För ideella föreningar är det också möjligt att utöver hjälpverksamhet bland behövande även främja ett socialt eller ett välgörande ändamål. Med socialt ändamål har förståtts bland annat verksamhet för socialt utsatta grupper. Detta innebär att föreningarna inte har behövt pröva enskilda mottagares ekonomiska förhållanden i samma utsträckning som stiftelserna och därmed inte heller riskerat att göra felbedömningar i samma omfattning som dem eftersom verksamheten kunnat hänföras till social verksamhet eller välgörande verksamhet.

Som framgår ovan är bedömningen av behovandebegreppet ett betydande problem för framför allt stiftelserna. Det är svårt för dem som företräder stiftelserna och administrerar deras verksamhet att veta vilken nivå som gäller för inkomster och förmögenheter och det är tidskrävande att hantera ansökningarna samt att kontrollera de lämnade uppgifterna mot de offentliga register som är relevanta. Dessutom är förmögenhetsuppgifter inte längre möjliga att kontrollera i samma omfattning som tidigare då kontrolluppgiftsskyldigheten för förmögenhetstillgångar avskaffats i samband med slopandet av förmögenhetsskatten.

I sammanhanget måste också risken för missbruk beaktas och någon form av kontroll måste rimligen åläggas en stiftelse att göra för att den ska göra utbetalningar till rätt mottagare. Det är naturligtvis inte acceptabelt att stora belopp felaktigt betalas ut till personer som inte är behövande. Denna kontroll skulle från stiftelsens sida kunna botten i personlig kännedom, vilket är vanligt exempelvis inom församlingar eller hos handläggare på mindre orter. Samtidigt krävs att det underlag som används för bedömningen också är sådant att det kan göras tillgängligt för Skatteverket som har att granska förutsättningarna för skattebefrielse. Exempelvis skulle en väl utformad ansökningsblankett som ger tillräckliga uppgifter till grund för bedömningen i frågor ekonomiskt understöd till enskilda personer kunna vara en framkomlig väg.

Med hänsyn till vad som framkommit ovan om tillämpningsproblem och till det förslag om gemensamma ändamålsbestämmelser som utredningen presenterat finns det

enligt utredningens mening anledning att slopa det nuvarande ändamålet att bedriva hjälpverksamhet bland behövande. Utredningens uppfattning är att det i dag för föreningarna gällande sociala ändamålet skulle kunna bilda kärnan i en ny bestämmelse till vilken också fogas det välgörande ändamål som kan sägas vara innefattat i det som uttrycks som hjälpverksamhet bland behövande. Utredningen föreslår därför att det nya rekvisitet benämns *social hjälpverksamhet*. Detta begrepp kommer fortsättningsvis att innefatta behövande även i annat avseende än ekonomiskt. I grunden ska det finnas ett hjälpbehov men detta behöver inte vara av ekonomisk karaktär.

Även fortsättningsvis kommer det att behöva göras en prövning för att det ska kunna avgöras om det föreligger ett hjälpbehov som kan tillgodoses inom ramen för det som avses med social hjälpverksamhet. Omfattningen av denna prövning kommer att variera men för att generellt sett avgöra om det ska anses föreligga ett hjälpbehov kan vissa speciella förhållanden beaktas. Exempelvis kan vissa grupper av personer normalt anses ha ett mer generellt behov av hjälp. Hit kan räknas bl.a. funktionshindrade, hemlösa, socialt utsatta, asylsökande, personer med stor försörjningsbörda eller kroniskt sjuka. Men även andra personer kan vara i behov av extra stöd och kan därför anses vara behövande. Det bör i framtiden därför vara möjligt för en stiftelse, en förening eller ett trossamfund att främja verksamheter som vänder sig till grupper som behöver olika former av stöd och hjälp utan att någon individuell prövning behöver göras för varje deltagare. En sådan verksamhet bör baseras på att det finns ett socialt hjälpbehov hos den grupp som är mottagare av stödet. Det behovet behöver dock inte baseras på ekonomiska avgöranden utan på att det framstår som angeläget att hjälpa den utsatta gruppen. Exempel på verksamheter som kan omfattas är mat och husrum för uteliggare, olika aktiviteter för asylsökande, hjälp för funktionshindrade som inte tillgodoses genom lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.

Det kommer givetvis även fortsättningsvis att finnas behov av att ge ekonomiska bidrag till enskilda personer. Stiftelser som beviljar bidrag till behövande ger ofta bidrag till ett specifikt behov och inte till den allmänna överlevnaden. Det kan vara fråga om kontanta bidrag men det kan också vara så att stiftelsen betalar en faktura. Det ekonomiska bidraget kan gälla tandvårdskostnader, betalning av en hyresavi, en vinterjacka till ett barn eller något

liknande. Oavsett om bidraget betalas ut kontant, sätts in på ett konto, betalas genom faktura eller mot uppvisande av kvitto bör någon form av prövning göras för ett sådant kontant bidrag. Prövningen bör inte enbart avse ekonomiska förhållanden utan även andra omständigheter bör vägas in. Det faller sig dock naturligt att personer med goda inkomster eller lättrealiserade tillgångar eller goda möjligheter till lån är i mindre behov av kontanta ekonomiska bidrag än personer med svag ekonomi.

För att förenkla för såväl de bidragsgivande stiftelserna som Skatteverket som har att granska stiftelsernas uppgifter vore det i och för sig värdefullt med en beloppsgräns för mindre utbetalningar till enskilda mottagare där endast en förenklad behovsprövning behöver ske. En sådan gräns skulle kunna sättas till en låg nivå på exempelvis tio procent av prisbasbeloppet, vilket i nuvärde motsvarar ca 4 200 kr. Utredningen finner emellertid inte att tillräckliga skäl finns för att föra in en sådan bestämmelse i regelsystemet. Däremot kan en tumregel för det som i vart fall omfattas av det som utgör social hjälpverksamhet vara av värde för rättstillämpningen. Utredningen vill för sin del förespråka att ideella organisationer ska kunna arbeta med en sådan tumregel i sin praktiska verksamhet. Utbetalningar på så låg nivå som angetts ovan kan heller inte anses angeläget för skatteförvaltningen att ingripa mot. Det nu sagda förutsätter att det inte är fråga om annat än enstaka utbetalningar till en och samma person och bör alltså inte tillämpas om utbetalningarna blir frekventa.

Ett kontant bidrag bör även fortsättningsvis inte beviljas med större belopp än att det framstår som skäligt från tid till annan. För att avgöra om ett utbetalt bidrag ska anses ha använts till någon som är i behov av hjälp bör i dessa fall helhetsbilden av personens situation utgöra grund för bedömningen. Vad bidraget är avsett att användas till får då en underordnad betydelse.

4.4.4 Vetenskaplig forskning

<p>Utredningens förslag: Ändamålet <i>vetenskaplig forskning</i> ska även fortsättningsvis ha samma inriktning och omfattning som enligt gällande rätt.</p>
--

Bakgrund

Ändamålet vetenskaplig forskning har inte förklarats närmare i förarbetena, men omfattar framförallt verksamhet vid akademier, universitet, högskolor och motsvarande institutioner. En tydlig begränsning finns redan i betonet av att det ska vara fråga om forskning som har vetenskaplig karaktär. Avgränsningen, sådan den utvecklats i praxis, omfattar följaktligen inte verksamheter som inte fått allmänt erkännande som vetenskap, t.ex. astrologi, spiritism och liknande. I praxis har det bl.a. handlat om att utöver vedertagen forskning fånga in det som är tillräckligt seriöst och utgör allmänt erkänd vetenskap. Som en närmare precisering anger Hagstedt (s. 282) att i sista hand får sådana omständigheter som i vad mån samarbete med statliga institutioner eller liknande äger rum avgöra. Även bidrag från det allmänna eller från andra håll kan spela in vid bedömningen. Grundforskning och målforskning omfattas, däremot inte sådan forskning som är alltför företagsanknuten.

Enligt ett uttalande i förarbetena (prop. 1942:134 s. 48) omfattas kulturminnesvården av begreppet vetenskaplig forskning när det är fråga om att bevara och säkerställa föremål för forskning som står museiverksamheten nära, men däremot har inte främjande av konst och litteratur accepterats (se rättsfallen RÅ 1972 Fi. 856 och RÅ 1987 not. 14).

Utredningens bedömning

Det finns det ett mycket stort antal stiftelser som har till ändamål att gynna vetenskaplig forskning. Dessa förvaltar stora kapitaltillgångar och är av stor betydelse för forskningen i Sverige. Det är därför angeläget att även fortsättningsvis ge dessa stiftelser bra förutsättningar för att kunna fullfölja sitt ändamål. Samtidigt är det viktigt att avgränsningen görs till just den vetenskapliga forskningen. Vid bedömningen av denna fråga är det av avgörande betydelse att den forskning som avses tillämpar en vetenskaplig metod. I detta ligger att resultaten av forskningen redovisas öppet för alla. Vad som omfattas av begreppet vetenskaplig forskning är naturligtvis inte något helt statiskt och även nya forskningsområden och nyare forskningsmetoder torde kunna komma att innefattas. Förutsättningen är dock alltså att fråga är om sådan forskningsverksamhet som uppfyller kraven på att den bedrivs på

vetenskaplig grund och även i övrigt uppfyller kraven för allmännytta.

För att bedöma vad som kan utgöra vetenskaplig forskning kan forskningsverksamheten som den bedrivs vid universitet och högskolor utgöra en utgångspunkt. Verksamheten, som regleras bl.a. genom högskolelagen (1992:1434), har som mål att åstadkomma vissa utåtriktade resultat som kan utnyttjas av andra för annan forskning, utbildning, praktiska tillämpningar etc. För att uppnå dessa resultat tillämpas vetenskapliga forskningsmetoder. Inom vetenskapssamhället har utvecklats normer för minimikrav för vad som räknas som vetenskapliga metoder. Det finns även en viss normering av vilka forskningsproblem som räknas till universitetens och högskolornas vetenskapsområden, men området ökar ständigt och det finns knappast några klara yttersta gränser. En bedömning av om en viss verksamhet hör till forskningens område bör först och främst beakta om resultaten ligger inom ett vid universitet eller högskolor etablerat vetenskapsområde, om vedertagna vetenskapliga forskningsmetoder används för att uppnå resultatet och att syftet är att resultatet ska tillföra ny kunskap om objektet för forskningen.

Vetenskaplig forskning kan bedrivas även utanför universitet och högskolor, men avgränsningen av vad som är vetenskaplig forskning kan där bli svårare. Vad som ovan sagts om forskning vid universiteten kan utgöra en grund för bedömningen, men med hänsyn till den utveckling som ständigt pågår kan vetenskaplig forskning inte anses begränsad till enbart den verksamhet som bedrivs vid universitet och högskolor.

I den vetenskapliga forskningen innefattas även sådan verksamhet som avser information och upplysning om den bedrivna forskningen.

Vid sidan om den vetenskapliga forskningen bedrivs uppdragsforskning i stor omfattning. Denna är till skillnad från den fristående forskningen inte att betrakta som allmännyttig om den är för nära kopplad till ett enskilt företag eller en grupp av företag och den skattepliktiga och konkurrensutsatta verksamhet som bedrivs där. Den uppfyller mestadels inte heller det vetenskapliga kravet på öppenhet, dvs. resultaten av forskningen läggs normalt inte fram för granskning av andra forskare.

I och med att gemensamma ändamål, inbegripet kulturella ändamål, föreslås för stiftelser, föreningar och trossamfund kommer fortsättningsvis den verksamhet som bedrivs på museer

normalt att betraktas som ett allmännyttigt ändamål. Om och i vilken omfattning den kulturminnesvård som bedrivs är att hänföra till vetenskaplig forskning kommer fortsättningsvis då inte att behöva prövas särskilt då den torde kunna komma att omfattas av ändamålet kultur.

4.4.5 Nordiskt samarbete

Utredningens förslag: Ändamålet *nordiskt samarbete* tas bort som ett särskilt angivet ändamål. Övergångsbestämmelser införs för de stiftelser och ideella föreningar som bildats före de nya bestämmelsernas ikraftträdande och som då omfattas av detta ändamål.

Bakgrund

Stiftelse- och föreningsskattekommittén fann att stiftelser med syfte att främja nordiskt samarbete med all sannolikhet var ovanliga. Kommittén konstaterade vidare att uttrycket nordiskt samarbete är mycket obestämt och inte anger någon begränsning av vad som avses (SOU 1995:63 s. 137). Om enbart samarbete på det kulturella planet avses eller om även ekonomiskt samarbete godtas är oklart. Förarbetena till bestämmelsen (närmast prop. 1963:6 s. 19 ff.) ger inte mycket ledning. Bestämmelsen i dess nuvarande form infördes så sent som år 1991, men dessförinnan fanns en möjlighet till dispens för att en stiftelse skulle kunna omfattas av reglerna om skattegynnande.

Att nordiskt samarbete togs in som kvalificerat allmännyttigt ändamål berodde främst på att motsvarande regel redan fanns i övriga nordiska länder. Nordiska rådets juridiska niomannakommitté uttalade att "Det nordiska samarbetet tillmäts numera allmänt en sådan betydelse, att det bör kunna anses likvärdigt med åtskilliga av de ändamål, som privilegieras av gällande lagstiftning." Vidare ansåg man att ändamålsbestämningen inte borde ges en alltför generell utformning. Som lämplig avgränsning föreslogs samverkan med statlig eller kommunal myndighet eller godkännande av någon bestämd statlig instans. Detta skulle utesluta de mer perifera samarbetsuppgifter, som inte kunde anses motivera uppmärksamhet från det allmännas sida (prop. 1963:6 s. 12 f.).

Departementschefen kom fram till att ett avsteg från Sveriges interna principer borde göras och att anledningen därtill närmast var att söka i den internordiska karaktär föreningar och stiftelser av förevarande slag har. Vidare att lagstiftningen i övriga nordiska länder i princip medgav skattefrihet för motsvarande subjekt. Han anförde (prop. 1963:6 s. 19 f.):

Jag vill därför förorda att, såsom ett bidrag till det nordiska samarbetet, de från svensk sida framförda principiella betänkligheterna får falla och att skattefrihet ges även åt svenska stiftelser och föreningar med sådan verksamhet.

Något som poängterades tydligt vid införandet av reglerna var att det inte var tillräckligt för skattefrihet att en stiftelse eller förening bedriver verksamhet i två eller flera nordiska länder utan det avgörande skulle vara, att verksamheten direkt syftar till att främja samarbetet mellan länderna. Det samarbete som här avses är det nordiska samarbetet. Ett allmänt främjande av internationellt samarbete berörs däremot inte av dessa regler. Vidare påpekas att endast föreningar och stiftelser med från allmänna synpunkter mera betydelsefull verksamhet borde ifrågakomma för skattefrihet.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 137) gjorde den bedömningen att de flesta föreningar som främjar nordiskt samarbete borde kunna befrias från skatt med stöd av det vidare allmännyttighetsbegreppet för föreningar, vilket också framgår av prop. 1976/77:135 s. 73 f. Som angavs inledningsvis påpekade kommittén även att stiftelser med syfte att främja nordiskt samarbete med all sannolikhet var ovanliga. Eftersom uttrycket nordiskt samarbete är obestämt och inte anger någon begränsning fann man att det krävdes antingen en precisering eller att ändamålet slopades. Det sistnämnda föreslogs, dock med dispensmöjlighet och övergångsbestämmelser för befintliga stiftelser.

Utredningens bedömning

Enligt uppgift hämtade från länsstyrelsernas stiftelseregister finns endast en handfull stiftelser¹ som har detta ändamål angivet, i de flesta fall dessutom endast som ett av flera ändamål. Även med beaktande att stiftelseregistret inte omfattar alla existerande stiftelser då vissa mindre stiftelser inte är registrerade, gör utredningen den bedömningen att antalet stiftelser med detta ändamål är så få att det knappast är motiverat att detta ändamål finns kvar. Vid sidan av stiftelserna finns det även ideella föreningar som har detta ändamål. Här instämmer utredningen i den bedömning som gjordes i 1995 års betänkande att dessa vanligtvis omfattas av de allmännyttiga skattefrikhetsgrunderna.

Det finns ytterligare ett problem när det gäller det nordiska samarbetet och det är vilket slags samarbete som är avsett att främjas. Om samarbetet endast ska omfatta det kulturella och liknande områden eller om även rent ekonomiskt samarbete omfattas framgår inte. Ska ändamålet behållas krävs därför en precisering av grunden. I dagens samhälle och efter Sveriges inträde i EU är det internationella samarbetet mer sällan begränsat till Norden. Detta skulle i så fall motivera en vidgning till att avse ett samarbete inom EU eller till och med ett rent internationellt samarbete. Med hänsyn till de oklarheter som finns kring ändamålets utformning och inriktning i dag, det förslag om vidgade generella ändamål som utredningen lämnar samt att det i ändamålskraven inte finns någon begränsning till enbart ett gynnande av svenska eller nordiska förhållanden föreslås att bestämmelsen om skattegynnande för nordiskt samarbete slopas.

Utredningens bedömning är att de stiftelser och föreningar som i dag skattebefrias på denna grund med stor sannolikhet kommer att omfattas av den utvidgade skattebefrielse som utredningen föreslår. För att säkerställa det samarbete som i dag bedrivs med skattelättnad föreslår utredningen emellertid att en övergångsbestämmelse införs för de stiftelser och ideella föreningar som nu är verksamma på området.

¹ Vid en sökning på länsstyrelsernas stiftelseregister på följande sökord; nordiskt samarbete/samarbete mellan de nordiska länderna/nordiska samarbetet/nordiska länders samarbete/nordisk samverkan påträffas endast nio stiftelser. Vid en vidare sökning som innefattar också nyckelorden "nordisk" och "Norden" påträffas 107 stiftelser.

4.4.6 Stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet

Utredningens förslag: Ändamålet om Sveriges försvar får, med hänsyn till samhällsutvecklingen, en annan och något vidare utformning – *fredsbefrämjande verksamhet*.

Bakgrund

1941 års förordning om arvs- och gåvobeskattnings undantog från skattskyldighet föreningar och stiftelser som främjade rikets försvar. Efter departementschefens initiativ intogs motsvarande undantag på inkomstskattesidan (prop. 1942:134 s. 49). Denna undantagsbestämmelse infördes således under beredskapstiden i anslutning till det då pågående andra världskriget.

Omfattningen av skattebefrielsen skulle avse totalförsvaret och inte enbart det rent militära försvaret och avsikten var att detta ändamål skulle tillämpas restriktivt. För att omfattas av bestämmelsen ställs krav på att verksamheten ska ske i samverkan med myndighet och att den ska gå ut på att direkt stärka försvaret. Den typ av organisationer som skulle omfattas angavs vara hemvärns-, sjövärns- och andra försvarsföreningar. Däremot avsågs inte sådana subjekt komma ifråga som endast bedrev upplysningsverksamhet för främjandet av försvaret genom tidskrifter eller liknande och inte heller skytteföreningar (Hagstedt s. 255).

Denna grund för skattefrihet förefaller inte ha vållat några större gränsdragningsproblem och antalet avgöranden i domstol är fåtaliga. Något senare Regeringsrättsavgörande än ett som gäller en militärläkareförening (RÅ 1976 ref. 146) som ansågs bedriva sin verksamhet – en militärmedicinsk vetenskaplig konferens – i samverkan med militär myndighet och därmed blev inskränkt skattskyldig finns inte.

Försvarsfrämjande verksamhet bedrivs även i ideella föreningar, exempelvis Hemvärnet, Bilkåristerna och Lottakåren. I dessa föreningar är det fråga om en omfattande föreningsverksamhet som till vissa delar är under förändring på grund av de förändringar som försvaret genomgår.

Utredningens bedömning

Av länsstyrelsernas stiftelseregister framgår att antalet stiftelser med försvarsändamål totalt i landet är få.² Med beaktande enbart av förhållandena på stiftelsesidan och den förändrade inriktningen av försvaret kan behovet av att särskilt utpeka detta ändamål ifrågasättas. Då nybildandet på detta område torde vara marginellt skulle en övergångsregel kunna tänkas utgöra en lösning. Men för de ideella föreningar som verkar på försvarsområdet kan ett avskaffande av försvarsändamålet kanske innebära problem. För dessa organisationer innebär ett införande av särskilda övergångsregler inte någon lösning eftersom det skulle innebära en lösning till den nu existerande organisationsstrukturen, vilket kan vara olämpligt med hänsyn till den omfattande omstrukturering som för närvarande genomförs inom det svenska försvaret.

Det kan konstateras att totalförsvaret är en statlig uppgift, som inte borde vara beroende av privat donationsvilja för sin existens. Det finns dock enstaka stiftelser som har bildats för att stödja verksamheter med stor betydelse för totalförsvaret. Dessa bör vara fortsatt gynnade. Därutöver finns de frivilliga försvarsorganisationer som i dag kan hänföras till ändamålet att stärka Sveriges försvar.

Med hänsyn till samhällsutvecklingen såväl i Sverige som inom EU och världen i övrigt kan konstateras att inriktningen i dag tydligt går mot fredsskapande verksamhet. Detta förhållande avspeglar sig också i det uppdrag det svenska försvaret har i dag. Viktigt att ha i minnet är även att ändamålet att stärka Sveriges försvar tillkom mitt under andra världskriget, vilket torde ha påverkat det beslut som då togs om skattegynnande. Att ha kvar ett ändamål som är begränsat till svenska försvaret är inte lämpligt. Däremot behövs ett ändamål som stödjer samhällets förmåga att hantera kriser och katastrofer av olika slag. Verksamhet av ovan angivet slag är viktig för stabiliteten och säkerheten i samhället. Att bland ändamålen lyfta fram detta område för att det inte ska råda något tvivel om att det rör sig om allmännyttig verksamhet är därför lämpligt. Däremot har det visat sig svårt att hitta en lämplig benämning på verksamhet med koppling till totalförsvaret. Värt att notera är dock att skapandet av EU till stor del har sin grund i en

² Vid en snävare sökning på nyckelord: stärka rikets försvar/stärka landets försvar/stärka Sveriges försvar/rikets försvar/landets försvar/Sveriges försvar/stärka försvar/främja rikets försvar påträffas 17 stiftelser. Med ett större urval där nyckelordet omfattar "försvar" påträffas 44 stiftelser.

önskan att söka bevara och utöka freden. Utredningen föreslår därför att ändamålet i framtiden ska avse *fredsbefrämjande verksamhet*.

4.5 Föreningsändamålen

4.5.1 Allmänt

Utredningens förslag: De i dag gällande föreningsändamålen ligger till grund för de gemensamma allmännyttiga ändamål som även ska gälla för stiftelserna. En viss vidgning av området föreslås genom att några nya ändamål tillkommer.

Bakgrund

Avsikten med 1977 års lagstiftning om utökade möjligheter till skattefrihet för inkomster hos ideella föreningar var att den skulle täcka samtliga de ändamål som omfattades i dåvarande 38 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt och regleringen bygger också på denna lagstiftning. Inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar, och numera även registrerade trossamfund, kräver att föreningen eller trossamfundet antingen uppfyller ändamålskraven i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen (stiftelseändamålen) eller att de har ett allmännyttigt ändamål. I nu gällande lagtext är detta uttryckt som ”andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål”.

Begreppet allmännyttigt ändamål är, som påpekades i förarbetena, svävande till sin innebörd men avsikten var att det skulle tolkas med ledning av praxis på arvs- och gåvobeskattningsområde. Skatteutskottet (bet. 1976/77:SkU45 s. 27 f.) menade att sådan verksamhet som från allmän synpunkt var värd att stödja skulle omfattas av de skattegynnande bestämmelserna. De verksamheter som anges i exemplifieringen omfattas självfallet av regleringen men även andra fall där syftet är allmännyttigt i den angivna bemärkelsen. Däremot skulle alltför säregna ändamål eller ändamål som stod i strid med vad som är allmänt acceptabelt inte förmånsbehandlas.

Föreningsskatteutredningen sammanfattade rättspraxis från gåvoskatteområdet när det gäller omfattningen av begreppet allmännyttigt ändamål på följande sätt (Ds Fi 1975:15 s. 57):

Vad som menas med ”andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål” har i några fall varit föremål för domstolarnas prövning. HD har i en dom (NJA 1971 s. 408) uttalat bl.a. att verksamhet som syftar till att skydda och bevaka alla djurs rätt till en god och riktig omvårdnad är allmännyttig. Enligt domen är kravet på allmännytta däremot inte uppfyllt om verksamheten syftar till att befordra tillkomsten av verksamma lagar mot varje form av plågsamma djurförsök.

Svenska Vegetariska Föreningen har inte ansetts uppfylla kravet på allmännytta (SvJT 1962 ref. s. 71). Motsatt utgång blev det i ett mål rörande Halmstads Esperantoklubb, vars syfte var att utbreda och befrämja kunskaperna i det internationella hjälpspråket esperanto (SvJT 1963 ref. s. 45).

Av den tämligen omfattande rättspraxis som kommer från Regeringsrätten framgår att begreppet allmännytta fått en generös tolkning. Som exempel på denna generositet kan nämnas rättsfallen om Skattebetalarnas förening, Pensionärernas Riksorganisation och Svenska Pudelklubben (RÅ 83 1:63 I, III och IV), Kvarnvikens Båtsällskap (RÅ 85 1:27), Gävleborgs Bridgeförbund (RÅ 85 1:36) och Västra Regionföreningen av Sveriges Tandläkareförbund (RÅ 1998 ref. 10), vilka samtliga ansetts ha ett allmännyttigt ändamål.

Utredningens bedömning

Såvitt framgår har avgränsningen av vad som är allmännyttigt ändamål för föreningarna genom den valda metoden av exemplifiering och av hur praxis utformat den medfört en tämligen väl avgränsad reglering. Enligt utredningens uppfattning har det knappast kommit fram några skäl som talar för en inskränkning av de nu gällande ändamålen för föreningarna vad gäller avgränsning och innehåll. Däremot finns anledning att ta upp frågan om en försiktig utvidgning av det skattegynnade området genom att ta upp ytterligare några nya ändamål i uppräknningen i lagtexten. Med den av utredningen valda inriktningen kommer även stiftelserna att omfattas av dessa allmännyttiga ändamål.

Utredningen för en diskussion om vad som är allmännyttig verksamhet ovan i avsnitt 4.3. Nedan tas vissa punkter upp till vidare diskussion.

4.5.2 Idrottsligt ändamål

Utredningen föreslår inga förändringar av detta ändamål eller innehållet i detsamma. Utredningen konstaterar endast att det i samband med införandet av föreningsreglerna uttalades att i begreppet idrott fick inräknas även gymnastik, sport, skytte och friluftsliv (prop. 1976/77:135 s. 75). Det kan tilläggas att området behandlats i Idrottsskattekommitténs betänkande Nya skatteregler för idrotten, SOU 2006:23.

4.5.3 Kulturella och konstnärliga ändamål

Utredningens förslag: Även stiftelser ska med skattegynnande kunna verka för kulturella ändamål. Ändamålet benämns enbart *kulturellt* i fortsättningen, men någon ändrad omfattning är inte avsedd.

Redan inför 1942 års lagstiftning var frågan om skattebefrielse för kulturella ändamål uppe till diskussion. Diskussionen utmynnade dock i slutsatsen att teaterkonsten, musiken och de bildande konsterna inte alltid utövades på sådant sätt att uppmuntran från det allmännas sida i form av skattebefrielse kunde anses befogad (prop. 1942:134 s. 48). Bevillningsutskottet (bet. 1942:BevU21 s. 10) uttalade en vilja att omfatta de bildande konsterna, musiken och teaterkonsten, men konstaterade att all sådan verksamhet inte kunde anses vara i hög grad allmännyttig på sådant sätt att den var värd att gynna. Det ansågs dessutom föreligga stora svårigheter att dra gränsen mellan vad som är förtjänt av stöd från det allmännas sida och vad som inte är det. Först i och med det utvidgade skattegynnandet för de ideella föreningarna år 1977 blev kultur ett skattegynnade allmännyttigt ändamål för de ideella föreningarna.

De nationella målen för kulturpolitiken är i dag att värna yttrandefriheten och skapa reella förutsättningar för alla att använda den, att ge alla möjlighet till delaktighet i kulturlivet och till kulturupplevelser samt till eget skapande, att ge kulturen förutsättningar att vara en dynamisk, utmanade och obunden kraft i samhället, att bevara och bruka kulturarvet, att främja bildningssträvandena samt främja internationellt kulturutbyte och mötena mellan olika kulturer inom landet.

De nationella kulturpolitiska målen från år 1996 har nyligen setts över av Kulturutredningen (SOU 2009:16) och remissbehandlingen har nyligen avslutats.

Kulturutredningens uppdrag omfattade bl.a. en prövning av om de nationella kulturpolitiska målen från år 1996 behöver ändras och att i sådant fall lämna förslag till förändringar. Dessutom omfattades frågan om det fanns skäl att förändra inriktningen av och formerna för det statliga stödet till den regionala nivån. Vidare skulle utredningen göra en genomgång av de statliga stödordningarna och pröva om det kan bli färre stödformer, om stöden kan ges med en lägre grad av detalj- eller genrestyrd inriktning och om de kan förenklas. I sammanfattningen till betänkandet skriver Kulturutredningen (SOU 2009:16 s. 13 f.):

Vi anser att kulturpolitiken behöver förändras och förnyas för att bättre svara mot förutsättningarna i dagens samhälle. Vi vill ha en kulturpolitik som uppfattas brett och blir relevant för var och en. Den ska spegla den mångfald av kulturyttringar som följer med den nya tiden. Frågor om kultur ska vara förankrade i människors vardag. Vi har strävat efter att lägga fram förslag som syftar till att stärka kulturpolitikens demokratiska perspektiv.

Kulturpolitiken behöver öppnas för nya generationer och deras synsätt. Den ska bidra till ett samhälle med många och öppna offentliga arenor, dit alla ska ha tillträde. Vi vill skapa förutsättningar för att konst och andra kulturyttringar utvecklas, blir angelägna för människor och gör tillvaron rikare. Konstens frihet ska värnas.

Politiska prioriteringar och beslut ska kunna få genomslag. Vi vill också se minskad politisk detaljstyrning. Kulturpolitiken ska stödjas av en ändamålsenlig organisation och uppbyggnad av det kulturpolitiska området.

Genom att kulturpolitiken får en sådan inriktning – bred, förankrad i vardagen och relevant för samtiden – menar vi att kulturskapare ges de bästa villkoren, att kulturarvet värnas och att visionen om allas rätt till kultur kan förverkligas.

Regeringen har vid slutförandet av utredningens arbete inte tagit ställning till kulturutredningens förslag.

Det råder knappast något tvivel om att kultur är ett för samhället angeläget område. Det statliga stöd som ges på kulturområdet i annan form än genom skattegynnande är inte bundet till någon viss organisationsform på samma sätt som vid inkomstbeskattningen där stiftelserna faller utanför. Önskemålen om att innefatta kultur i de kvalificerade ändamålen är dock många.

I direktiven till Kulturutredningen framhävs att kulturens värden ska vara tillgängliga för alla – genom bildningsarbete, genom möjligheter till eget skapande och genom möjlighet att ta del av professionellt konstnärligt skapande. Man talar vidare om att de centrala uppgifterna för staten bör vara att främja ett fritt och dynamiskt konst- och kulturliv som är öppet och tillgängligt för alla. Med hänsyn härtill är det enligt utredningen angeläget att stiftelserna inte särbehandlas på ett negativt sätt. Det är därför närmast en självklarhet att även stiftelserna ska kunna omfattas av detta ändamål. Detta mål uppnås också med utredningens förslag om att stiftelser och föreningar ska omfattas av samma bestämmelser om skattegynnade ändamål.

I nu gällande lagtext anges att ändamålen kan vara konstnärliga eller liknande kulturella. Utredningen föreslår att begreppet konstnärliga tas bort då det får anses täckas in av begreppet *kulturella*. Någon ändring i tillämpningen på grund av detta är således inte avsedd med förslaget.

4.5.4 Vålgörande och sociala ändamål

Utredningens förslag: De sociala och vålgörande ändamålen slopas och ersätts av ändamålet *social hjälpverksamhet*.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund har hittills haft möjlighet att gynna vålgörande ändamål och sociala ändamål. Utredningen har tidigare föreslagit att ändamålet hjälpverksamhet bland behövande ska ändras till *social hjälpverksamhet*. Detta rekvisit får enligt utredningens mening anses omfatta även de nuvarande vålgörande respektive sociala ändamålen. Se vidare under avsnitt 4.4.3.

4.6 Nya ändamål

Enligt direktiven är utredningen oförhindrad att föreslå att nya allmännyttiga ändamål ska tillkomma. Utredningen har för sin del stannat vid att endast föreslå att två nya ändamål ska tas upp direkt i lagtexten. Det är fråga om dels sjukvård, dels miljövård. Det bör redan här tilläggas att det i praktiken inte torde bli fråga om någon egentlig utvidgning av det skattegynnade området eftersom utred-

ningen föreslår att det ålderdomliga begreppet sjukvårdsinrättning ska tas bort från katalogdelen i lagtexten och miljövård redan i dag räknas till det skattefria området enligt Skatteverkets praxis.

4.6.1 Sjukvård

Utredningens förslag: *Sjukvård* införs i exemplifieringen av allmännyttiga ändamål. För stiftelserna, föreningarna och trossamfundet blir det inte någon skillnad i tillämpningen när undantagsbestämmelserna om sjukvårdsinrättningar slopas.

Att gynna verksamhet som avser sjukvård skattemässigt har förekommit under lång tid genom det skattegynnande som sjukvårdsinrättningar varit omfattade av. I dessa fall har det varit fråga om verksamhet som bedrivits i egen regi men utan vinstsyfte. Fram till Regeringsrättens avgörande i rättsfallet RÅ 2008 ref. 74 har denna verksamhet ansetts kunna drivas såväl av ideella organisationer som av andra subjekt så länge vinstsyfte inte funnits för ägarna. I nu angiven dom har Regeringsrätten konstaterat att vad som avses är vinstsyftet hos den juridiska personen som bedriver verksamheten och inte hos dess ägare. Svaret lämnades med anledning av en ansökan om förhandsbesked från ett aktiebolag som drev sjukvårdsverksamhet och i vars bolagsordning var intaget att aktieägarna inte hade rätt till utdelning, men att verksamheten skulle drivas med kommersiell inriktning för att ge god lönsamhet.

Denna dom från Regeringsrätten innebär att utrymmet för ett aktiebolag eller annan kommersiell aktör att driva skattegynnad verksamhet måste anses vara mycket begränsat. Försättningsvis måste man utgå från att i praktiken endast ideella organisationer kan bedriva sådan verksamhet som kan godtas som sjukvårdsinrättning utan vinstsyfte. Möjligen kan här finnas ett begränsat utrymme för att statligt eller andra av det allmänna ägda bolag skulle kunna anses bedriva verksamhet som skattegynnad sjukvårdsinrättning, jfr rättsfallet RÅ 1996 not. 115 angående Tranås kuranstalt.

Enligt direktiven till utredningen finns uttalade önskemål om en modernisering och förenkling av reglerna samt om större enhetlighet. Med anledning av den nya praxis som kommit fram på detta område föreslår utredningen att sjukvård inbegrips i vad som anses som ett allmännyttigt ändamål för ideella föreningar, registrerade

trossamfund och stiftelser och att nu gällande särreglering för sjukvårdsinrättningar avskaffas. Med en sådan lösning torde omfattningen av det skattegynnade området bli i allt väsentligt detsamma som enligt nu gällande bestämmelser och rättspraxis.

4.6.2 Miljövård

Utredningens förslag: I uppräkningsavdelningen av allmännyttiga ändamål införs även *miljövård*. I miljövård innefattas även vad som i allmänt språkbruk avses med naturvård.

Statens övergripande mål för miljöpolitiken är att till nästa generation kunna lämna över ett samhälle där de stora miljöproblemen är lösta (prop. 2008/09:1, pkt 3.4). Riksdagen beslutade våren 1999 om 15 miljö kvalitetsmål, som anger vilket tillstånd som ska uppnås i ett generationsperspektiv (prop. 1997/98:145, bet. 1998/99:MJU6). Ytterligare ett miljö kvalitetsmål, ett rikt växt- och djurliv, beslutades av riksdagen hösten 2005 (prop. 2004/05:150, bet. 2005/06:MJU3). Målen omfattar bl.a. områdena klimatpåverkan, luft, levande sjöar och vattendrag, hav i balans samt levande kust och skärgård och ett rikt odlingslandskap.

Miljövård är ett viktigt område som engagerar många i samhället, såväl på det offentliga som på det privata planet och betydande insatser görs också på frivillig grund. För många människor har engagemang på dessa områden blivit allt mer angeläget under senare år och betydelsen av ett mångfacetterat arbete och engagemanget för bevarande av natur och miljö har också varit starkt på senare tid. Utredningen ser det som mycket angeläget att detta ändamål i framtiden räknas till dem som är skattegynnade.

Enligt vad utredningen erfarit tillhör miljövård ett sådant område som redan i dag ingår i vad som anses vara sådana allmännyttiga ändamål som omfattas av den nuvarande lagstiftningen, men i förtydligande syfte anser utredningen att detta ändamål bör föras in direkt i den exemplifierande uppräkningsavdelningen. Eftersom miljövård som begrepp anses omfatta det som brukar hänföras till naturvård (se exempelvis Nationalencyklopedin, uppslagsorden miljövård och naturvård) anger utredningen i sitt lagförslag endast begreppet miljövård.

4.7 Övriga förutsättningar

4.7.1 Att främja ett allmännyttigt ändamål

Utredningens förslag: Termen *främja* används enhetligt för att ange att de allmännyttiga ändamålen kan tillgodoses antingen genom egen verksamhet eller genom bidrag till annan allmännyttig organisation som driver verksamheten.

Bakgrund

I nu gällande lagstiftning görs för de olika kvalificerade stiftelseändamålen en språklig åtskillnad när det gäller det sätt på vilket de får fullgöras. Detta uttrycks som att *främja*, *lämna bidrag*, *bedriva* och *stärka*. Detta ger olika förutsättningar för hur de olika ändamålen kan fullgöras – i form av egen verksamhet eller i form av ekonomiskt stöd till annan för utförandet av verksamheten.

Av förarbetena till gällande lagstiftning framgår inte någon uttalad tanke bakom valet av begrepp för främjande av de olika ändamålen. Snarare förefaller den aktuella situationen vid de olika skattegynnade ändamålen tillkomst ha blivit avgörande för hur främjandet av det allmännyttiga ändamålet ska kunna ske. När det t.ex. gäller ändamålet att lämna bidrag till undervisning eller utbildning fanns redan vid tillkomsten av detta ändamål de allmänna undervisningsverken som bedrev egen undervisningsverksamhet. Därför torde det aldrig ha varit aktuellt att gynna annan verksamhet än sådan som avsåg att lämna bidrag för ändamålet undervisning och utbildning. Frånsett ändamålet vetenskaplig forskning, där det redan vid reglernas införande angavs att man både får bedriva och gynna, uttalar lagtexten i dag ingen valfrihet i hur ändamålet ska fullgöras. Något som också Regeringsrätten i ett av Stiftelsen Fryx överklagat förhandsbesked konstaterat är fallet (RÅ 1997 ref. 64):

Enligt lagrummet gäller, såvitt nu är av intresse, att en stiftelse kan bli begränsat skattskyldig om dess huvudsakliga ändamål är att "lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning". Det citerade uttrycket tar sikte på stiftelser som – till skillnad mot Stiftelsen Fryx – inte bedriver egen skolverksamhet utan främjar undervisning och utbildning genom bidragsgivning (jfr SOU 1939:47 s. 55).

Motsvarande uppdelning finns inte för de allmännyttiga föreningsändamålen.

Utredningens bedömning

Utredningen har inte funnit några bärande skäl som talar för att det bör göras åtskillnad på om ändamålet fullgörs i form av egen verksamhet eller i form av bidrag till allmännyttig men av annan bedriven verksamhet. Några sakliga skäl för att göra åtskillnad mellan hur de olika ändamålen får fullgöras finns inte. Det viktiga är just gynnandet av den allmännyttiga verksamheten som sådan. Utredningen väljer därför att använda enbart ordet *främja* oavsett om det är fråga om egen verksamhet eller att lämna bidrag till av annan ideell organisation bedriven verksamhet.

4.7.2 Territoriell begränsning

Utredningens bedömning: Ingen territoriell begränsning ska gälla för en stiftelses destinatärer respektive den som får stöd från en ideell förening eller ett registrerat trossamfund.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 131, som gällde Skandinavien-Japan Sasakawa Stiftelsen, prövat frågan om det finns någon begränsning till destinatärer i Sverige för att en stiftelse ska anses som allmännyttig. Efter att ha konstaterat att stiftelsen hade ett kvalificerat allmännyttigt ändamål och uppfyllde övriga ställda krav prövades frågan vilken betydelse det hade att större delen av de utdelade medlen gick till mottagare i utlandet. Domstolens slutsats var att någon sådan begränsning inte går att läsa in i lagtexten:

Flertalet av de ändamål som kan leda till det nu ifrågasatta skatteprivilegiet för vissa stiftelser kom till år 1942. I förarbetena finns ett uttalande av departementschefen som visserligen skulle kunna tyda på att den inskränkta skattskyldigheten verkligen anknytits till det allmännas gagn, nämligen att sådana stiftelser skulle omfattas av de nya reglerna som verkade på områden inom vilka positiva insatser från det allmännas sida ansågs ofrånkomliga i den mån de inte tack vare enskildas initiativ befanns överflödiga (prop. 1942:134 s. 46). De i lagtexten utförda bestämmelserna har dock i nu aktuella avseenden utformats som endast allmänt hållna beskrivningar av de kvalificerade ändamålen och lämnar inte något utrymme för en sådan begränsning som överklagandet avser.

Som Regeringsrätten konstaterat är lagtexten klar och det går inte att läsa in någon begränsning till enbart destinatärer i Sverige. Enligt utredningens mening finns inte heller skäl att föreslå någon ändring av detta förhållande eller att direkt ange det i lagtexten. Det nu sagda gäller enligt utredningens mening såväl för destinatärer till stiftelser som för mottagare av medel o.d. från ideella föreningar och registrerade trossamfund. Utredningen vill dock erinra om den diskussion som förs om innebörden av begreppet allmännytta i avsnitt 4.3 ovan.

4.7.3 Gynnande av medlem eller viss bestämd person

Utredningens förslag: Bestämmelsen om att verksamheten inte får gynna en för trång krets av personer kvarstår. De skillnader som finns mellan stiftelser å ena sidan och föreningar och trossamfund å andra sidan avspeglar sig i bestämmelsens utformning.

Bakgrund

En förutsättning för skattegynnande är att verksamheten inte avser en för trång krets av personer. 1936 års skattekommitté ansåg att avgränsningen kunde göras på samma sätt som i fråga om s.k. familjestiftelser och i förslaget angavs ”utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer” (SOU 1939:47 s. 59). För stiftelsernas del anges förhållandet i dag som ”inte vara begränsade till vissa familjer eller bestämda personer”.

För de ideella föreningarnas och de registrerade trossamfundens del är motsvarande begränsning angiven som ”vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen”. Av förarbetena till föreningsbestämmelserna kan utläsas att innebörden av rekvisitet ekonomiska intressen är att bl.a. arbetsgivarföreningar, fackföreningar och branschföreningar inte omfattas av skattegynnande då deras verksamhet anses hänförlig till medlemmarnas ekonomiska intressen (bet. 1976/77:SkU45 s. 28). Inte heller föreningar som i första hand tillgodoser medlemmarnas samlarintressen omfattas av skattegynnande. Skälet till detta torde vara detsamma, dvs. att verksamheten huvudsakligen går ut på att gynna medlemmarnas ekonomiska intressen.

Vidare togs i förarbetena till 1977 års lagstiftning upp frågan om hur en förening som enligt sina stadgar ska tillhandahålla medlemmarna tjänster eller varor till reducerade priser rätteligen bör bedömas. Enligt departementschefen kan ett skattegynnande i sådana fall godtas om det innebär ett direkt fullföljande av föreningens allmännyttiga ändamål, förutsatt att förmånerna kan anses utgöra ett direkt led i det ideella arbetet (prop. 1976/77:135 s. 76). Som exempel togs upp en handikappförening som subventionerar hjälpmedel till sina funktionshindrade medlemmar. Däremot ansågs en båtklubb med uppgift att svara för skötseln av medlemmarnas båtar eller en idrottsklubb som enligt sina stadgar ska begränsa medlemmarnas utgifter för idrottsutrustning kunna skattegynnans endast om dessa uppgifter framstår som obetydliga jämfört med föreningens ideella verksamhet.

I rättsfallen RÅ 1986 not. 129–132 ansågs ett LO-distrikt som oinskränkt skattskyldigt. Vidare har en hyresgästförening (RÅ 1980 Aa 129), Sveriges Villaägareförbund (RÅ 83 1:63 II) och Sveriges Aktiesparares Riksförbund (RÅ 1987 not. 317) ansetts gynna medlemmarnas ekonomiska intressen. I några fall har syftet att främja medlemmarnas ekonomiska intressen inte ansetts tillräckligt betydande för att hindra skattebefrielse, t.ex. vad gäller Skattebetalarnas Förening (RÅ 83 1:63 I) och Pensionärernas Riksorganisation (RÅ 83 1:63 III).

I rättsfallet RÅ 85 1:27 prövades skattskyldigheten för ett båt-sällskap som hade en omfattande hamn- och varvsverksamhet vid sidan av den ideella verksamheten med ungdomsarbete och tävlingsarrangemang. Trots att hamn- och varvsverksamheten hade minskat medlemmarnas kostnader för båt innehav genom att samordna detta arbete för medlemmarna, ansågs även denna verksamhet ingå som ett led i föreningens främjande av sjösport. Sällskapet ansågs därför inskränkt skattskyldigt (jämför ovan refererade förarbetsuttalande).

Utredningens bedömning

I kravet på allmännytta ligger, som konstaterades redan i förarbetena till 1942 års lagstiftning, även att ändamålen inte får vara begränsade till en för trång krets av personer. Denna begränsning finns i dag för såväl stiftelser som ideella föreningar och registrerade trossamfund. Även framgent torde det finnas anled-

ning att ha denna begränsning kvar. Med införandet av lika ändamålsregler för stiftelserna, föreningarna och trossamfunden kan det finnas skäl att även överväga en enhetlig reglering. Utredningen finner dock att tillräckligt starka skäl inte talar för detta, med hänsyn till respektive organisations struktur, utan föreslår att nuvarande lydelse även fortsättningsvis ska ligga till grund för förslaget till ny reglering.

Vad ligger då i att ändamålen inte får rikta sig till en för begränsad personkrets? Som Föreningsskatteutredningen (Ds Fi 1975:15, s. 90) konstaterade finns det naturligtvis inget som hindrar att en förenings ideella verksamhet är förbehållen medlemmarna i föreningen eller att det är naturligt att huvudsakligen de egna medlemmarna deltar i den av föreningen bedrivna tränings- och tävlingsverksamheten. Gränsdragningen ansågs nödvändig att pröva först då föreningens stadgar lämnade utrymme för utgivande av förmåner av ekonomisk natur.

Frågan blir då vad som utgör en förmån av ekonomisk natur och om allt eventuellt stöd som en medlem kan erhålla från sin förening t.ex. i form av visst material för att delta i den bedrivna verksamheten utgör en ekonomisk förmån. Det kan exempelvis röra sig om en ishockeyklubba eller skyddsutrustning eller lägre deltagaravgift på en av föreningen arrangerad kurs. En annan avgränsning kan vara att enbart ekonomiska utbetalningar som är att jämföra med arbetsinkomster och liknande anses vara en ekonomisk förmån. Utredningens uppfattning är att förmåner som utges för att den enskilde ska ges möjlighet att delta i föreningens allmännyttiga verksamhet normalt inte omfattas av bestämmelsen. I andra fall ligger det däremot närmast till hands att anta att det är fråga om en sådan ekonomisk förmån som innebär ett direkt gynnande av mottagaren.

4.7.4 Professionella utövare

Frågan om professionalism togs upp redan vid införandet av föreningsreglerna och diskussionen anknöt främst till idrotten med anledning av att föreningar inte med skattegynnande kunde främja medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen (prop. 1976/77:135 s. 76):

Utgivande av ekonomiska förmåner till yrkesmässiga idrottsutövare är inte en verksamhet som motiverar 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 förmånligare skattebehandling så länge antalet professionella utövare är obetydligt jämfört med det totala 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 riksidsrottsförbund ansluten förening som på grund av inslaget av professionalism bör undantas från möjligheten till skattebefrielse.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén uttalade (s. 209 ff.):

Den av departementschefen förordade lösningen har inte kommit till uttryck direkt i lag. Det finns emellertid några rekvisit i lagtexten som har betydelse för frågan. Redan villkoret att föreningens syfte skall avse ett allmännyttigt ändamål kan, särskilt när det ses tillsammans med det krav som gäller beträffande föreningens faktiska verksamhet, uppfattas som en begränsning av möjligheterna att med bibehållen skattebefrielse anlita professionella utövare i den ändamålsanknutna verksamheten. Av särskilt intresse är dock det led i ändamålsrekvisitet som föreskriver att föreningens huvudsakliga syfte inte får vara begränsat till medlemmarnas ekonomiska intressen. Det var i anslutning till detta led som departementschefen gjorde det nyss citerade uttalandet. Föreskriften synes ge utrymme för en tillämpning i enlighet med de riktlinjer som angavs i uttalandet.

Efter lagstiftningens tillkomst har det professionella inslaget inom svensk idrott successivt ökat, både inom de individuella sporterna och inom lagidrotterna.

Företeelsen med professionella utövare är inte begränsad till idrotten utan förekommer också inom andra delar av föreningsväsendet, t.ex. bland teater- och andra kulturföreningar.

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 sådana 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 anlitaandet av professionella idrottsmän framstod just som ett medel för att främja den ideella idrottsverksamheten (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.

I det betänkande som Stiftelse- och föreningsskattekommittén lämnade föreslogs 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 angavs vara att inkomsten av en särskild ändamålsanknuten verksamhet kunde komma att träffas av beskattning om denna verksamhet, sedd för sig, dominerades av professionella deltagare. Kommitténs förslag har inte lett till någon lagstiftning.

Idrottsskattekommittén lämnade i sitt betänkande (SOU 2006:23 s. 126 ff.) ett förslag till lösning av frågan om professionalism för idrottens del. Förslaget innebar en reglering som skulle tillgodose kravet på att föreningens verksamhet ska bedrivas huvudsakligen på ideell grund och att det idrottsliga ändamålet inte är begränsat till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Man föreslog att utgångspunkten skulle vara en 75/25-regel innebärande 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. Anknytningen till just ett halvt prisbasbelopp hänger samman med den särskilda bestämmelse i socialavgiftslagen (2 kap. 19 §) som möjliggör att ersättning upp till den nivån kan betalas ut till idrottsutövare utan att idrottsföreningen behöver betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Med denna begränsning skulle det professionella inslaget framstå som ett medel att främja den allmännyttiga idrottsverksamheten. Prövningen av 75/25-regeln ska utgå från antalet aktiva idrottsutövande

medlemmar som föreningen har i den idrottsliga verksamheten. Passiva medlemmar som inte deltar aktivt i den idrottsliga verksamheten ska inte räknas med. Idrottsskattekommitténs förslag har ännu inte lett till lagstiftning.

Motsvarande utredningar har inte genomförts för t.ex. kulturområdet, men slutsatserna stort från idrottsområdet torde kunna tillämpas även för övriga områden.

Utredningens bedömning

Utredningen är av den uppfattningen att frågan om skattebefrielse alltid måste avgöras utifrån en helhetsbedömning av det enskilda subjektet. Om den allmännyttiga verksamheten bedrivs på en hög idrottslig eller kulturell nivå ligger det i sakens natur att anställd personal används. Det viktiga i den skattemässiga bedömningen är att den anställdes lön och övriga förmåner är satta oberoende av dennes inflytande över den förening som betalar ut ersättningarna. Utredningen vill betona att t.ex. en idrottsförening har som ändamål att utöva idrott och med detta att vinna idrottsliga segrar. Det finns således normalt sett inget vinstsyfte hos vare sig föreningen, medlemmarna eller styrelsen utan alla drivs av samma ideella allmännyttiga mål, den idrottsliga verksamheten och den idrottsliga framgången.

Till bilden kan också läggas att idrott och kultur kan sägas vara exempel på företeelser där elitverksamheten förstärker breddverksamheten. Barn, ungdomar, motionsidrottare och amatörsåds spelare behöver förebilder för utövandet av sin verksamhet och kommer ofta i kontakt med sådana inom sina respektive föreningar.

Eftersom annan allmännyttig verksamhet utan ifrågasättande bedrivs med anställd personal och marknadsmässiga löner bör det enligt utredningen inte vara diskriminerande för en idrotts- eller kulturförening att göra detsamma. Som jämförelse vill utredningen här nämna skol- eller sjukvårdsverksamhet med anställda lärare och läkare, kyrkor och församlingar med anställda präster och forskningsstiftelser med anställd personal.

Utredningens slutsats är att det kan finnas behov av en utvidgning av den regel om professionella utövare som Idrottsskattekommittén föreslog i sitt betänkande (7 kap. 8 § tredje stycket inkomstskattelagen). Underlaget för ett slutligt ställningstagande i

frågan är emellertid inte tillräckligt omfattande för att utredningen ska finna det lämpligt att lägga fram ett konkret förslag. Ett slutligt ställningstagande bör därför inte göras förrän efter en eventuell remissbehandling av betänkandet.

4.8 Förvaltarsmitta

Utredningens bedömning: Ingen lagreglering föreslås för s.k. förvaltarsmitta.

Bakgrund

Det saknas i dag uttryckligt lagstöd för att medge befrielse från inkomstskatt utöver de lagreglerade undantagen för stiftelser i 7 kap. inkomstskattelagen. För stiftelser som varit nära anknutna till ett skattebefriat subjekt, t.ex. en kommun, har det vuxit fram en praxis enligt vilken stiftelsen medgetts skattebefrielse på samma villkor som kommunen. I en sådan situation brukar man tala om förvaltarsmitta, vilket innebär att det förvaltande organets skattefrihet så att säga smittar av sig på det förvaltade subjektet så att också detta blir skattebefriat för sina inkomster.

1936 års skattekommitté (SOU 1939:47 s. 57 f.) tog upp frågan när det gäller stiftelser som förvaltas av landsting eller kommuner. Man konstaterade att Regeringsrätten då nyligen avgjort ett flertal mål angående kommunala donationsfonders beskattning och funnit att dessa kunnat medges skattefrihet jämlikt grunderna för lagrummen om skattefrihet för kommuner. Denna praxis innebär dels att den kommunala donationsfonden skulle främja ändamål som det enligt lag ålåg kommuner att tillgodose, dels att vederbörande kommun på grund av en vidsträckt formulering av donationsbestämmelserna själv kunde bestämma om det ändamål fonden hade att tillgodose. Det var alltså kommunens vidsträckta dispositionsrätt över de donerade medlen som utgjorde grunden för skattefriheten. Om ändamålet däremot var angivet till ett för kommunen icke-obligatoriskt ändamål ansågs någon skattefrihet inte kunna bli aktuell.

Kommittén ifrågasatte lämpligheten av att lagfästa gällande praxis. Man ansåg att en sådan bestämmelse skulle få en mycket

begränsad räckvidd och att den lätt skulle kunna ge anledning till misstolkning.

I propositionen diskuteras problemet med den osäkerhet om vad som var att se som självständigt rättssubjekt resp. ett osjälvständigt, dvs. vad som utgör en stiftelse eller inte uppfyller kraven på en sådan. Någon civilrättslig lagstiftning på området fanns som bekant inte vid den tiden. Denna osäkerhet ansågs då innebära att en reglering inte var lämplig att genomföra (prop. 1942:134, s. 49 f.)

Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 148 ff.) konstaterade att det inte finns något uttryckligt lagstöd för att medge befrielse från inkomstskatt när en stiftelse har till syfte att främja ändamål som ligger utanför de i lagen särskilt angivna ändamålen, men att det i praxis har medgetts skattebefrielse i vissa sådana fall, nämligen just när stiftelsen har varit nära anknuten till ett skattebefriat subjekt och lämnat stöd till detta subjekts verksamhet. Diskussionerna i 1995 års betänkande präglas dock till viss del av avsaknaden av civilrättslig reglering för stiftelser. Stiftelselagen var under beredning under den tid då Stiftelse- och föreningsskatteutredningens arbete pågick.

Kommittén såg principiella skäl föreliggande för att låta en stiftelse med anknuten förvaltning bli befriad från skattskyldighet och hänvisade till att om förvaltaren själv ägt stiftelseförmögenheten skulle avkastningen varit undantagen från beskattning. Man ansåg dock att de avgränsningar som gjorts i praxis inte alltid varit helt ändamålsenliga och anförde (s. 154 f.):

Man kan hävda att resultatet bör bli detsamma när avkastningen genom stiftelseförordnandet är varaktigt uppbunden för användning i förvaltarens verksamhet. Med denna uppfattning är det den garanterade användningen av avkastningen för förvaltarens skattefria ändamål – och således inte det förhållandet att förmögenheten är avskild på ett sådant sätt att den enligt civilrättsliga regler utgör en stiftelse – som bör vara avgörande för den skattemässiga behandlingen. Även praktiska skäl talar för att undanta stiftelsens avkastning från beskattning. Med en sådan ordning blir det inte nödvändigt att vid inkomsttaxeringen ta ställning till den ibland besvärliga frågan om en anslagen förmögenhet ägs av förvaltaren eller utgör en stiftelse.

Det är antagligen överväganden av detta slag som ligger bakom nuvarande praxis. Denna innebär, som framgått av redogörelsen i föregående avsnitt, att stiftelser som förvaltas av en kommun, av staten eller av vissa helt skattebefriade eller inskränkt skattskyldiga subjekt har befriats från skattskyldighet med hänvisning till grunderna för de regler som gäller för förvaltaren.

I 1995 års betänkande föreslogs en lagreglering för stiftelser med statliga och kommunala förvaltare. Den gjorda avgränsningen hade sin grund i att dessa är ovillkorligt befriade från all inkomstbeskattning och dessutom har egen beskattningsrätt.

Med ett enskilt subjekt som förvaltare ansåg kommittén det i vissa fall ligga nära till hands att även stiftelsen skulle omfattas av samma regler. Det gällde i första hand de subjekt som utredningen ansåg skulle finnas kvar i katalogen. Motiveringen till detta var att dessa subjekt ofta hade ett offentlighetsligt inslag eller bedrevs under så betryggande former att skattebefrielsen inte behövde göras beroende av särskilda villkor. Förutom dessa subjekt ansåg kommittén att stiftelser förvaltade av hushållningssällskap, församlingskyrkor och domkyrkor av stiftelsekaraktär kunde omfattas. Även för dessa var skattebefrielsen om än inte total så i vart fall ovillkorlig. Kommittén diskuterade också möjligheten till befrielse när förvaltaren var en allmännyttig ideell förening men föreslog att detta inte skulle godtas. Avgörande för ställningstagandet var bl.a. att det skulle bli fråga om en fullföljdsbedömning i två led – både hos förvaltaren och hos den förvaltade stiftelsen – vilket ansågs komplicerat.

Förutom för stiftelser med s.k. anknuten förvaltning ansåg kommittén, med åberopande av tidigare praxis (RÅ 1975 ref. 74 och RÅ 1990 not. 436) att det inte skulle vara helt uteslutet att en stiftelse med egen styrelse kunde omfattas av dessa regler. Detta förutsatte dock att subjektet, när det inte är förvaltare, enligt stiftelseförordnandet har rätt att utse alla eller åtminstone flertalet av styrelsens ledamöter.

På de kommunala donationsfonderna ville kommittén ställa kravet att de skulle gynna en verksamhet som redan bedrevs av kommunen när stiftelsen bildades, att verksamheten till väsentlig del finansierades av kommunen eller att stiftelsen i annat fall kunde visa att verksamheten låg inom den kommunala kompetensen. Även för de statliga donationsfonderna skulle det vara fråga om verksamhet som staten bedrev när stiftelsen bildades eller att verksamheten avsåg vård, underhåll eller användning av egendom som staten redan ägde.

Av remissvaren på 1995 års betänkande framgår ett uttalat önskemål om att någon lagreglering inte skulle ske på området. En reglering ansågs obehövlig med hänsyn till att gällande praxis fungerade väl. Det framkom dock vissa önskemål om att även ideella föreningar och trossamfund skulle kunna vara förvaltare.

I frågan om förvaltararmitta finns en tämligen rik äldre praxis, men Regeringsrätten har också under år 2006 prövat två fall som gäller förvaltararmitta, ett där förvaltaren var en ideell förening och ett där staten genom ett universitet var förvaltare. I RÅ 2006 ref. 42, Systrarna Bodins stiftelse, hade en stiftelse som sitt ändamål att dela ut 80 procent av avkastningen till missionsförsamlingen i Lima, Transtrand och Malung. De utdelade medlen skulle användas för församlingens egen verksamhet. Stiftelsen var knuten till församlingen och stiftelsens styrelse utsågs av vid församlingens årsmöte röstberättigade personer. Regeringsrätten konstaterade att det i målet var ostridigt att stiftelsen inte hade ett sådant kvalificerat ändamål att den själv var inskränkt skattskyldig. Klart var också att föreningen hade ett sådant ändamål att den som ideell förening omfattades av inskränkt skattskyldighet. Frågan i målet var om stiftelsen hade rätt till begränsning i skattskyldigheten enligt de grunder som gällde för missionsförsamlingen. När det gäller praxis på området konstaterade Regeringsrätten att de förvaltande subjekt som omfattats av denna praxis alla varit undantagna från skattskyldighet enligt bestämmelser som inte innehåller något fullföljdskrav som ska uppfyllas. Bl.a. hänvisas till ett uttalande av Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 156) att en utvidgning av denna praxis skulle ställa krav på en fullföljdsbedömning i två led, dvs. beträffande både föreningen och stiftelsen. Regeringsrätten fann att stiftelsen inte kunde frikallas från skattskyldighet med hänvisning till för missionsförsamlingen gällande regler.

I RÅ 2006 ref. 79 var det fråga om en E. och KG. Lennanders stipendiestiftelse, som förvaltades av Uppsala universitet. Stiftelsen, som bildades år 1896, hade till ändamål att främja naturvetenskaplig och medicinsk forskning genom att lämna understöd i form av stipendier till svenska forskare. Även mottagare utanför det förvaltande universitetet kunde komma ifråga. Regeringsrätten konstaterade att frågan om förvaltararmitta i enlighet med grunderna för statens skattebefrielse inte kommit under dess prövning de senaste fyrtio åren. Varken den skatterättsliga lagstiftning som beslutats under denna tid eller det förhållandet att civilrättslig lagstiftning i form av stiftelselagen tillkommit hade, enligt Regeringsrätten, förändrat förutsättningarna för bedömningen. Tidigare gällande praxis skulle därför ligga till grund för prövningen i detta mål. Regeringsrätten uttalade:

Stiftelsens ändamål är att främja naturvetenskaplig och medicinsk forskning genom att lämna understöd i form av stipendier till svenska forskare. Sådan forskning ligger väl inom det område som staten på olika sätt främjar, bl.a. genom universitet och högskolor. Numera använder staten normalt inte stipendieformen för att stödja forskning. Vid tiden för stiftelsens tillblivelse och under lång tid därefter har dock staten främjat forskning även genom att utge stipendier och så torde fortfarande kunna ske i viss utsträckning. Det står också klart att formerna för statens stöd till vetenskaplig forskning förändras över tiden och att detta i hög grad skett sedan stiftelsen bildades. Till detta kan läggas att den vetenskapliga utvecklingen inom olika områden leder till ökat samarbete och utbyte universitet och högskolor emellan.

Det nu anförda leder enligt Regeringsrättens uppfattning till slutsatsen att det väsentliga för besvarandet av frågan om stiftelsens skattskyldighet är om den – liksom universitetet – främjar vetenskaplig forskning. Den form i vilket detta görs, liksom destinatärernas mer eller mindre starka anknytning till ett visst lärosäte, får anses utgöra faktorer av underordnad betydelse. Med hänsyn till att stiftelsens ändamål är att främja vetenskaplig forskning och att den främjat en verksamhet som bedrivs av staten skall skattefrihet medges stiftelsen för dess inkomster.

Utredningens bedömning

Den s.k. förvaltar mittan är något som framförallt varit aktuellt för statligt och kommunalt förvaltade stiftelser. Av praxis från Regeringsrätten framgår att förvaltar mitta godtagits i fall där förvaltaren haft sådan skattemässig karaktär att skattefriheten varit ovillkorlig. Regeringsrätten har så sent som år 2006 prövat två fall, vilka återges ovan, och här befästs denna praxis som i övrigt har många år på nacken. Förvaltar mittan på det ovillkorligt skattefria området är således klarlagd enligt fast praxis.

I och med det förslag om gemensamma bestämmelser om undantag från skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund samt vissa andra juridiska personer som utredningen lämnar kommer befrielse från skatt på grund av förvaltarens skattebefrielse att i princip sakna betydelse när det gäller förhållandet mellan villkorat skattefria subjekt. Det kommer nämligen enligt förslaget att vara möjligt att fullgöra sitt ändamål såväl genom egen verksamhet som genom att bidra till annat allmännyttigt subjekts verksamhet. Något behov av en lagreglering av förvaltar mitta för villkorligt skattebefriade subjekt bör därför inte längre föreligga.

Frågan blir då om det finns skäl som, trots vad som sägs ovan, talar för en lagreglering för övriga fall. Som konstaterats finns en stadgad praxis som anger när förvaltarstämman kan komma ifråga. Ett skäl som talar för en lagreglering är att det är tydligare att i lag direkt kunna utläsa samtliga förutsättningar för inskränkt skattskyldighet för ett subjekt. Att skattebefria genom stadgad praxis kan skapa ovisshet för de stiftelseförvaltare som är osäkra på hur beskattningssituationen ser ut i deras fall. Samtidigt kan konstateras att det visserligen inte uttryckligen ställts som ett absolut krav i praxis att det ska vara fråga om stiftelser med anknuten förvaltning, men att detta så gott som alltid är fallet i praktiken. Vad som under alla förhållanden kan konstateras är att det är fråga om en mycket begränsad krets av förvaltare eller andra företrädare. Problemet torde därför i praktiken vara ganska litet.

Slutsatsen är att behovet av en lagreglering av förvaltarstämman har minskat högst avsevärt och endast kvarstår för det statliga och kommunala området. Det är emellertid områden där förutsättningarna för att en stiftelse ska kunna omfattas av förvaltarstämman vilar på fast praxis från Regeringsrätten och behovet av reglering därför är obetydligt. Utredningen ser inte att behovet av förändring av dagens situation är sådant att det kräver en lagreglering och föreslår därför inte någon sådan.

4.9 Öppenhetskravet

Utredningens förslag: Ingen ändring görs av öppenhetskravet.

Förutsättningarna för öppenhetskravet för central-, distrikts- och samarbetsorganisationer lagregleras. Denna reglering bygger helt på nu gällande rättstillämpning. Dessutom förtydligas situationen för de registrerade trossamfundet och dess självständiga organisatoriska delar.

4.9.1 Allmänt om öppenhetskravet

Bakgrund

Enligt 7 kap. 13 § inkomstskattelagen gäller som villkor för skattebefrielse att en ideell förening 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. Detta krav, som kallas öppenhetskravet, tillämpas också för de registrerade trossamfunden (se 7 kap. 14 §) men har naturligt nog ingen motsvarighet hos stiftelserna.

Öppenhetskravet har en förebild och motsvarighet i 3 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. För en ekonomisk förening är kravet på öppenhet ett uttryck för den kooperativa principen.

För en ideell förening innebär kravet om öppenhet att skattebefrielsen går förlorad om föreningen utan "särskilda skäl" vägrar någon person inträde i föreningen. Som framgår av lagtexten är det dock möjligt för en förening att vägra en person inträde i föreningen om det finns särskilda skäl för ett sådant beslut. I förarbetena till 1977 års lagstiftning om skatteregler för ideella föreningar anfördes bl.a. följande i frågan. En ideell förening bör vara oförhindrad att begränsa medlemskapet till sådana personer som delar föreningens målsättning och är beredda att följa stadgarna. Vidare slogs fast att sådana inträdeskrav som ett fysiskt handikapp i en handikappförening, musikalitet i en musikförening eller allmän omdömesgillhet – t.ex. viss minimiålder – i en skytteförening inte bör hindra skattefrihet. Öppenhetskravet bör också normalt anses uppfyllt när det för medlemskap fordras att den sökande bor inom visst område eller tillhör viss skola eller visst företag. Villkoren för medlemskap får dock inte vara så utformade att i praktiken endast en mycket begränsad krets av personer kan bli medlemmar. Medlemsantagningen får inte heller baseras på godtyckliga eller diskriminerande grunder (prop. 1976/77:135 s. 78).

Kravet på öppenhet gäller också för de registrerade trossamfunden. De civilrättsliga reglerna för de registrerade trossamfunden finns i lagen (1998:1593) om trossamfund. Svenska kyrkan utgör enligt lag ett registrerat trossamfund. Övriga samfund som vill bli registrerade får ansöka om detta. Om ett trossamfund i sig har olika självständiga delar, exempelvis lokala och regionala organ, är det som regel huvudorganisationen som anses kunna bli ett registrerat trossamfund medan de olika delarna i sin tur registreras som självständiga organisatoriska delar av samfundet. Lagen om trossamfund saknar bestämmelser om öppenhet.

För Svenska kyrkans del finns grunderna för denna som trossamfund i lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan. Här framgår att Svenska kyrkan är en öppen folkkyrka som har församlingar

och stift samt nationella organ. Den lokala enheten, församlingen, omfattar de personer som tillhör Svenska kyrkan och är bosatta inom församlingens område.

För övriga trossamfund finns i lagen om trossamfund inte några krav på medlemmar och antagande av nya medlemmar angivna, men enligt förordningen (1997:731) om registrering av trossamfund ska till ansökan fogas trossamfundets stadgar eller grunddokument. I lagen finns också angivet att aktiebolag, ekonomisk förening eller stiftelse inte kan registreras.

I rättspraxis har frågan om innebörden av öppenhetskravet endast tagits upp i ett fåtal rättsfall. I rättsfallet RÅ 1989 ref. 60 ansågs den begränsning av medlemskretsen till enbart män som gällde för föreningen Stockholmsgillet inte ha ett sådant naturligt samband med föreningens målsättning och verksamhet som förutsattes för skattefrihet. I ett annat fall ansågs däremot en begränsning till personer, som avlagt viss examen, och till män, som var aktivt anslutna till en viss näringsgren och hade intresse för föreningen, vara förenlig med öppenhetskravet (RÅ 1979 Aa 160).

Det senaste rättsfallet är RÅ 2007 ref. 54 ang. Sveriges Finansanalytikers Förening. Föreningen är en sammanslutning för personer som är verksamma som kvalificerade analytiker på den svenska kapitalmarknaden. I stadgarna fanns endast den bestämmelsen om antagande av ny medlem att denne skulle vara fysisk person samt att det var styrelsen som beslutade om antagning. Föreningen uppgav i målet att en sökande kunde bli medlem i föreningen om denne hade arbetat med kvalificerad finansiell analys under minst ett år. Den sökande skulle ge in en skriftlig ansökan vilken skulle åtföljas av rekommendationer från två personer. Båda dessa skulle ha varit medlemmar i föreningen i minst tre år men endast en av dem fick komma från samma arbetsplats som sökanden. Föreningen uppgav vidare dels att för personer som antagits till Handelshögskolans diplomutbildning ställdes inga ytterligare krav för medlemskap, dels att det för sådana sökande som inte gett in rekommendationer gjordes en särskild utredning inom föreningens kansli för att klarlägga om sökanden uppfyllde kraven för medlemskap. – Regeringsrätten uttryckte i sina domskäl inledningsvis den uppfattningen att ett förfarande vid antagning av nya medlemmar som innefattar ett krav på rekommendationer från två av föreningens medlemmar som båda har personlig kännedom om sökanden innebär en stark presumtion för att föreningen är ett slutet sällskap som inte uppfyller öppenhetskravet. Regeringsrätten

konstaterade därefter att föreningen antog medlemmar utan att rekommendationer medföljde ansökan. Domstolens slutsats blev att föreningen uppfyllde öppenhetskravet.

Utredningens bedömning

Kravet på öppenhet har motiverats från skilda utgångspunkter. Det har hävdats att skyldigheten att anta nya medlemmar ökar förutsättningarna för den typ av ideell samverkan på demokratisk grund som lagstiftaren har velat främja genom skattebefrielsen. Vidare har ansetts att öppenheten och den därmed förenade möjligheten till insyn i föreningens angelägenheter kan ha stor betydelse för att motverka missbruk av föreningsformen och för att underlätta kontroll av föreningens administration och verksamhet i övrigt (jfr Ds Fi 1975:15 s. 95 f.).

Uppbyggnaden av associationsformen registrerat trossamfund överensstämmer inte helt med vad som anses gälla för ideell förening men det finns stora likheter dem emellan. En väsentlig skillnad kan dock vara i vilken del av organisationen som antagandet av nya medlemmar sker. I Svenska kyrkan tillhör man det registrerade trossamfundet men är också som huvudregel medlem i den församling där man är bosatt. Andra samfund kan ha denna ordning men också ha inordnat sig på det sätt som ofta gäller för de ideella föreningarna, dvs. att man blir medlem i en lokal förening och via den eventuellt i en distrikts- och/eller riksorganisation. Trots de skillnader som kan föreligga beträffande medlemsantagning är det väsentliga i detta sammanhang att en öppen medlemspolitik tillämpas. Utredningen har för sin del inte fått några indikationer på att det finns problem på detta område för de registrerade trossamfundens del.

Utredningen har inte heller i övrigt kunnat konstatera att öppenhetskravet i sin hittillsvarande utformning vållat några egentliga problem vid tillämpningen. De skäl som legat till grund för detta krav – och som också har sin motsvarighet hos kooperativa ekonomiska föreningar – måste fortfarande anses ha giltighet. Öppenhetskravet bör därför kvarstå oförändrat.

Förenings- och stiftelseskatteskommittén tog i sitt betänkande även upp frågan om en dispensmöjlighet borde införas i regelsystemet och anförde därvid följande (SOU 1995:63 s. 208):

För några år sedan yrkades i en riksdagsmotion att det skulle införas möjligheter att ge dispens från öppenhetskravet (mot. 1988/89:Sk378). Motionären ansåg att nuvarande regler skapar problem för organisationer av den typ som Lions' Club representerar. Dessa organisationer uppfattades som slutna, men enligt motionären borde de kunna bli skattebefriade eftersom deras stadgeenliga mål är att genom ideellt arbete skapa ett överskott i syfte att bidra till humanitära och sociala hjälpinsatser. Motionen avslogs med hänvisning till vårt arbete (bet. 1988/89:SkU23 s. 3 f.). Vi gör för vår del bedömningen att ett undantag från öppenhetskravet visserligen i enstaka fall kunde vara försvarligt men att behovet av undantag ändå inte är tillräckligt stort för att motivera att systemet belastas med ytterligare dispensregler.

Utredningen kan för sin del helt och fullt instämma i denna slutsats.

4.9.2 Central-, distrikts- och samarbetsorganisationer

Bakgrund

I gällande lagtext finns inget angivet om hur kravet på öppenhet hos central-, distrikts- och samarbetsorganisationer ska bedömas. Men redan i förarbetena till 1977 års lagstiftning uttalade departementschefen att öppenhetskravet enligt hans mening kunde anses vara uppfyllt även om föreningens medlemskrets består av andra föreningar. Som exempel nämndes regionala föreningar vars medlemmar utgörs av lokala föreningar samt samarbetsorganisationer som har ett antal föreningar med olika ideella ändamål som medlemmar. I sådana fall bör fordras att medlemspolitiken inte är diskriminerande och att medlemsföreningarna är öppna. Kravet på öppenhet bör vidare ha motsvarande tillämpning i fråga om rätten att utesluta medlemmar. En förening bör således inte anses som öppen om den utesluter medlemmar utan giltiga skäl (prop. 1976/77:135 s. 78).

Utredningens bedömning

Kravet på öppenhet för dessa central-, distrikts- och samarbetsorganisationer synes, trots avsaknaden av uttrycklig lagreglering, inte ha vållat några problem i rättstillämpningen. Utredningen vill likväl föreslå att öppenhetskravet i denna aspekt i förtydligande syfte

regleras direkt i lagtext. Någon förändring av rättsläget är inte avsedd.

När det gäller de registrerade trossamfunden och de självständiga organisatoriska delarna av sådana samfund kan, som redogjorts för ovan, medlemsantagningen ske antingen hos det registrerade trossamfundet som sådant eller hos den självständiga organisatoriska delen av detta. Detta innebär att motsvarande problem med öppenhetskravet som kan uppkomma hos riks-, distrikts- och samarbetsorganisationer kan uppkomma såväl hos ett registrerat trossamfund som hos dess självständiga organisatoriska delar. I grunden är sakförhållandena emellertid desamma som för föreningarna och trossamfunden bör därför bedömas på samma sätt.

4.10 Verksamhetskravet och fullföljdskravet

4.10.1 Verksamhetskravet

Utredningens förslag: Verksamhetskravet behålls i nuvarande utformning men förtydligas genom att bedömningsperioden kan omfatta mer än ett enstaka år.

Bakgrund

Verksamhetskravet ska tillsammans med kraven på allmännyttigt ändamål och fullföljd uppfyllas för att en stiftelse, en förening eller ett trossamfund ska erhålla den skatteprivilegierade ställning som anges i 7 kap. inkomstskattelagen. Kravet formuleras i 7 kap. 5 respektive 9 §§ inkomstskattelagen så att en stiftelse eller en ideell förening ska i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose allmännyttigt ändamål.

I förarbetena har framhållits bl.a. ”att det är ändamålet, sådant detsamma visar sig i den bedrivna verksamheten, som bör vara avgörande för frågan huruvida skattefrihet skall medgivas eller icke. Därest exempelvis en stiftelse i sin verksamhet skulle främja annat ändamål än som anges i stadgarna, blir skattefriheten beroende av på vad sätt verksamheten bedrivs”; SOU 1939:47, s. 54.

I Stiftelse- och föreningskattekommitténs betänkande anges följande (SOU 1995:63 s. 98 f.):

Av förarbetena till 1942 års lagstiftning framgår att bestämmelsen i fjärde stycket om verksamhetsinriktning inte är avsedd att ge mer än ett mycket obetydligt utrymme för verksamhet som främjar okvalificerade ändamål. Av 1936 års skattekommitté uttrycktes saken så att det kvalificerade ändamålet skulle vara 'så dominerande i jämförelse med verksamheten i övrigt, att sistnämnda del av verksamheten ter sig som en oväsentlig bisak' (SOU 1939:47 s. 61). Departementschefen hade samma uppfattning (prop. 1942:134 s. 50 jämfört med prop. 1941:192 s. 146–148). I litteraturen har antagits att en avkastningsstiftelse får använda högst 5–10 procent av sin avkastning för ändamål som inte är kvalificerade (Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 305). Vid bedömningen bör man enligt förarbetena ta hänsyn inte bara till verksamheten under beskattningsåret utan också till förhållandena under tidigare år (SOU 1939:47 s. 61–62). I praktiken torde man också i viss utsträckning tillåta s.k. eftersyn.

Utredningens bedömning

Utredningen anser att kravet på allmännyttigt syfte självklart innefattar att syftet ska främjas genom den allmännyttiga juridiska personens verksamhet. Verksamhetskravet innebär att den bedrivna verksamheten ska uteslutande eller så gott som uteslutande avse allmännyttiga ändamål. Verksamhet för andra ändamål får bara, som angetts i förarbetena, vara en oväsentlig bisak. Det är däremot inte möjligt att genom verksamhetskravet kräva en viss omfattning av verksamheten, exempelvis i de fall organisationens kapital placerats så att mycket låg eller ingen avkastning erhålls. I mycket speciella situationer kan det anses att det egentliga ändamålet och verksamheten helt eller delvis är annat än vad som öppet anges och att avkastningen öppet eller dolt används till denna verksamhet. Detta skulle under vissa förutsättningar kunna innebära att verksamhetskravet inte uppfylls.

Enligt utredningens uppfattning är mer omfattande förändringar av verksamhetskravet, som krav på viss minimiaktivitet, svåra att utforma på ett tillräckligt balanserat sätt. Utredningen inskränker sig därför till att endast överväga om verksamhetskravet ska innebära att verksamhet endast får avse allmännyttiga syften eller om det, som nu gäller, ska vara möjligt att i mycket begränsad omfattning även bedriva annan verksamhet. Det finns för sistnämnda alternativ vidare anledning att förtydliga för vilken tidsperiod denna bedömning ska göras.

Verksamhetskravet omfattar all verksamhet som den allmännyttiga juridiska personen bedriver. Detta får anses vara lagbestämmelsens objektiva innebörd. Sakskäl talar även för en sådan tolkning. Skulle bedömningen begränsas exempelvis till verksamhet motsvarande den avkastning som omfattas av fullföljdskravet, skulle det innebära att en allmännyttig organisation inom ramen för skatteprivilegiet skulle kunna realisera kapitalvinster skattefritt och sedan använda dem för att finansiera icke allmännyttig verksamhet. Både praktiska och principiella skäl talar emot att med verksamhet avses annat än hela verksamheten, oavsett hur den finansieras.

Därvid bör dock framhållas att med verksamhet avses endast verksamhet för att främja ändamål, allmännyttiga eller andra. Den verksamhet som bedrivs för att finansiera den utåtriktade verksamheten, exempelvis kapitalförvaltning, hävdvunna finansieringskällor etc., är inte verksamhet som ingår i bedömningen av verksamhetskravet. Inkomstanskaffning och inkomstanvändning är två skilda sidor av den allmännyttiga juridiska personens verksamhet och verksamhetskravet avser således inkomstanvändningen och inte inkomstanskaffningen.

Utgångspunkten för skatteprivilegiet bör vara att verksamheten i allt väsentligt ska främja allmännyttiga ändamål. Frågan är då om det finns skäl att acceptera att verksamheten inte fullständigt avser allmännyttiga ändamål. Det gällande bestämmelsen har en sådan innebörd och det brukar anses att 5–10 procent av den totala verksamheten kan avse andra ändamål än allmännyttiga ändamål.

De allmännyttiga ändamålen är vida för ideella föreningar och trossamfund och enligt utredningens förslag ska detta gälla även för stiftelser. Det framstår därför i dag som mindre angeläget att annan verksamhet ska kunna bedrivas av en skatteprivilegierad juridisk person. Detta talar för att kravet ska vara att den bedrivna verksamheten fullständigt avser de allmännyttiga ändamålen.

Det finns dock andra skäl som talar för att kravet inte bör vara så omfattande. Det kan finnas en gränzson av aktiviteter som kan ligga i linje med allmännyttiga ändamål men där det kan uppstå utrednings- och bedömningsproblem. Sådana svårbedömda fall bör kunna rymmas inom den marginal verksamhetskravet har. Eftersom skatteprivilegiet antingen utgår fullt eller inte alls, kan sådana marginella oklarheter annars få mycket långtgående negativa konsekvenser. Det finns därför anledning att behålla en sådan marginal som verksamhetskravet nu ger.

Utredningen anser att det är viktigt att bestämmelsen förtydligas vad gäller bedömningsperioden. I förarbetena och doktrin har angetts att vid tillämpning av verksamhetskravet bör man kunna beakta en längre period, att man ska kunna bortse från tillfälliga brister i uppfyllandet av verksamhetskravet och att eftersyn ska kunna tillämpas. Lagtexten ger dock inte några explicita anvisningar om att sådana hänsyn ska tas.

Utredningen anser att i lagtexten bör anges att sådana möjligheter föreligger. Liknande bedömningar över en längre period aktualiseras även vid tillämpning av fullföljdskravet och behandlas i följande avsnitt. Utredningen anser emellertid att en lika utförlig reglering inte bör införas för verksamhetskravet eftersom bedömningar av gränsfall beträffande verksamhetskravet kommer att vara sällsynta och som en markering av att bedömningen av tillfälliga brister enligt verksamhetskravet ska vara mer restriktiv än enligt fullföljdskravet.

4.10.2 Fullföljdskravet

Utredningens förslag: Fullföljdskravet ges en generösare utformning genom en viss utvidgning av bedömningsperioden. Dessutom anges direkt i lagtexten hur fullföljdsberäkningen ska göras.

Bakgrund

Fullföljdskravet i 7 kap. 6 och 10 §§ inkomstskattelagen är, liksom verksamhetskravet, ett rekvisit som ska uppfyllas för att en stiftelse, en förening eller ett trossamfund ska erhålla den skatteprivilegierade ställning som anges i 7 kap. Fullföljdskravet i 6 § lyder på följande sätt: ”Stiftelsen ska, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar.” I 10 § anges motsvarande krav för föreningar.

Uppfylls fullföljdskravet och övriga rekvisit i 7 kap. undantas vissa inkomster från beskattning. Om fullföljdskravet inte uppfylls föreligger i stället full skattskyldighet för dessa inkomster. Man kan därför säga att fullföljdskravet har en tröskeeffekt (alternativt kan sägas att fullföljdskravet är binärt). Det finns bara två lägen, full skattebefrielse eller full skattskyldighet för de angivna inkomsterna.

Fullföljdskravet tillkom efter förslag i SOU 1939:47 och prop. 1942:134. I propositionen, s. 51, anförde departementschefen följande:

I ett par sammanhang har kommittén framhållit, att skattefriheten i regel endast borde omfatta juridiska personer, som faktiskt utövade allmännyttig verksamhet. Om en stiftelses medel under en följd av år icke komme till användning för det med stiftelsen avsedda ändamålet, föreläge icke anledning att medgiva skattefrihet. Det vore emellertid svårt att här uppställa några bestämda regler. Ett tillfälligt reserverande av avkastningen borde icke inverka på skattefriheten, liksom ej heller sedvanliga avsättningar för ökande av stiftelsens kapital.

— — —

Även jag delar kommitténs uppfattning rörande förevarande spörsmål.

Vidare angav departementschefen avslutningsvis följande:

Ytterligare må beträffande nu förevarande spörsmål framhållas, att skattemyndigheten endast om särskild anledning därtill föreligger synes böra ägna uppmärksamhet åt en stiftelse eller förening, som enligt stiftelseurkunden eller stadgarna icke äger bedriva annan än i beskattningshänseende privilegierad verksamhet. Bereder däremot urkunden eller stadgarna möjlighet till verksamhet av blandad beskaffenhet, torde kontinuerlig övervakning från skattemyndighetens sida vara erforderlig för fastställandet av arten av den verksamhet som faktiskt bedrivits.

Fullföljdskravet har varit föremål för bedömning i ett stort antal mål och det finns en omfattande rättspraxis på området. Några av rättsfallen anges i den fortsatta framställningen. Genom rättstillämpningen har innebörden av fullföljdskravet blivit belyst i flera viktiga avseenden. Beroende på regelns allmänna utformning finns, trots dessa klargöranden, osäkerhet om tillämpningen av fullföljdskravet i flera avseenden.

Utredningens bedömning

Enligt utredningens uppfattning finns främst två skäl för ett fullföljdskrav, vilka kommer till uttryck i de återgivna förarbetsuttalandena.

För det första kan man hävda att fullföljdskravet ska fungera som ett allmänt *aktivitetskrav*. Det är självklart att för att inkomster ska undantas från beskattning ska de användas i allmän-

nyttig verksamhet. Det måste dock beaktas att i många verksamheter tillfredsställs inte ändamålet nödvändigtvis bäst genom en omedelbar eller eljest tidig användning av avkastningen. Det är därför mindre lämpligt att genom skatteregler styra tidpunkten för fullföljden av det allmännyttiga ändamålet. I vissa situationer som kan anses som missbruk kan det vara motiverat att ställa krav på aktivitet, men det är svårt att konstruera en sådan bestämmelse så att dess syfte uppnås utan för stora bieffekter.

Ett mer påtagligt skäl för ett fullföljdskrav är behovet av att kunna *kontrollera och åtgärda* beskattningen om den skattefria inkomsten inte används till de allmännyttiga ändamål som anges i 7 kap. inkomstskattelagen. Även om man, i linje med vad som anförts i föregående stycke, kan anse att en allmännyttig juridisk person kan ha skäl att skjuta upp användningen av inkomsterna, finns det fiskala skäl för att en sådan bedömning ska ske inom en viss tidsperiod. Anledningen är att möjligheterna för Skatteverket att ompröva en taxering är begränsad i tiden. Detsamma gäller vid eftertaxering. Kontrollen bör därför kunna göras inom en period då inkomsterna fortfarande kan beskattas om det visar sig att fullföljdskravet inte är uppfyllt. Detta innebär strikt sett att den verksamhet en allmännyttig organisation bedriver exempelvis år 2009 måste senast före slutet av år 2011 kunna bli föremål för Skatteverkets bedömning för att inkomsterna ska kunna tas upp till beskattning om fullföljdskravet inte är uppfyllt för år 2009. Har den allmännyttiga organisationen lämnat oriktiga uppgifter utsträcks denna period till slutet av år 2015.

Utredningen anser att det primärt är kontrollfunktionen som motiverar att ett fullföljdskrav ställs upp. Vid bedömningen av hur strängt fullföljdskravet bör utformas är det därför väsentligt att ha en uppfattning om hur stor risken är att inkomsterna kan användas till ett inte allmännyttigt ändamål. För helt allmännyttiga stiftelser och föreningar är det normalt inte möjligt att avkastning kan användas till annat än allmännyttiga ändamål, utan endast frågan om när detta sker. Större är risken för stiftelser med flera ändamål varav något inte är allmännyttigt samt om en stiftelse kan upplösas med utbetalning till annat än ett allmännyttigt ändamål. Än större är risken hos ideella föreningar eftersom de relativt enkelt kan ändra ändamål eller upplösas.

Utredningen bedömer att det sammantaget föreligger rätt små risker att avkastning kommer att användas till annat än allmännyt-

tiga ändamål. Risken minskar än mer om utredningens förslag till en vidgad omfattning av de allmännyttiga ändamålen genomförs.

Utredningen konstaterar alltså att med förslaget till en vidgad omfattning av de allmännyttiga ändamålen minskar risken för att avkastning kommer att användas till annat än allmännyttiga ändamål. Det finns bl.a. därför flera skäl för att utforma fullföljdskravet så att det blir så lite påtagligt för den allmännyttiga verksamheten som möjligt. Det viktigaste skälet är att skatteregler i så liten utsträckning som möjligt bör påverka valet och förläggningen i tiden av den allmännyttiga verksamheten samt formerna för kapitalförvaltningen. Själva skatteprivilegiet för allmännyttiga organisationer innebär visserligen en avvikelse från de generella reglerna för skattskyldighet. När man väl bestämt sig för att tillåta en sådan avvikelse bör dock de allmännyttiga verksamheter som privilegierats få bedrivas på det sätt som de ifrågavarande juridiska personerna anser vara bäst för att främja sina respektive allmännyttiga ändamål och med så lite påverkan av skattereglerna som möjligt.

Fullföljdskravet fungerar som en tröskelregel. Det innebär att konsekvenserna av en felbedömning kan bli oproportionerligt stora och det kan krävas omfattande arbete i verksamheten för att bevaka att fullföljdskravet uppfylls. Det är i sig ett skäl att lagbestämmelsen ska vara enkel att förstå och tillämpa.

Utredningen anser att de ovan angivna synpunkterna på utformningen av ett fullföljdskrav visar att den gällande bestämmelsen har brister. I det följande diskuteras möjliga förändringar, först avseende olika komponenter i det gällande fullföljdskravet och därefter om de kan utformas annorlunda.

Fullföljdsregeln i 7 kap. har i dag följande innehåll:

- a) Avkastningen ska beräknas. Det kräver en bedömning av vilka intäkter som ska räknas med och vilka kostnader för intäkternas förvärvande som får dras av.
- b) Omfattningen av den allmännyttiga verksamheten (fullföljden) ska beräknas. Vilka utgifter som är hänförliga till fullföljden av den allmännyttiga verksamheten ska bedömas. Vissa utgifter får inte räknas med för att de har finansierats med andra medel än avkastningen.
- c) Relationen mellan a) och b) ska anges (användningsgraden).

d) Regeln ska ange för vilken tidsperiod användningsgraden i vissa fall ska bedömas.

Utredningen anser att dessa faktorer i huvudsak är reglerade på ett lämpligt sätt i den nuvarande bestämmelsen. Det bör dock övervägas några förändringar respektive förtydliganden. Nedan görs en genomgång av komponenterna, som blir helt kort på de punkter där det är okontroversiellt att förändringar inte är motiverade.

Avkastning

I fullföljdsregeln i 7 kap. inkomstskattelagen anges ”avkastning” utan att begreppet definieras. I praxis, se främst rättsfallet RÅ 2001 ref. 17 angående Stiftelsen Stockholms Sjömanshem, har regeln tillämpats så att den avkastning som ska beaktas är potentiellt skattepliktiga intäkter (dvs. intäkter som skulle vara skattepliktiga om undantagsreglerna i 7 kap. inkomstskattelagen inte var tillämpliga). Det innebär att rörelse- och fastighetsinkomster som under alla omständigheter är skattepliktiga inte räknas med som avkastning. Utredningen anser att denna ordning är motiverad mot bakgrund av skälen för fullföljdskravet.

I rättstillämpningen har i avkastningen inte heller medräknats kapitalvinster och kapitalförluster trots att de i och för sig tillhör kategorin som undantas från skattskyldighet. Frågan om kapitalvinster ska medräknas i avkastningen – eller mer allmänt i fullföljdskravets inkomstsida – behandlades utförligt av Stiftelse- och föreningsskattekommittén som föreslog att kapitalvinster till hälften skulle inräknas i avkastningen. Förslaget fick ett mycket negativt bemötande av flertalet remissinstanser och genomfördes inte.

Frågan är principiellt och praktiskt viktig och utredningen anser att skälen för och emot därför bör övervägas än en gång. Nedan sammanfattas dessa skäl i punktform.

Skälen för att inkludera kapitalvinster kan sammanfattas enligt följande:

a) Kapitalvinster är i princip inkomster som ger förmåga att fullfölja ett allmännyttigt ändamål, dvs. de kan användas utan att organisationens förmögenhet minskar. Vidare ingår kapitalvinster i

inkomstbegreppen i skatte-, bokförings- och associationsrättslig lagstiftning.

b) Det föreligger inte alltid en ekonomiskt entydig gräns mellan löpande avkastning och kapitalvinster. Det skulle bli större neutralitet mellan olika alternativa placeringsformer, som i ett val mellan aktier och obligationer om kapitalvinster medräknades. Möjligheterna att påverka storleken på den intäkt som omfattas av fullföljdskravet skulle minska.

c) Är kapitalvinster exkluderade kan det i vissa fall möjliggöra att de används till annat än allmännyttiga ändamål.

Skäl för att exkludera kapitalvinster kan sammanfattas enligt följande:

d) Realisation av kapitalvinster sker normalt oregelbundet. Det kan därför vara svårt att använda dem på bästa sätt i den allmännyttiga verksamheten inom den tidsperiod som krävs enligt fullföljdskravet.

e) Om kapitalvinster skulle ingå i fullföljdskravet skulle detta ha en hämmande verkan på beslut om omplacering av tillgångarna. Man riskerar att få en alltför stor inlåsningsseffekt. Inlåsningsseffekter föreligger visserligen även vid beskattningen av oinskränkt skattskyldiga personer, men de kan bli väsentligt större genom ett fullföljdskrav. För en skattskyldig person bortgår normalt 26,3 procent eller 30 procent av kapitalvinsten vid en omplacering. Om kapitalvinster skulle ingå i fullföljdskravet skulle med nuvarande krav på användning 80 procent av kapitalvinsten tas i anspråk.

f) Den ovan i punkt b förmodade ökade neutraliteten uppnås inte alltid. Genom fondplaceringar kan den allmännyttiga organisationen undvika egen realisation av kapitalvinster. Ett inkluderande av egna kapitalvinster i fullföljdskravet skulle innebära ett incitament för ökade fondplaceringar.

g) Stiftelseförordnanden, särskilt hos de äldre stiftelserna, har ofta den innebörden att stiftelsen inte får disponera över kapitalvinster. En sådan bestämmelse kan knappast heller ändras. För ideella föreningar finns normalt inte detta problem då stadgarna kan ändras.

h) För att kapitalvinster ska kunna användas krävs möjligheter till rätt stora avsättningar av kapitalvinsterna innan återstoden kan disponeras. Inflation och risk för värdenedgång på förmögenheten bör beaktas genom sådana avsättningar. Det är i princip inte svårt att konstruera en sådan regel, men det ökar tillämpningsproblemen.

Avvägningen av skälen för och emot inkludering av kapitalvinster bör även innefatta bedömningar av effekterna i ett längre perspektiv. Om kapitalvinster undantas från fullföljdskravet innebär det att de inte omedelbart måste användas för det allmännyttiga ändamålet. I ett evigt perspektiv är kapitalvinster det kapitaliserade värdet av framtida löpande avkastning och omvänt kommer avkastningen på kapitalvinsterna – exempelvis aktieutdelningar – att användas för allmännyttiga ändamål även om inte själva kapitalvinsten används. Det är därför inte fråga om att man exkluderar värdet av kapitalvinsterna såsom medel för fullföljd av det allmännyttiga ändamålet, men däremot kommer normalt användningen att senareläggas.

Det finns dock som anges i punkt c en viss läckagerisk, vilket skulle kunna innebära att kapitalvinster definitivt undandrogs fullföljden. En realiserad kapitalvinst som undantagits från beskattning enligt reglerna i 7 kap. inkomstskattelagen kan i några extrema situationer disponeras för annat än allmännyttiga ändamål, exempelvis vid en upplösning av en stiftelse eller en ideell förening. I allmänhet kan beskattning av kapitalvinsten inte ske vid denna tidpunkt. Utredningen bedömer emellertid att denna risk är så liten att det inte är ett skäl för att skärpa fullföljdskravet. Om det skulle anses motiverat att minska läckagerisken kan detta göras genom en bestämmelse som anger att om tidigare obeskattade kapitalvinster används till annat än allmännyttiga ändamål ska en form av avskattning ske. Regeln kan utformas mer eller mindre schablonmässigt, men kommer under alla förhållanden att bli rätt komplicerad. Utredningen anser att det inte finns tillräckligt starka skäl för att införa en sådan regel.

Utredningen anser vid en samlad bedömning att skälen emot att inkludera kapitalvinster väger tyngre än skälen för. Utredningen föreslår därför ingen förändring i denna del.

Slutligen kan dock ifrågasättas om ett alternativt schablonmässigt sätt kan användas för beräkning av intäktssidan. I USA gäller för vissa stiftelser att skattebefrielse erhålls om ett belopp motsvarande fem procent av stiftelsens förmögenhet används till

det allmännyttiga ändamålet. Metodens fördel är först och främst att den inte påverkar valet av investeringsalternativ. Praktiskt sett innebär den förenklingar genom att verkliga intäkter inte behöver beräknas. För allmännyttiga juridiska personer med tillgångar som inte är föremål för kontinuerlig marknadsnotering kan de praktiska nackdelarna dock bli betydande.

För att fullföljdskravet med en sådan utformning ska kunna uppfyllas regelmässigt torde procentsatsen få sättas väsentligt lägre än fem procent. Exempelvis är räntenivån för "riskfria" placeringar f.n. mycket låg. Med en mycket låg nivå blir å andra sidan fullföljdskravet kanske så lågt att det förlorar det mesta av sin funktion.

Även vid en bibehållen avgränsning av intäktssidan till löpande kapitalavkastning bör vissa förtydliganden göras. I lagtexten anges nu endast "avkastning". En sådan oprecis benämning har fördelen av att ge viss flexibilitet. Innebörden av begreppet har dock preciserats i rättspraxis och det finns anledning att göra denna innebörd mer lättillgänglig genom en precisering av lagtexten.

Utredningen anser att det bör anges att den intäkt som omfattas av fullföljdskravet är som huvudprincip den nettointäkt som undantas från beskattning enligt 7 kap. inkomstskattelagen med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster. Detta anger kopplingen mellan kravet och skatteprivilegiet. Fullföljdsinkomsten (avkastning enligt nuvarande terminologi) bör således vara lika med den inkomst av näringsverksamhet som undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. I den undantagna inkomsten ingår även kapitalvinster och kapitalförluster, varför det får anges att de ska exkluderas. Därefter återstår vad som ingår i inkomst av näringsverksamhet i form av löpande kapitalinkomster.

En sådan reglering innebär att fullföljdsinkomsten beräknas lika med bruttointäkter som räntor, utdelningar m.m. minskat med kostnader för deras förvärvande, jfr rättsfallet RÅ 2001 ref. 17. Regeringsrätten angav där att avdrag vid avkastningsberäkningen borde medges enligt de principer som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet.

Utöver denna intäkt kan det finnas skäl att beakta vissa bidrag m.m. I den proposition som låg till grund för 1977 års lagstiftning om skattebefrielse för ideella föreningar angavs att det var nödvändigt att beakta skattefria tillskott och medlemsavgifter när dessa var avsedda att täcka föreningens löpande utgifter. En förening borde inte kunna hävda att kostnaderna för den ideella

verksamheten finansierades uteslutande med avkastningen av föreningens tillgångar och att föreningen därför hade rätt att lägga tillskotten till kapitalet (prop. 1976/77:135 s. 81). De skattefria tillskott som, förutom medlemsavgifterna, skulle beaktas vid fullföljdsbedömningen var gåvor från enskilda m.fl. samt även allmänna bidrag från stat och kommun.

Frågan behandlades av Stiftelse- och föreningsstattekommittén i deras slutbetänkande (SOU 1995:63, s. 141 f. och 200). Kommittén instämde i den bedömning som gjordes i ovannämnda förarbete vad gäller ideella föreningar. Vad gäller stiftelser gjordes bedömningen att de skattefria tillskotten regelmässigt är avsedda att läggas till stiftelsens kapital. Kommittén lämnade förslag till lagstiftning i linje med denna bedömning. Dessa frågor torde inte ha prövats i rättspraxis.

Utredningen ansluter sig i princip till Stiftelse- och föreningsstattekommitténs synsätt. Utformningen av förslaget till lagregel avviker dock något från förslaget 1995, bl.a. beroende på att stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund behandlas enhetligt i utredningens förslag.

Vad gäller tillskott som en allmännyttig juridisk person erhåller från andra personer är huvudfrågan om de bör anses disponibla för fullföljdsverksamheten. Utredningen anser att i princip bör givarens/betalarens avsikter med tillskottet respekteras. Är avsikten att tillskottet ska finansiera löpande verksamhet är det motiverat att räkna med det i fullföljdsinkomsten. Är avsikten däremot att tillskottet ska läggas till kapitalet eller användas vid en väsentligt senare tidpunkt bör det inte inräknas i fullföljdsinkomsten.

Av praktiska skäl bör man dock kunna anse att medlemsavgifter alltid är avsedda att användas för finansiering av den löpande verksamheten. Övriga tillskott får bedömas från fall till fall. För exempelvis bidrag från stat och kommun torde det klart framgå om de avser löpande verksamhet eller inte. Dessa betalningar gäller främst ideella föreningar och en sådan reglering ligger i linje med förslaget från år 1995 och den tillämpning som redan antas gälla. Stiftelser erhåller normalt endast betalningar från enskilda och det är rimligt att som Stiftelse- och föreningsstattekommittén utgå från att avsikten är att betalningarna ska läggas till kapitalet. Ett sådant resultat erhålls med utredningens förslag att givarens avsikter ska respekteras.

Vad gäller den tekniska utformningen av lagregeln anser utredningen att det är onaturligt att klassificera medlemsavgifter, bidrag, gåvor och liknande som avkastning. Däremot skulle man kunna föreskriva att vid bedömningen av vilken verksamhet som ska räknas som fullföljdsverksamhet sådan verksamhet som finansieras med medlemsavgifter etc. ska exkluderas. Det är dock enklare att ange att de tillskott som ska beaktas räknas in i fullföljdskravets inkomstsida som intäkter, även om inte heller det är en helt korrekt beteckning. Därigenom erhålls även en viss fonderingsrätt för dessa tillskott.

Utredningen anser att det för insamlingsstiftelser skulle behövas särskilda regler för hur sådana bidrag som är avsedda att mer omedelbart användas för stiftelseändamålet inkluderas i fullföljdskravet. En sådan bedömning följer i princip av den ovan förordade bedömningen på grundval av givarens avsikter, men kan i praktiken vara svårare att genomföra när det rör sig om ett stort antal givare som kanske inte har en precis uppfattning om hur gåvorna ska användas. Det finns dock problem med en särreglering, som utredningen inte kunnat överväga tillräckligt ingående. Avgränsningen av kategorin insamlingsstiftelser kräver en definition. Stiftelselagens definition i 11 kap. 1 § är knappast tillräcklig som avgränsning. Det finns även för insamlingsstiftelser situationer då bidrag inte är avsedda för omedelbar användning i verksamheten, t.ex. vid insamling till dyrbar medicinsk utrustning. Detta skulle kunna motivera en särskild regel utöver den generella regel som föreslås i 9 §, men utredningen anser sig inte ha tillräckligt underlag för att föreslå en särskild regel.

Fullföljd

Nästa komponent är beräkningen av *utgifterna för den allmännyttiga verksamheten* (fullföljdsanvändning). Utredningen anser att de ställningstaganden som skett i rättspraxis – närmast i rättsfallet RÅ 2001 ref. 17 – ger tillräcklig vägledning för beräkningen. Ramarna för beräkningen är i princip enkla. En allmännyttig person har utgifter dels för förvärvande av inkomster (avkastning), dels för verksamhet att främja allmännyttiga ändamål. I princip bör alla utgifter som inte är kostnader för inkomsternas förvärvande vara utgifter för fullföljden. En tredje kategori av utgifter finns dock om

verksamheten även avser icke allmännyttiga ändamål samt i ovanliga fall med verksamhetsfrämmande kostnader.

Utgifternas hänförlighet till beskattningsår torde normalt bestämmas på grundval av tillämpliga redovisningsprinciper; se närmast Bokföringsnämndens uttalande, BFN U 95:3. Att mer i detalj reglera detta i lagbestämmelsen är komplicerat och inte motiverat.

Användningsgrad

En *skälig andel* av avkastningen ska användas för fullföljden. I rättspraxis har denna andel angetts till minst 75–80 procent med en viss betoning av att full säkerhet erhålls om den övre gränsen uppnås. Det finns exempel i rättspraxis på att en lägre andel än 80 procent varit tillräcklig. Andelen brukar benämnas användningsgraden. Användningsgraden har satts lägre än 100 procent för att en viss del av avkastningen anses behöva fonderas för att exempelvis bevara kapitalets realvärde.

Det kan finnas skäl för en lägre användningsgrad än den i praxis angivna – dvs. för större rätt till fondering. Om man, som utredningen föreslår, behåller den nuvarande regleringen som innebär fonderingsmöjligheter genom att kapitalvinster undantas från fullföljdskravet, finns dock inte tillräckliga skäl att föreslå en lägre användningsgrad.

Bedömningen av användningsgraden sker genom att utgifterna för fullföljden av verksamheten jämförs med fullföljdsinkomsten. Utgifterna beräknas därvid till vad som ska ges ut i den allmännyttiga verksamheten, omedelbart eller senare till följd av åtaganden som skett under beskattningsåret. Det finns naturligtvis en rad särskilda situationer som inte kan kommenteras här. Ett vanligt fall bör dock uppmärksammas. Om allmännyttiga juridiska personer äger tillgångar, som är undantagna från skatteplikt och som används i den allmännyttiga verksamheten, kan värdet av nyttjandet ses som fullföljdsinkomst respektive fullföljdsutgift vid denna bedömning.

Tidsperiod

Fullföljdskravet i 7 kap. anger att bedömningen ska ske sett över en längre tid. Som framhållits inledningsvis bör fullföljdskravet omfatta från beskattning undantagna intäkter. Dessa ska användas i den allmännyttiga verksamheten inom en rimlig tidsperiod. Kontrollskäl motiverar att denna tidsperiod inte kan vara alltför lång. Å andra sidan bör en allmännyttig organisations medelsanvändning i minsta mån styras av skatteöverväganden – som att fullföljden av skatteskal måste ske vid en viss tidpunkt – vilket kan resultera i att urvalet av destinatärer och verksamhet inte blir den bästa från allmännyttig synpunkt.

Det gällande fullföljdskravet kan sägas utgå ifrån att både avkastningen och den allmännyttiga verksamheten är relativt jämn och kontinuerlig över tiden. Detta stämmer säkert även i flertalet fall, men inte alltid. I det ekonomiska läge som nu råder kommer exempelvis avkastningsnivåerna att förändras väsentligt. I ett inte alltför långt tidsperspektiv från 1990-talets början har avkastningsräntor varierat mellan ca 14 procent och 1 procent. Utgifterna för verksamheten kan även variera av många skäl särskilt för allmännyttiga juridiska personer som söker stödja mer unika och avancerade projekt. Ett särskilt problem föreligger för allmännyttiga juridiska personer som bedriver verksamhet i egna anläggningar och där utgifterna för underhåll och reparationer enligt konventionella redovisningsnormer inträffar periodiskt och därmed med mycket ojämna belopp.

Det kan ifrågasättas om den gällande tillämpningen av fullföljdskravet innebär en bra avvägning av de målkonflikter som beskrivits ovan. En tolkning av fullföljdskravet som det ursprungligen formulerades är att detta inte är uppfyllt vid en längre och beaktansvärd underaktivitet. I sin lydelse före införandet av inkomstskattelagen angavs fullföljdskravet i 7 § 6 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt på följande sätt. "Om stiftelse under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar, är stiftelsen oavsett dess ändamål skattskyldig för all inkomst." Fullföljdskravet beskrivs på ett liknande sätt i förarbetena. Tillämpningen av fullföljdskravet torde även ha kännetecknats av flexibilitet. I rättspraxis har vissa tydliga normer angetts såsom bedömning över längre tid genom genomsnittsanvändningsgraden för en period på

fyra år bakåt i tiden plus innevarande beskattningsår; se rättsfallet RÅ 2001 ref. 17.

En sådan norm har även uttalats i förarbetena till fullföljdskravet för ideella föreningar; prop. 1976/77:135 s. 81. I detta lagstiftningsärende uttalade skatteutskottet, SkU 1976/77:45 s. 29 f., att utskottet inte uteslöt att en genomsnittsbedömning i vissa fall kan omfatta en längre tidsperiod än denna femårsperiod. Särskilt angavs att en ideell förening bör i rimlig omfattning kunna avsätta medel exempelvis för planerade omfattande reparationer av uthyrd fastighet, längre fram i tiden än fem år. Vidare uttalades att vissa allmännyttiga föreningar har kostnader som varierar starkt från år till år och att möjligheterna att få bidrag till verksamheten likaså kan variera. Även för detta fall var utskottets uppfattning att en mer generös bedömning skulle kunna komma i fråga, om det står klart att föreningen sett på sikt disponerar minst 80 procent av sina inkomster för sitt allmännyttiga ändamål och att man i det aktuella fallet kan bortse från skatteflyktsaspekter.

Problemet i de situationer som beskrivs av utskottet är att en för låg användningsgrad ett eller några år inte alltid kan uppvägas av en bedömning bakåt i tiden så som anges i rättsfallet om Stiftelsen Stockholms Sjömanshem (RÅ 2001 ref. 17) och i prop. 1976/77:135. Skatteutskottets ovan angivna uppfattning syftar på att bedömningen även måste omfatta vad som händer under kommande år. I praxis har en sådan bedömning ansetts möjlig genom att i vissa fall beakta användningsgraden under några år efter året/åren med för låg användningsgrad; se rättsfallen RÅ 2001 ref. 17 och RÅ 2001 ref. 65.

Enligt utredningens uppfattning är frågan om hur en bedömning över längre tid ska ske den mest problematiska komponenten i fullföljdskravet. Ett antal frågor har klarlagts i praxis och den gällande rättstillämpningen torde i flera avseenden vara flexibel. Det torde vara svårt och inte tillräckligt motiverat att göra en mer detaljerad lagreglering av periodbedömningen. Det framstår dock som angeläget att tillämpningen i den situation som diskuteras nyss blir tydlig, dvs. då en allmännyttig juridisk person ska kompensera en för låg användningsgrad genom högre användning senare år.

Utredningen anser att ett alternativ är att i fullföljdsbestämmelsen explicit ange ett förfarande (eftersyn) ungefär i linje med praxis i RÅ 2001 ref. 65. En explicit bestämmelse kan dock kräva administrativa förfaranden som annars inte behövs. Ett alternativ är att i

lagtexten mer principiellt betona att fullföljdskravet är uppfyllt även om användningsgraden är för låg några år om det kan antas att detta är tillfälligt. Vid bedömningen skulle då kunna beaktas hur fullföljdskravet uppfyllts tidigare år, skälen att användningsgraden inte uppfylls innevarande år samt skälen för att den kan förväntas åter uppfyllas kommande år. Utredningen har stannat för att ge bestämmelsen den nu skisserade utformningen. Denna utformning anges i utredningens förslag till lagtext.

Den gällande lydelsen av periodregeln är ”sett över en period av flera år”. Formuleringen infördes i inkomstskattelagen och någon ändring i sak avsågs inte. Utredningens förslag ”under något eller några år inte har bedrivit verksamhet i tillräcklig omfattning” ligger närmare den ursprungliga lydelsen och vad som framgår av ursprungliga förarbetena till den bestämmelsen. Förslaget anger även tydligare än nuvarande bestämmelse att det normalt föreligger en period av några år under vilken brister i fullföljden kan åtgärdas, innan fullföljdskravet inte är uppfyllt.

Den sammantagna effekt som utredningen eftersträvar i denna del är följande. Vissa brister i fullföljden för något eller några år ska inte leda till att den allmännyttiga organisationen ska gå miste om sin skatteprivilegierade ställning, under förutsättning att omständigheterna är sådana att inget oegentligt förfarande är för handen.

4.10.3 Gemensamma frågor för verksamhetskravet och fullföljdskravet

Som anges i avsnitt 4.10.1 finns det skäl för att verksamhetskravet liksom fullföljdskravet inte ska bedömas isolerat per beskattningsår utan sett över en längre tid. Verkningarna av bristande uppfyllelse av respektive regel skiljer sig dock väsentligt åt. En för låg användningsgrad vad gäller fullföljden har normalt endast som konsekvens att fullföljden av den allmännyttiga verksamheten i den delen förskjuts framåt i tiden. Vad gäller verksamhetskravet innebär en bristande uppfyllelse däremot att medel omedelbart och definitivt frånhänds den allmännyttiga verksamheten. Det motiverar en strängare tillämpning av verksamhetskravet än av fullföljdskravet.

Utredningen anser därför att en viss, mindre flexibilitet bör gälla även för verksamhetskravet. Det betyder att en bedömning av verksamhetskravet ska kunna ske i ett längre tidsperspektiv, men att det

endast är mindre överskridanden som kan botas vid denna bedömning. Utformningen av förslaget till regel framgår av lagtexten.

I de situationer då en allmännyttig organisation använder medel för en inte allmännyttig verksamhet måste detta eventuellt beaktas inte bara vid tillämpning av verksamhetskravet utan även vid tillämpning av fullföljdskravet. Enligt utredningens uppfattning ska verksamhetskravet bedömas enbart med avseende på omfattningen av den allmännyttiga respektive den övriga verksamheten och oberoende av omfattningen av fullföljden.

Det är mer osäkert hur fullföljdskravet påverkas av att en del av verksamheten avser annat än det allmännyttiga ändamålet. Det kan finnas flera tänkbara sätt att beräkna och bedöma detta. Utredningen anser dock att verksamhetskravet bör ha en restriktiv tillämpning. Därför bör inte förekomsten av icke-allmännyttig verksamhet få minska kravet på fullföljdens storlek jämfört med om verksamheten vore helt allmännyttig. Utredningen anser att en tolkning efter ordalydelsen är den mest närliggande tolkningen av bestämmelserna om verksamhets- och fullföljdskraven. Detta innebär att ”bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar” medför att 80 procent av den totala avkastningen, här exemplifierad med 100, ska användas för allmännyttig verksamhet. Resterande 20 får fördelas mellan fondering och icke-allmännyttig verksamhet. Den icke-allmännyttiga verksamheten blir $8,88^3$, den allmännyttiga verksamheten blir 80 och 11,12 används till fondering. Utredningen tar därmed inte ställning till hur tillämpningen sker enligt nuvarande regler, eftersom denna tillämpning sker i en annan rättslig miljö än den föreslagna.

Situationer av detta slag bör vara sällsynta och kommer att bli än mer sällsynta om utredningens förslag till vidgade ändamål för stiftelser genomförs.

³ $x = 10\%(80+x)$. X är storleken på den icke-allmännyttiga verksamheten.

4.10.4 Uttagsbeskattning

Utredningens förslag: Den skatt som påförs på grund av uttagsbeskattning vid en stiftelses återinträde i inskränkt skattskyldighet får tillgodoräknas vid fullföljdsberäkningen.

Av direktivet framgår att utredningen ska beakta de problem som är kopplade till att ett inskränkt skattskyldigt subjekt över tiden kan ändra skattemässig status. Bakgrunden till att denna fråga har aktualiserats torde vara att det under senare år i viss utsträckning har förekommit att en allmännyttig stiftelse inte kunnat uppfylla fullföljdskravet och därför tvingats byta skatterättslig karaktär från att vara inskränkt skattskyldig till att bli oinskränkt skattskyldig. En effekt av denna ändring av skattskyldighetens omfattning är att stiftelsen ska uttagsbeskattas om den åter vill bli inskränkt skattskyldig, vilket får antas vara det normala förhållandet i dessa fall. Problematiken hänger samman med att bestämmelserna om uttagsbeskattning under senare år utvidgats så att de omfattar fler situationer än tidigare. Denna utvidgning beror bl.a. på att lagstiftaren har haft olika skattesituationer för ideella föreningar för ögonen. Eftersom bestämmelserna om uttagsbeskattning är allmänna bestämmelser som tillika är generellt utformade är de även tillämpliga på stiftelser.

Den fråga som uppkommer är hur konsekvenserna av en uttagsbeskattning förhåller sig till kravet på fullföljd och den ideella organisationens civilrättsliga möjligheter att använda sitt kapital för en skattebetalning.

Diskussionen i detta avsnitt inriktas på stiftelsernas situation men är – bortsett från de restriktioner som kan föreligga beträffande användningen av organisationens kapital – giltig även för ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Bakgrund

I 22 kap. inkomstskattelagen finns bestämmelser om beskattning av uttag av en tillgång eller tjänst ur näringsverksamheten (uttagsbeskattning). Med uttag avses bl.a. att en näringsverksamhet upphör eller att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör liksom att tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet

föreligger för inkomst från den förra men inte för inkomst från senare delen. Ett uttag ska enligt bestämmelserna behandlas som om tillgången eller tjänsten avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses enligt 61 kap. 2 § tredje stycket inkomstskattelagen det pris som den skattskyldige skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

Bestämmelserna om uttagsbeskattning syftar till att upprätthålla en symmetri i den skattemässiga behandlingen av uttag av en tillgång eller av en tjänst ur näringsverksamheten jämfört med en avyttring av tillgången eller tjänsten till marknadsmässigt pris. I bägge fallen ska de ekonomiska värden som hänförs till tillgången eller tjänsten beskattas i näringsverksamheten. Bestämmelserna syftar också till att neutralisera de kostnadsavdrag som gjorts i näringsverksamheten om en vara eller tjänst skulle tas ut utan marknadsmässig ersättning. Det ska således inte spela någon roll hur en skattskyldig förfogar över en tillgång eller tjänst i sin näringsverksamhet. Bestämmelserna om uttagsbeskattning gäller inkomstslaget näringsverksamhet. Som en konsekvens härav är de tillämpliga på alla juridiska personer oavsett vilken verksamhet som bedrivs, eftersom juridiska personer endast har ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. Därmed omfattas bl.a. stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund av bestämmelserna om uttagsbeskattning.

Före 1990 års skattereform framgick att överföring av tillgångar från en förvärvskälla till en annan skulle redovisas som intäkt i den överförande förvärvskällan och som kostnad i den mottagande förvärvskällan (p. 1 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen). Så länge den överförda tillgången fanns kvar i en näringsverksamhet hos ett och samma skattesubjekt ansågs dock inte någon vinst vara realiserad. En sådan överföring skedde därför normalt till bokförda värden i stället för marknadsvärden.

Mot bakgrund av att skattereformen medförde att en juridisk person enbart har ett inkomstslag ansågs det inte längre föreligga något behov av en särskild bestämmelse om den skattemässiga behandlingen av överföringar av tillgångar mellan olika verksamheter hos en och samma juridiska person. Vad lagstiftaren dock inte synes ha beaktat vid genomförandet av reformen var att en ideell förening kunde göra sådana överföringar från en skattepliktig verksamhet till en skattebefriad verksamhet. Det förelåg därför

under tiden omedelbart efter skattereformen ett behov att en lagändring för att komma till rätta med denna situation.

Efter skattereformen har tillämpningsområdet för bestämmelserna om uttagsbeskattning utvidgats genom lagändringar åren 1994 och 1999.

Lagändringarna 1994 innebar att uttagsbeskattning bl.a. ska inträda om verksamheten i en förvärvskälla har upphört och om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla. Lagändringarna 1999 innebar i sin tur att uttagsbeskattning bl.a. ska inträda om tillgångar förs över från en skattepliktig del av en näringsverksamhet till en annan, skattebefriad del av verksamheten. Dessa lagändringar tog som nämnts i första hand sikte på att anpassa uttagsbeskattningsbestämmelserna till skattesituationen för ideella föreningar. Som en konsekvens härav förelåg under tiden efter lagändringarna oklarhet om de nya, utvidgade bestämmelserna även var tillämpliga på stiftelser. Denna rättsfråga blev emellertid besvarad genom rättsfallet RÅ 2004 ref. 93.

Målet gällde en avkastningsstiftelse som under en följd av år varit inskränkt skattskyldig enligt de allmänna bestämmelserna för skattelättnad för stiftelser men som förlorat denna skattelättnad på grund av att fullföljdskravet inte längre var uppfyllt. Stiftelsen, som hade blivit oinskränkt skattskyldig, övervägde nu att vidta erforderliga åtgärder för att återigen bli inskränkt skattskyldig. Stiftelsen ansökte därför om förhandsbesked bl.a. om ett sådant karaktärsbyte skulle föranleda uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. 5 § inkomstskattelagen. Regeringsrätten fann i likhet med Skatterättsnämnden att stiftelsen skulle uttagsbeskattas vid ett sådant karaktärsbyte.

Ett annat rättsfall som är av intresse i detta sammanhang är RÅ 2004 ref. 94. I målet skulle en skattskyldig stiftelse med ett religiöst ändamål överföra sin verksamhet inklusive tillgångar och skulder till ett registrerat trossamfund med stöd av bestämmelserna i lagen (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall. I sin ansökan om förhandsbesked om stiftelsen skulle uttagsbeskattas, och om vilket skattemässigt anskaffningsvärde som de från stiftelsen övertagna tillgångarna i så fall skulle få hos trossamfundet, hävdade både stiftelsen och trossamfundet att överföringen skulle ses som ett universalfång, och inte som en överlåtelse, och därmed inte föranleda uttagsbeskattning. Regeringsrätten fann emellertid i likhet med Skatterättsnämnden att den avsedda överföringen i

skatterättsligt hänseende utgjorde en avyttring och att uttagsbeskattning skulle ske.

En central fråga som uppstår vid uttagsbeskattning är hur man ska beräkna det belopp som ska uttagsbeskattas. Det belopp som avses är den värdeökning som stiftelsens tillgångar har genomgått under den tid som stiftelsen varit oinskränkt skattskyldig. För att kunna göra denna beräkning måste man fastställa både tillgångarnas skattemässiga anskaffningsvärde och tillgångarnas marknadsvärde vid tidpunkten för inträdet av uttagsbeskattningen. Vad gäller det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna kan – om en stiftelse tidigare har varit inskränkt skattskyldig innan den blev oinskränkt skattskyldig – stiftelsens tillgångar vara anskaffade både under den tid som stiftelsen varit inskränkt skattskyldig och under den tid som den varit oinskränkt skattskyldig. Det är därför viktigt att bestämma från vilken tidsperiod som var och en av stiftelsens tillgångar härrör.

Det skattemässiga anskaffningsvärdet på en tillgång motsvaras normalt av tillgångens anskaffningsutgift ökad med eventuell förekommande förbättringsutgift. Detta anskaffningsvärde gäller för tillgångar som stiftelsen anskaffat under den tid som den har varit oinskränkt skattskyldig. Däremot är det inte lika klart att detta gäller tillgångar som stiftelsen har anskaffat innan den blev oinskränkt skattskyldig, dvs. under den tid som stiftelsen var inskränkt skattskyldig. Följande exempel illustrerar problemet med vilket anskaffningsvärde som ska utgöra det skattemässiga anskaffningsvärdet på en tillgång.

Antag att en avkastningsstiftelse anses inskränkt skattskyldig enligt de allmänna bestämmelserna om skattelättnader för stiftelser i 7 kap. 3–6 §§ inkomstskattelagen när den bildas under inkomståret 1. Den anskaffar då vissa tillgångar till en utgift på 100. På grund av att stiftelsen inte uppfyller fullföljdsrekvisitet i 7 kap. 6 § inkomstskattelagen övergår stiftelsen under inkomståret 5 till att bli oinskränkt skattskyldig. Stiftelsens tillgångar har vid denna tidpunkt ett marknadsvärde av 400. Fyra år senare, eller under inkomståret 9, blir stiftelsen återigen inskränkt skattskyldig eftersom den nu uppfyller samtliga rekvisit för skattelättnad. Marknadsvärdet på tillgångarna uppgår vid denna tidpunkt till 600.

Enligt bestämmelsen i punkt 2 i 22 kap. 5 § inkomstskattelagen ska stiftelsen uttagsbeskattas vid utgången av inkomståret 9, eftersom skattskyldigheten för stiftelsens verksamhet delvis har upphört. Att stiftelsen har bytt skatterättslig karaktär fastställs

taxeringsmässigt under inkomståret 10, som tillika är taxeringsår för inkomståret 9. Av lagtext och förarbeten följer att uttagsbeskattning ska ske vid tidpunkten för skattskyldighetens upphörande. I detta fall ska uttagsbeskattning således ske vid utgången av inkomståret 9. Marknadsvärdet på tillgångarna uppgår nu till 600 och de har ett anskaffningsvärde av 100. I förstone kan tyckas att 500 ska uttagsbeskattas.

Av allmänna skatterättsliga principer följer dock att tillgångarnas skattemässiga värde bör justeras till dess marknadsvärde under inkomståret 5 då stiftelsen byter skatterättslig karaktär från att vara inskränkt skattskyldig till att bli oinskränkt skattskyldig. Detta innebär att stiftelsen bör få räkna upp tillgångarnas anskaffningsvärde från 100 till 400 varefter beloppet som ska uttagsbeskattas under inkomståret 9 endast uppgår till $(600-400 =) 200$, dvs. det belopp med vilket tillgångarna har ökat i värde under den tid som stiftelsen varit oinskränkt skattskyldig.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 93 förklarat att det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna ska justeras när stiftelsen övergår från att vara inskränkt skattskyldig till att vara oinskränkt skattskyldig. Regeringsrätten fann därtill i likhet med Skatterättsnämnden att kapitalvinst och kapitalförlust skulle beräknas med utgångspunkt i att tillgångarna hade avyttrats mot en ersättning som motsvarade marknadsvärdet vid tidpunkten för karaktärsbytet. För tillgångar som stiftelsen hade anskaffat under den tid som den varit inskränkt skattskyldig skulle stiftelsen inte tillämpa den faktiska utgiften utan tillgångarnas marknadsvärde vid utgången av det beskattningsår då stiftelsen tappade sin skattelättnad. Dessa marknadsvärden skulle också tillämpas vid beräkningen av det genomsnittliga omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 7 § inkomstskattelagen, dvs. för delägarrätter och fordringsrätter. För tillgångar som hade anskaffats under den tid då stiftelsen varit oinskränkt skattskyldig skulle stiftelsen använda den faktiska anskaffningsutgiften.

Att det är marknadsvärdet och inte tillgångarnas faktiska anskaffningsutgift som ska utgöra det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna när den skattskyldige övergår från att vara inskränkt skattskyldig till att vara oinskränkt skattskyldig har Regeringsrätten bekräftat i rättsfallet RÅ 2004 not. 193 som gällde en ideell förening.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 94 också klargjort att marknadsvärdet ska utgöra det skattemässiga anskaffningsvärdet hos mottagaren av en underprisöverlåtelse när den som överför tillgången kommer att uttagsbeskattas på grund av överlåtelsen.

Utredningens bedömning

I förstone kan tyckas att det inte är rimligt att en stiftelse som byter skatterättslig karaktär från att vara oinskränkt skattskyldig till att vara inskränkt skattskyldig ska uttagsbeskattas. För att en stiftelse ska åtnjuta lättnader i beskattningen krävs att samtliga krav för skattelättnad är uppfyllda, t.ex. att stiftelsen använder avkastningen på sina tillgångar i skäligen utsträckning för ett allmännyttigt ändamål. Om detta eller något annat lagstadgat krav inte är uppfyllt är stiftelsen däremot oinskränkt skattskyldig, dvs. skattskyldig för alla sina inkomster. När stiftelsen sedan uppfyller kraven för skattelättnad övergår den till att bli inskränkt skattskyldig. Uttagsbeskattning ska då ske.

Denna uttagsbeskattning är motiverad såväl materiellt som lagstiftningsmässigt. Uttagsbeskattningen skapar nämligen neutralitet i den skattemässiga behandlingen av olika typer av avkastning på kapitaltillgångar, dvs. mellan kapitalinkomster och kapitalvinster. Om skatteplikt föreligger för löpande avkastning på en kapitaltillgång bör även skatteplikt föreligga för vinst på samma tillgång. Detsamma gäller också vid det omvända förhållandet. Om skattefrihet föreligger för löpande avkastning bör därför skattefrihet även föreligga – vilket det också gör – på kapitalvinster. Att en skattemässig neutralitet upprätthålls är särskilt viktigt i de fall då föreskrifterna för en stiftelse ger utrymme för att främja inte bara kvalificerade utan också okvalificerade ändamål.

En annan neutralitetsaspekt som beaktas vid beskattningen av stiftelser är den skattemässiga behandlingen av kapitaltillgångar efter det att den skattskyldige har tappat sin skatteprivilegierade ställning, t.ex. när en stiftelse som är inskränkt skattskyldig genomgår ett karaktärsbyte och blir oinskränkt skattskyldig. Genom en fast rättspraxis är det numera klarlagt att det är tillgångarnas marknadsvärde vid utgången av det sista beskattningsår som stiftelsen är inskränkt skattskyldig och inte tillgångarnas faktiska anskaffningsutgift som ska utgöra det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna efter ett karaktärsbyte. En sådan

justering av tillgångarnas skattemässiga anskaffningsvärde upprätthåller neutraliteten i skattesystemet. Den leder till att det endast är den värdeökning som skett av stiftelsens tillgångar under dess tid som oinskränkt skattskyldig som kommer att uttagsbeskattas när den återigen blir inskränkt skattskyldig.

En central fråga är under vilket beskattningsår uttagsbeskattningen ska äga rum. Av rättspraxis framgår att Regeringsrätten har klargjort att det är vid utgången av det beskattningsår som föregår det år då den skattskyldige beskattas som inskränkt skattskyldig. Det betyder med andra ord att uttagsbeskattningen ska ses som det årets sista händelse. Denna beskattning innebär samtidigt att stiftelsens tillgångar anses återanskaffade till det pris som låg till grund för uttagsbeskattningen, dvs. tillgångarnas marknadspris. Det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna är inte längre deras faktiska anskaffningskostnad utan i stället deras marknadsvärde.

De nu redovisade rättsliga förhållandena får anses klarlagda genom Regeringsrättens praxis. Utredningen finner för sin del ingen grund för att föreslå någon avvikelse från denna praxis.

En oklar rättsfråga är emellertid hur uttagsbeskattningen kommer att påverka bedömningen av fullföljdskravet. Om t.ex. en allmännyttig stiftelse övergår från att vara oinskränkt skattskyldig till att vara inskränkt skattskyldig blir stiftelsen uttagsbeskattad. För en stiftelse som inte har ett eget disponibelt kapital kan skatten på grund av det fiktiva uttaget medföra en mycket komplicerad situation. Om stiftelsen inte har tillräckligt med likvida tillgångar för att kunna betala sin skatt och om stiftelseförordnandet i denna situation inte heller medger användning av stiftelsens donationskapital, är det inte säkert att den kan dela ut så mycket av sin avkastning att stiftelsen kommer att kunna uppfylla fullföljdskravet. Därmed omöjliggörs ett skatterättsligt karaktärsbyte och stiftelsen kommer att förbli oinskränkt skattskyldig.

Utredningen uppfattar direktiven så att en lösning för stiftelsernas del bör läggas fram. Det problem som behöver lösas är således att bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet för stiftelser i 7 kap. inkomstskattelagen stimulerar till att uppfylla fullföljdskravet samtidigt som det finns bestämmelser i 22 kap. samma lag som medför att stiftelsen drabbas av en skatt som den kanske inte kan betala.

Som utredningen redan framhållit är bestämmelserna om uttagsbeskattning motiverade av både neutralitets- och lagstift-

ningsskäl. Utredningen är därför inte beredd att föreslå ett allmänt undantag från uttagsbeskattning i dessa situationer. Med hänsyn härtill finner utredningen att den närmast till hands liggande lösningen är att godta att skatten på grund av det fiktiva uttaget får beaktas vid fullföljdsberäkningen. Skatten skulle alltså anses likvärdig med att stiftelsen ger ut motsvarande summa i sin allmännyttiga verksamhet. En sådan lösning ligger enligt utredningens uppfattning helt i linje med de grundläggande principer på vilka bestämmelserna om undantag från inkomstbeskattning för allmännyttig verksamhet vilar. Med denna lösning bör flertalet fall av skatterättsliga karaktärsbyten kunna äga rum utan att likviditetsproblem uppstår för stiftelsen. Utredningen vill också peka på att förslaget om en utvidgning av ändamålen för stiftelser och lättnader i fullföljdskravet bör medföra att skatterättsliga karaktärsbyten och därmed uttagsbeskattning inte kommer att ske i samma omfattning som tidigare.

4.10.5 Dispens från fullföljdskravet

Utredningens förslag: Möjligheten till dispens från fullföljdskravet i samband med investeringar i fastigheter o.d. tas bort.

Bakgrund

Såväl ideella föreningar som registrerade trossamfund kan under vissa förutsättningar medges dispens från kravet på fullföljd (7 kap. 11–12 §§ inkomstskattelagen). Förutsatt att föreningen eller trossamfundet har för avsikt att förvärva en fastighet eller någon annan anläggning för den ideella verksamheten eller avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som man använder finns denna möjlighet till dispens. Ett beslut om dispens får avse högst fem beskattningsår i följd och medges av Skatteverket. Beslutet får förenas med villkor att säkerhet eller liknande ska ställas för den skatt som föreningen eller samfundet kan bli skyldig att betala med anledning av dispensbeslutet. Genomförs inte den investering som dispensen avser inom föreskriven tid eller har något annat villkor i dispensbeslutet inte iakttagits blir föreningen eller trossamfundet skattskyldig som om någon dispens aldrig medgetts.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén skulle enligt sina direktiv pröva om dispensreglerna kunde undvaras. I samband med denna översyn uttalade kommittén följande (SOU 1995:63 s. 201):

Redan vid reglernas tillkomst antogs att behovet av dispens skulle bli ganska litet eftersom fullföljdsbedömningen inte skall göras för ett isolerat beskattningsår utan över en femårsperiod. De uppgifter som vi fått från skattemyndigheterna visar att antagandet var riktigt. Inte ens i de största länen har man haft mer än något enstaka dispensärende per år och i några län har det inte förekommit något ärende alls.

Med hänsyn till de förslag som lämnades om avkastningsberäkningen bedömde kommittén dock att antalet dispensansökningar skulle kunna öka något och föreslog att möjligheten till dispens skulle finnas kvar.

Utredningens bedömning

Ett övergripande uppdrag till utredningen är att söka åstadkomma enkla och överskådliga regler. Med ett sådant uppdrag anser utredningen att en bestämmelse av detta slag måste ifrågasättas. Behovet av dispens antogs redan från tillkomsten av reglerna vara ganska litet då fullföljdsbedömningen ska göras sett över en period av flera år. Detta antagande har visat sig stämma och enligt uppgift från Skatteverket har antalet ansökningar om dispens under de senaste åren varit mycket få – högst ett tiotal i hela landet.

Det framstår som klart att behovet av denna undantagsbestämmelse inte är så stort att det motiverar att den finns kvar. Även förenklingsskäl och det allmänt sett mindre lämpliga i att ha dispenserregler i skattesystemet talar för att regeln bör avskaffas. Inte heller ger de förändringar i övrigt som utredningen föreslår – särskilt den generösare utformningen av fullföljdskravet – anledning att anta att behovet av dispenser skulle öka. Utredningen föreslår därför att denna dispensmöjlighet tas bort. Genom en övergångsbestämmelse ges de föreningar och samfund som fått eller får dispens före ikraftträdandet möjlighet att fullfölja sin investering på planerat sätt.

5 De allmännyttiga organisationernas finansiering

5.1 Inledning

Med tiden har frågan om hur de ideella organisationerna kan uppbringa medel till sin verksamhet kommit allt mer i förgrunden. Att så har skett torde främst bero på att föreningarnas ideella verksamhet kommit att bli allt mer kostnadskrävande och att finansieringen av verksamheten därför blivit en allt viktigare del av föreningslivet. Detta har påskyndat utvecklingen så att kopplingen mellan ideell verksamhet och näringsverksamhet blivit allt mer framträdande. Det har tagit sig uttryck i bl.a. en omfattande sponsringsverksamhet från näringslivets sida men också i att ideella föreningar i större omfattning börjat bedriva näringsverksamhet. För utredningen har det därför varit viktigt att ägna frågan om de ideella organisationernas sätt att finansiera sin verksamhet stor uppmärksamhet.

Ursprungligen torde de ideella föreningarna ha varit organiserade kring frivilligt, oavlönat arbete för den goda sakens skull. I vissa fall kan säkert en låg medlemsavgift ha tagits ut för att täcka de mindre utgifter som kan ha behövts för att administrera föreningen. I anslutning till att den ideella verksamheten med åren ökat har också högre krav ställts på att föreningen kunnat anskaffa medel för sin verksamhet. I vårt nutida samhälle har anskaffandet av medel fört fram till att vissa föreningar numera bedriver en tämligen omfattande och välorganiserad verksamhet. Inkomstskattemässigt har denna i många fall utan tvivel karaktär av rörelse och fastighetsförvaltning, ja i några fall också näringsverksamhet i form av jordbruk och skogsbruk.

För de religiösa föreningarna, av vilka många numera är samlade under beteckningen registrerade trossamfund, torde medelsbehovet ha täcks på samma sätt som hos andra ideella föreningar men här

tillkom med all sannolikhet ett förhållandevis stort mått av gåvor, bl.a. i form av kollekt. Den ovan nämnda utvecklingen, med en allt mer omfattande ekonomisk verksamhet torde i viss utsträckning förekomma också hos de religiösa föreningarna och trossamfunden.

Exemplifiering

Som nyss nämndes anser sig utredningen ha kunnat iaktta att det inte är ovanligt att ideella föreningar anskaffar pengar till sin verksamhet genom att driva olika slag av näringsverksamhet. Detta är i och för sig inget nytt och har också delvis accepterats i skattelagstiftningen genom de nu gällande undantagen från skatteplikt för inkomster från bl.a. naturligt anknuten och hävdvunnen verksamhet. Utredningen håller det dock för troligt att denna utveckling har accelererat under senare år och vill här ge några exempel på hur situationen kan se ut.

Det tydligaste exemplet är sannolikt det som avser olika slag av s.k. second-handverksamhet. Sådan verksamhet har under många år bedrivits exempelvis hos Myrorna, en inom Frälsningsarmén förekommande verksamhet. Denna verksamhet synes år efter år ha legat på ganska låg nivå men har under det senaste decenniet utvecklats starkt. Detta kan ha skett på grund av konkurrens från andra ideella organisationer som Emmaus och Röda Korset men också därför att privata företagare kommit att ägna sig åt branschen. Ett sätt att möta den framtida situationen på området togs av Myrorna under förra året då en särskild affärsutvecklare anställdes. Avsikten med ett sådant arrangemang är att göra just affärsverksamheten effektivare och attraktivare i syfte att få in mer pengar till den ideella hjälpverksamheten.

Ett annat exempel i nutid är att Röda Korset, som bedriver bl.a. second-handverksamhet i affärer kallade Kupan, har utvecklat denna idé på så sätt att en viss, mer exklusiv del av verksamheten numera drivs i särskilda affärer kallade Kupan Vintage.

Friskis och Svettis-föreningarna konkurrerar med privata gym och satsar i vart fall i storstäderna på att göra detta i egna lokaler, en utveckling som stärker dessa ideella föreningars konkurrenskraft gentemot privata företagare.

Inom Svenska kyrkan bedrivs redan nu en viss begravningsbyråverksamhet i konkurrens med privata företag. Inom kyrkan finns

eller planeras på olika håll i landet satsningar på skolor, vård och omsorg. I vissa fall avses detta ske genom kombinerade verksamheter som innebär att såväl skola som äldrevård, LSS-boende (boende för vissa funktionshindrade) och vanliga hyreslägenheter samlas i hus där också matsal och café kan finnas. I något fall finns inom kyrkan också planer på att öppna en vårdcentral med temat att vård ska ges såväl kropp som själ. Som ytterligare exempel på vad som kan förekomma vill utredningen nämna att kyrkan inom ett visst stift under en tid drev sågverksrörelse och på ett annat håll bedriver bensinstationsrörelse.

Sammantaget visar dessa exempel att de ideella föreningarna och registrerade trossamfundet finner nya vägar att finansiera sin allmännyttiga verksamhet. Ofta är det fråga om en näringsverksamhet som till sitt innehåll ligger nära det som kan betecknas som föreningens eller samfundets kärnverksamhet och i vissa fall skulle kunna ses som ett utflöde av den. I några fall bedrivs även själva näringsverksamheten med inslag av allmännytta, exempelvis genom att man där bereder plats för personer som annars skulle ha svårt att få sysselsättning på arbetsmarknaden. Röda Korsets Kupanverksamhet är ett sådant exempel. De överskott som näringsverksamheten ger innebär att också den allmännyttiga delen kan utvecklas. Samtidigt ligger det i sakens natur, som också framgår av exemplen ovan, att det lätt uppstår ett intresse hos den som bedriver sådan verksamhet att inte bara driva den i finansierande syfte utan även att utveckla verksamheten rent affärsmässigt.

Stiftelser

För stiftelsernas del har anskaffningen av medel till verksamheten naturligt nog varit avklarad i de allra flesta fall redan i samband med bildandet av stiftelsen. Bortsett från de s.k. insamlingsstiftelserna har stiftelsen bildats genom att ett visst kapital avskiljts för det ändamål som stiftaren eller stiftarna velat främja. Stiftelsernas finansiering har således varit ordnad redan från starten genom avkastningen på det egna kapitalet och så har det förblivit för de allra flesta av dessa stiftelser.

5.2 Utredningens allmänna ställningstagande i finansieringsfrågan

Situationen i dag kan sägas vara den att utredningen – liksom den som senare har att ta ställning till utredningens förslag – står inför frågan hur den utveckling som har skisserats ovan ska bedömas. Som utredningen vill se det finns det två olika vägar att välja mellan. Den ena innebär att man godtar den faktiska utveckling som har skett och alltjämt sker på finansieringsområdet. Vid detta alternativ bör också vägas in att utvecklingen måste anses ha, om inte direkt främjats av det allmänna så ändå skett med statsmaktens goda minne.

I detta fall blir uppgiften därför att reglera den förefintliga situationen så att den medger de ideella organisationerna att verka i den uppkomna miljön på ett sätt som underlättar arbetet att främja de allmännyttiga ändamålen och helst också minimera den administrativa bördan. Dessutom bör regelsystemet göras så klart och tydligt att det utan större svårighet kan förstås av de personer som fått uppgiften att ansvara för den ideella verksamhetens bedrivande och finansiering.

Den andra vägen som står till buds är att mer än tidigare – ja kanske fullt ut – hävda att det som ska skyddas av inkomstskattelagstiftningen är den rent ideellt bedrivna verksamheten. Detta alternativ skulle innebära att regelsystemet stramades upp med en återgång till beskattning av sådana verksamheter som inkomstskattemässigt är att klassificera som näringsverksamhet. I stort sett innebär detta alternativ att inkomster från näringsverksamhet i princip alltid skulle beskattas. Undantag torde emellertid även i detta fall behöva göras för inkomster av näringsverksamhet som uppkommer som en naturlig följd av bedrivandet av den ideella verksamheten eller som utgör ett direkt led i denna verksamhet. Men skattefriheten skulle alltså i ett sådant perspektiv i huvudsak omfatta kapitalinkomster.

I detta sammanhang måste också det vanliga näringslivets situation uppmärksammas och dess intressen beaktas. För även om den ideella sektorn är av mycket stor betydelse i vårt land är näringslivet av ännu större betydelse eftersom det är därifrån den största delen av kraften i samhällets ekonomi kommer. Det kan också hävdas att den ideella sektorn för sin existens i betydande grad är beroende av ett väl fungerande näringsliv. Det nu sagda betyder att en fungerande finansieringslösning för den ideella

sektorns del enligt utredningens uppfattning måste balanseras av mot näringslivets intressen på ett ansvarsfullt sätt.

För utredningens del har valet mellan de två alternativen inte varit särskilt svårt. Vi ser nämligen knappast någon realistisk väg tillbaka till en situation där endast rent ideell verksamhet skulle skattegynnas. Den utveckling som vi sett under de senaste decennierna med en snarast accelererande hastighet under de allra senaste åren gör att det realistiska alternativet är att acceptera förändringarna och att försöka reglera dem på ett förnuftigt och balanserat sätt.

I det följande tar utredningen upp frågan om hur den lösning bör se ut som tillåter att en ideell förening eller ett registrerat trossamfund delvis finansierar sin allmännyttiga verksamhet genom att driva näringsverksamhet. Vi redovisar inledningsvis de ideella föreningarnas nuvarande möjligheter att finansiera sin verksamhet och tar sedan upp frågan om betydelsen i detta sammanhang av medlemmarnas ideella arbete för föreningen. Slutligen tar vi upp en aspekt som kommit fram under senare år, nämligen om det bör tillåtas att verksamheten bedrivs genom en annan – fysisk eller juridisk – person med bibehållen skattefrihet för den intjänade inkomsten för föreningens del.

5.3 Nuvarande bestämmelser om skattefria inkomster

Utredningens bedömning: Inga ändringar görs i de ideella organisationernas skattefrihet för kapitalinkomster och kapitalvinster.

5.3.1 Inledning

I detta avsnitt behandlar utredningen de slag av inkomster som kan vara skattefria för en ideell förening eller ett registrerat trossamfund. Av praktiska skäl sker diskussionen med utgångspunkt i en ideell förenings situation men den omfattar på samma villkor också registrerade trossamfund. Det bör även tilläggas att sådana trossamfund som inte är registrerade kan följa samma regler om de är allmännyttiga ideella föreningar.

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, gåvor samt egendom som har förvärvats genom testamentariska förordnanden. För andra slag av inkomster är situationen mer komplicerad.

För en ideell förening som uppfyller de allmänna villkoren i 7 kap. inkomstskattelagen om ändamål, inkomstanvändning (fullföljd), verksamhetsinriktning och öppenhet är ytterligare inkomster skattefria utöver de nyss nämnda. De grundläggande bestämmelserna om detta finns i 7 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen. Av den bestämmelsen framgår indirekt att föreningen inte är skattskyldig för kapitalinkomster.

För rörelseinkomster som förvärvas av en ideell förening gäller att inkomsten är skattefri om den kommer från en självständig näringsverksamhet, om inkomsten till huvudsaklig del, dvs. till ca 75 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. Av samma bestämmelse framgår att en motsvarande skattefrihet finns för inkomster från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet. De slag av inkomster som uppkommer genom att föreningen bedriver näringsverksamhet tar utredningen upp i särskilda avsnitt nedan.

5.3.2 Kapitalinkomster

De kapitalinkomster som omfattas av skattebefrielsen är främst räntor och utdelningar. Det är fråga om inkomster som sedan lång tid tillbaka ansetts skattefria för de ideella organisationerna. Lagtekniskt sker avgränsningen så att det i 7 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen anges att en ideell förening är skattskyldig bara för inkomst av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen. Den nämnda bestämmelsen har en utformning som innebär att skatteplikten omfattar det som fram till 1990 års skattereform ansågs utgöra inkomst av rörelse. I lagrummet har dessutom lagts till att innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätter till skog alltid räknas som näringsverksamhet. Till följd härav omfattar bestämmelsen utöver rörelse även det som tidigare hänfördes till inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet. Däremot anses bestämmelsen

inte omfatta kapitalinkomster, dvs. det som tidigare ansågs falla under inkomstslaget kapital.

I utredningens direktiv finns inget sagt om omfattningen av skattefriheten för det som kan kallas det inkomstskattefria kärnområdet, vilket får anses omfatta just kapitalinkomster. Utredningen har för sin del inte heller sett anledning att föreslå någon förändring av detta område. Det kan visserligen sägas att just området för kapitalinkomster undergått en omfattande utveckling och utvidgning under de senaste decennierna med tillkomsten av en stor mängd s.k. derivatinstrument och därmed också nya slag av avkastning. Utredningens uppfattning är dock att skattefriheten även framdeles bör omfatta kapitalinkomster även om dessa numera tar sig i viss mån andra former än tidigare. Så länge verksamheten inom en ideell organisation inte bedrivs i sådan omfattning och intensitet att den måste klassificeras som värdepappershandel finns inte anledning att ingripa även om kapitalmarknadernas utveckling lett till att nya slag av avkastning numera kan uppbäras av en ideell förening jämfört med vad som var fallet för ett par decennier sedan.

När det gäller kapitalvinster ingår dessa i det skattefria området när de kan klassificeras som kapitalinkomster. Men det skattefria området har utsträckts genom att det i den nuvarande lagtexten i 7 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen anges att skattefrihet generellt gäller för kapitalvinster och kapitalförluster. Innebörden av denna bestämmelse är att även kapitalvinster inom en av den ideella föreningen bedrivna näringsverksamhet är skattefria. På motsvarande sätt saknas avdragsrätt för kapitalförluster.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén fann för sin del inte skäl att helt undanta kapitalvinster i näringsverksamhet från beskattning utan föreslog att de skulle tas upp till beskattning på samma sätt som gällde för den löpande inkomsten av samma slags tillgång. Kommittén anförde att den vid 1990 års skattereform grundläggande principen var att löpande avkastning och realiserad värdestegring på samma tillgång så långt möjligt borde behandlas likformigt och fortsatte (SOU 1995:63 s. 96 f.):

Från teoretiskt-ekonomiska synpunkter har man ansett att det normalt saknas anledning att beskatta de båda formerna av avkastning på olika sätt. I praktiken har det också visat sig att mer betydande olikheter kan få snedvridande effekter och uppmuntra till skatteundandragande åtgärder.

Ser vi på dagens regler för beskattning av stiftelser och ideella föreningar kan vi konstatera att utformningen inte är förenlig med likformighetsprincipen. För de förmånsbehandlade subjekten gäller generellt att realisationsvinsterna är undantagna från beskattning. Denna skattefrihet omfattar inte bara de fall där den löpande avkastningen är skattefri utan också de fall där vinsten härrör från en försäljning av tillgångar vars löpande avkastning skall beskattas. Till sådana tillgångar hör många av stiftelsernas och föreningarnas fastigheter samt dessutom vissa andra tillgångar som visserligen hör till rörelse men ändå faller under realisationsvinstreglerna (t.ex. näringsbetingade aktier).

Enligt vår uppfattning är denna ordning inte längre försvarlig. Det finns inte någon anledning att frånga likformighetsprincipen just vid utformningen av reglerna om skattebefrielse. Ett konsekvent genomförande av principen innebär att frågan om skattskyldighet eller skattefrihet för realisationsvinster avgörs med utgångspunkt i vad vi nyss föreslagit beträffande löpande intäkter. I enlighet härmed bör realisationsvinster på tillgångar som inte hör till egentlig näringsverksamhet undantas från beskattning. Detsamma gäller vinster på fastigheter, vars löpande intäkter i enlighet med det föregående är undantagna från beskattning, och på realisationsvinstbeskattade tillgångar som hör till en skattebefriad rörelse. Så långt är det inte fråga om någon ändring i förhållande till gällande rätt. Beträffande övriga fastigheter och beträffande sådana anläggningstillgångar i beskattade rörelser som faller under realisationsvinstreglerna medför däremot en tillämpning av likformighetsprincipen en skärpning, eftersom vinsterna på dessa tillgångar i fortsättningen skall beskattas.

En övergång till en beskattning enligt dessa riktlinjer skulle i praktiken få störst betydelse när det gäller realisationsvinster på fastigheter. Det är inte ovanligt att stiftelserna investerar i fastigheter som inte används i den egna verksamheten utan utgör rena kapitalplaceringsobjekt. Det förekommer också ideella föreningar (t.ex. trossamfund) som har betydande fastighetsinnehav. Vi har inte några säkra uppgifter om vilka värden som det i dag är fråga om, men det är sannolikt att det rör sig om miljardbelopp. Hittills har de förmånsbehandlade subjekten kunnat göra omplaceringar inom fastighetssektorn utan att träffas av beskattning. Även om omsättnings-takten har varit låg kan ett införande av skattskyldighet säkerligen innebära en väsentlig skatteskräpning i enskilda fall och kanske medföra inlåsnings effekter som i sig inte är önskvärda. Vi anser emellertid att intresset av likformighet bör ta över. I sammanhanget bör framhållas att reglerna för beskattning av de löpande fastighetsinkomsterna innebär bl.a. att det är möjligt att köpa en starkt nedsliten fastighet och erhålla avdrag för kostnaderna för de omfattande reparationsarbeten som fordras för att sätta den i stånd. Vidare har en fastighetsägare rätt att under sitt innehav göra avdrag för värdeminskning. I ett sådant system för löpande beskattning kan det anses konsekvent att låta i varje fall de avdrag som återvinns vid en försäljning bli före-

mål för beskattning – – – Hänsynen till likformighetsprincipen talar dock för att inte stanna vid en på det sättet begränsad beskattning utan låta hela den värdestegring som inträffat under innehavet träffas av realisationsvinstbeskattning.

Av skäl som vi nu redovisat kan vi inte förorda att något avsteg från likformighetsprincipen görs till förmån för stiftelsernas och de ideella föreningarnas fastighetsinnehav. Om den löpande avkastningen av en fastighet är underkastad beskattning, bör således också den värdestegring som realiseras vid en avyttring av fastigheten bli beskattad enligt vanliga regler. Samma princip bör tillämpas på de anläggningstillgångar i rörelse som faller under realisationsvinstreglerna.

Den av Stiftelse- och föreningsskattekommittén intagna principiella ståndpunkten måste sett ur en rent ekonomisk synvinkel anses vara korrekt. Att löpande inkomst och kapitalvinst av samma tillgång bör beskattas på samma sätt är också en av utgångspunkterna för den breddning av skattebasen som genomfördes i samband med 1990 års skattereform. Frågan är emellertid hur väsentlig denna aspekt är inom den förhållandevis smala sektor som inkomstbeskattningen av ideella föreningar utgör. Den nu avvikande ordningen på detta område kan enligt utredningens uppfattning knappast inverka mer än marginellt på hela inkomstskattesystemets funktionssätt.

Till detta kommer att Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag mötte ett betydande motstånd vid remissbehandlingen. Delvis torde detta sammanhålla med behandlingen av kapitalvinsterna vid bedömningen av det s.k. fullföljdskravet, vilket utredningen behandlat i avsnitt 4.10.2. De argument som utredningen diskuterar i det sammanhanget har emellertid viss bäring på den nu aktuella frågan. Vad utredningen tänker främst på här är den ryckighet med vilken kapitalvinster kan antas förekomma inom den ideella sektorn och den därmed följande svårigheten att planera inkomstanvändningen från det ena året till det andra. En tillkommande aspekt, som inte berördes av Stiftelse- och föreningsskattekommittén, var problematiken kring kapitalförlusterna, dvs. hur dessa skulle hanteras skattemässigt. Denna aspekt är av betydelse i den meningen att förekomsten av kapitalvinster torde dra med sig mer eller mindre oönskade skatteplaneringsförfaranden för att undvika att kapitalvinster skulle komma att beskattas effektivt.

Till utredningen har från Lantbrukarnas riksförbund framförts den uppfattningen att Svenska kyrkans skattebefrielse för kapitalvinster leder till en snedvridning av styrkeförhållandena och prisnivån på marknaden för jord- och skogsbruksfastigheter. Förbundet

hävdar att kyrkan har möjlighet att återinvestera obeskattade kapitalvinster härrörande från fastighetsförsäljningar i nya fastigheter samt att det är förbundets erfarenhet att denna möjlighet också har utnyttjats, vilket enligt förbundets uppfattning leder till en ogynnsam konkurrenssituation för enskilda personer som återinvesterar motsvarande vinster.

Till det anförda vill utredningen inledningsvis anmärka att kyrkan som en del av staten fram till millennieskiftet var helt befriad från inkomstskatt och att det påtalade förhållandet således har en synnerligen lång historisk bakgrund. Såvitt är bekant för utredningen har tidigare inte framförts kritik i denna fråga och någon kvantifiering av det påstådda problemet har inte kommit utredningen till del. Det förhållandet att kyrkan och eventuellt andra skattebefriade subjekt i enstaka fall kan konkurrera på fastighetsmarknaden kan emellertid inte i sig tas till intäkt för att reglerna måste ändras. Skulle det påtalade problemet växa framöver utgår utredningen från att de då uppkomna förhållandena tas upp till särskild granskning. Utredningen är således för sin del inte beredd att på nu befintligt underlag föreslå någon förändring av skattereglerna för ideella organisationers kapitalvinster på fastigheter.

Utredningen finner i övrigt övervägande skäl föreligga att inte nu lämna något förslag om att kapitalvinster helt eller delvis ska beskattas hos en ideell förening. Detta gäller oavsett om kapitalvinsten ingår i föreningens kapitalförvaltning eller om den anses tillhöra någon av föreningen bedriven näringsverksamhet.

5.3.3 Stiftelser

En stiftelse är enligt 7 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § samma lag, under förutsättning att den uppfyller kraven på ändamål, verksamhet och fullföljd. I andra stycket av paragrafen anges dessutom att sådana stiftelser som uppfyller de nämnda kraven inte heller är skattskyldiga för kapitalvinster och kapitalförluster. Några undantagsregler för inkomster av näringsverksamhet i form av rörelse eller fastighetsförvaltning liknande dem som gäller för ideella föreningar och registrerade trossamfund finns inte.

Det nu sagda betyder att allmännyttiga stiftelser är skattebefriade för kapitalinkomster på samma sätt som gäller för föreningar och trossamfund, se ovan i avsnitt 5.3.2.

Det finns således inte något lagstadgat undantag för stiftelser från beskattning för inkomst av näringsverksamhet än det som avser kapitalinkomster. I praktiken förekommer det emellertid att rörelseinkomster, som uppkommer som en direkt följd av att en stiftelse uppfyller sitt kvalificerade ändamål eller att inkomsterna hänger naturligt samman med detta ändamål, inte beskattas. Det framstår dock som oklart för utredningen vad som är grunden för sådana skattebefrielser.

5.4 Inkomst av näringsverksamhet

5.4.1 Direkt led och naturlig anknytning

Utredningens förslag: Inkomst från sådan näringsverksamhet som utgör ett direkt led i eller har annan naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet är även fortsättningsvis skattefri men betecknas enbart med termen naturlig anknytning.

Även stiftelser ska uttryckligen omfattas av denna undantagsbestämmelse.

Utredningen föreslår inte någon särskild reglering av serviceverksamhet till medlemmar och andra som deltar i verksamheten.

Regler om ideella föreningars skattefria rörelse- och fastighetsinkomster infördes år 1977. Förarbetena till denna reform finns i prop. 1976/77:135, vilken bygger på förslag i Föreningsskatteutredningens promemoria Ds Fi 1975:15. 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 dessa 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.

Allmänt sett kan innebörden av begreppet naturlig anknytning anges så att det 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 konstförening anordnar en konstutställning, och då verksamheten bedrivs i syfte att på annat sätt än rent ekonomiskt stödja den ideella verksamheten, t.ex. försäljning av informationsmaterial. Som framgår av exemplifieringen från den äldre lagtexten gjordes ingen egentlig skillnad mellan rekvisiten direkt led och naturlig anknytning utan företeelserna sågs som en enda enhet, vilken gavs beteckningen naturlig anknytning.

Den nämnda allmänna principen framgår bl.a. av rättsfallet RÅ 1992 ref. 68. I detta rättsfall 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.

I lagtexten nämndes också en tredje grupp av fall där kravet på naturlig anknytning anses uppfyllt, nämligen då en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten, vilket t.ex. är fallet om en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. I förarbetena nämndes vidare exemplen att en musikförening tillhandahåller noter eller ett studieförbund läroböcker. Skattefriheten borde enligt ett uttalande av 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 att en idrottsförening driver en sportaffär eller en religiös förening 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 ansågs kravet på naturlig anknytning inte uppfyllt.

I samband med att dessa regler flyttades över från den numera upphävda lagen om statlig inkomstskatt till inkomstskattelagen

utelämnades ovan angivna exempel, vilket berodde på att det ansågs mindre lämpligt med sådana exempel i en modern lagtext. Detta nya sätt att redigera lagtexten avsågs dock inte innebära någon saklig förändring. De i den upphävda lagtexten nämnda exemplen på inkomstgivande verksamhet med naturlig anknytning till föreningens verksamhet skulle således alltjämt omfattas av skattefriheten.

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. Vägledning får därför i första hand hämtas från rättspraxis, där främst två avgöranden från år 1987 är särskilt intressanta när det gäller att avgöra om kommersiell verksamhet med servicekaraktär uppfyller kravet på naturlig anknytning.

I rättsfallet RÅ 1987 ref. 154 skattebefriades en tennisklubb för försäljning av varor från en kiosk som låg i nära anslutning till tennisbanorna. I kiosken, som var den enda på orten, kunde man förutom sedvanlig klubb-service i form av bokning och betalning av speltimmar, köpa konfektyrer, mejerivaror, 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 omsättningens fördelning på olika varuslag eller i vad mån försäljning skett till allmänheten. På grund härav och då det var klarlagt att försäljningen ägt rum under den tid av året då tennisbanorna varit öppna för spel och att vid kiosken lämnats sedvanlig klubb-service vid bokning och betalning för speltimmar, fann Regeringsrätten att något annat inte var visat än att verksamheten hade naturlig anknytning till klubbens ändamål. Inkomsterna från kiosk-rörelsen ansågs alltså skattefria.

I rättsfallet RÅ 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 årlig omsättning på drygt 900 000 kronor, anställd personal och riktade sig i huvudsak till allmänheten. Inkomsten ansågs därför skattepliktig.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade år 1995 att begreppet naturlig anknytning inte lett till några större tillämpningssvårigheter vid rättstillämpningen, förutom när det 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.

Idrottsskattekommittén anförde år 2006 att det så här i efterhand kunde tyckas olyckligt att exemplifieringen av vad som skulle räknas som skattefri verksamhet hade utmönstrats ur lagtexten. Kommittén framhöll att de tillämpningsproblem som i huvudsak fanns när det gäller begreppet naturlig anknytning främst handlade om avgränsningen av vad som är godtagbart som serviceverksamhet. Kommittén pekade på att det i den tidigare lagtexten som exempel på naturlig anknytning nämndes det fallet att en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet. Ett näraliggande fall var enligt kommittén en idrottsförenings försäljning av olika souvenirer som både kan antas syfta till att öka intresset för föreningen och att finansiera idrottsverksamheten. Enligt de uppgifter som kommittén hade tillgång till hade idrottsföreningarnas försäljning av souvenirer ökat markant under de senaste 10–15 åren och hade för många av de större föreningarna blivit en allt viktigare inkomstkälla. Utvecklingen i Sverige följer enligt kommittén en internationell trend. Kommittén anförde att det i takt med denna utveckling uppkommit frågor om hur souvenirförsäljningen ska bedömas skattemässigt.

Mot bakgrund av vad som tidigare anförts om serviceverksamhet kunde det enligt kommittén finnas skäl att i lagtexten återinföra en regel som talar om när kravet på naturlig anknytning ska anses uppfyllt i de fall då en ideell förening bedriver kommersiell verksamhet som syftar till att ge service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Idrottsskattekommittén anförde följande i denna fråga (SOU 2006:23 s. 78 f.):

Det handlar här om att tydliggöra den borte 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 föreningens 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 marknadsmissiga villkor och i vinstsyfte under förutsättning att verksamheten är av begränsad omfattning. Något krav på att serviceverksamheten ska 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 ska 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.

Det förslag som Idrottsskattekommittén lämnade motsvarar i allt väsentligt innehållet i det nu citerade stycket och innebar ett försök att göra reglerna tydligare och enklare att tillämpa. Kommittén ville att det i lagtexten skulle återinföras en regel som anger när kravet på naturlig anknytning ska anses uppfyllt i de fall en idrottsförening bedriver kommersiell verksamhet som syftar till att ge service till medlemmar, publik och andra som på ett eller annat sätt deltar i eller besöker en förenings verksamhet eller evenemang. Enligt kommittén handlar det här om att tydliggöra den bortre gränsen för vad som i skattehänseende kan anses som godtagbar serviceverksamhet. Kommittén tillade avslutningsvis att skattefrihet inte borde komma i fråga för serviceverksamhet som huvudsakligen riktar sig till allmänheten. En sådan verksamhet borde enligt kommittén inte vara skattefri som serviceverksamhet.

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

Utredningens bedömning

Som framgår av redovisningen ovan infördes i den ursprungliga lagtexten år 1977 bestämmelser om skattefrihet för dels inkomster som hade naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål, dels inkomster som direkt härrörde från föreningens ideella verksamhet. I den senare delen exemplifierades detta med lokalhyror hos samlingslokalägande föreningar samt entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang men med tillägget att detta skulle anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål. Därefter följde en uppräkningslista av vad som avsåg inkomster som utgjorde ett direkt led i det ideella arbetet, exemplifierat med bl.a. en naturskyddsförenings affischförsäljning och en handikappförenings försäljning av varor avsedda för handikappade personer. I den delen fanns i lagtexten en direkt koppling till den närmast föregående texten, som alltså avsåg företeelser som omfattades av begreppet naturlig anknytning.

Som utredningen uppfattar det dåvarande rättsläget inrymdes begreppet ”direkt led” i det begrepp som uttrycktes som ”naturlig anknytning”. En nackdel med denna uppdelning på två olika begrepp är att det i viss mån framstår som oklart vilka verksamheter och inkomster som ska anses härröra direkt från föreningens ideella verksamhet respektive dem som faller in under det som avses med naturlig anknytning. Snarare kan det leda till såväl onödigt arbete som mer eller mindre meningslösa försök till gränsdragning mellan företeelser som ska anses tillhöra den ena eller den andra kategorin. Det kan ifrågasättas om det alls finns någon vinning med att skilja på dessa båda begrepp. Utredningen kan för sin del inte finna något sakligt skäl att upprätthålla denna uppdelning och föreslår därför att i lagtexten framdeles endast ska upptas rekvisitet naturlig anknytning. Detta rekvisit omfattar således i utredningens förslag även det som enligt gällande rätt omfattas av begreppet ”direkt led”.

I den ursprungliga lagtexten från år 1977 fanns också explicit angivet att en ideell förenings inkomster från verksamhet som avsåg service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten skulle anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål.

Idrottsskattekommittén ansåg för sin del att det finns ett behov av att åter direkt i lagtext tydliggöra detta förhållande. Kommitténs förslag var att kravet på naturlig anknytning ska anses uppfyllt om

verksamheten har karaktär av service till medlemmar, publik eller andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten under förutsättning att denna serviceverksamhet bedrivs i tidsmässig och geografisk anslutning till den idrottsliga verksamheten.

Utredningen kan ansluta sig till kommitténs nu redovisade uppfattning att en explicit lagreglering tydliggör den bortre gränsen av det som avser godtagbar serviceverksamhet. Det som kan uppfattas som negativt med den av Idrottsskattekommittén föreslagna lösningen är dock att den innefattar en avgränsning som kan vara svår att göra i vissa fall, nämligen i frågan hur man ska skilja mellan vad som ska räknas som en tidsmässigt och geografiskt godtagbar närhet till det ifrågavarande arrangemanget. Med hänsyn till utredningens tvekan om den föreslagna lösningen innebär något egentligt klagörande av situationen till ledning för de i praktiken förekommande fallen framläggs inte något förslag i denna del.

5.4.2 Hävdvunna finansieringskällor

Utredningens förslag: Begreppet hävd, vilket är ålderdomligt och som låser fast rättstillämpningen på ett olämpligt sätt, slopas till förmån för en mer modern finansieringsform. Inom den ramen ryms en stor del av de inkomster som i dag räknas som hävdvunna inkomster.

Utredningens bedömning är att det som räknas som hävdvunna inkomster numera i hög grad också kan sägas ha naturlig anknytning till föreningens eller samfundets verksamhet.

En ideell förening kan även ha skattefri inkomst från hävdvunna inkomstkällor. I lagtexten beskrivs denna situation så att en ideell förening inte är skattskyldig för verksamhet som av hävd utnyttjats för finansiering av ideellt arbete.

Även innebörden av hävdbegreppet belystes i den lagtext som gällde i tiden före inkomstskattelagen genom en uppräknning av ett antal verksamheter som av lagstiftaren ansågs kvalificerade för en förmånlig skattebehandling. Till verksamhet som av hävd utnyttjats 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. Som exempel på

hävdudda inkomster nämndes vidare att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler. Bestämmelserna fanns i lagen om statlig inkomstskatt. Uppräkningen var inte uttömmande.

I förarbetena nämndes också danstillställningar och loppmarknader (prop. 1976/77:135 s. 85) samt den tivolverksamhet som bedrivs av Barnens Dags Förening i Stockholm (bet. 1976/77:SkU45 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. Det har varit och är en uppgift för praxis att göra den närmare avgränsningen.

I praxis har medlemmarnas ideella insatser i verksamheten ansetts ha betydelse för bedömningen av om finansieringskällan kan anses hävdvunnen eller inte (se t.ex. rättsfallen RÅ 1983 1:88, RÅ 1985 1:2 och RÅ 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 några rättsfall från Regeringsrätten som samtliga handlade om idrottsföreningar; RÅ 1987 ref. 153 (bevakning av campingplats), RÅ 1988 not. 603 (sportklubbs skogsavverkning) och RÅ 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 rättsfallet RÅ 1999 not. 216 torde kunna utläsas att den bingolottoförsäljning som sker via 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 skattefriheten. Den omständigheten att verksamheten i huvudsak bedrevs av avlönad personal utgjorde inte något hinder för skattebefrielsen.

I ett av de ovan nämnda rättsfallen, RÅ 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 RÅ 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 ska vara begränsad eller ge endast blygsam avkastning för att finansieringskällan ska anses hävdvunnen. 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, RÅ 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. Det kan dock anmärkas att det i detta fall gjordes en mycket omfattande ideell insats av föreningens medlemmar i samband med arrangemanget.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 190) 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 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 ska 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 ska 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 ska 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 i dag anses skattefria som hävdvunna finansieringskällor – bingo och reklam – kräver enligt kommittén 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.

Idrottsskattekommittén gick ett steg längre än stiftelse- och föreningsskattekommittén och föreslog att hävdbegreppet skulle tas bort. Kommittén anförde bl.a. att 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. Kommittén tillade bl.a. följande (SOU 2006:23 s. 82 f.):

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.

Kommitténs slutsats var att kravet på hävd borde tas bort (s. 111):

Den avvägning som gjordes vid tillkomsten av nuvarande lagstiftning ledde till att de rent finansierande verksamheterna i begränsad omfattning ansågs skattebefriade. – – – 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.

Utredningens bedömning

Som framgår av den ovan intagna redogörelsen var såväl Stiftelse- och föreningsskattekommittén som Idrottsskattekommittén kritiska till den reglering som införts för hävdvunna inkomster. Idrottsskattekommittén gick så långt att den lämnade ett förslag om att hävdrekvisitet skulle slopas.

Utredningen kan instämma i de farhågor som de tidigare utredningarna fört fram. Hävdbegreppet är svårt att tillämpa på nyare företeelser men det har trots detta överlämnats till praxis att precisera innehållet i bestämmelsen. Det finns emellertid ingen praxis som preciserar de två viktigaste förhållandena, nämligen dels frågan om hur länge en finansierande företeelse måste ha förekommit för att räknas som hävdvunnen, dels vidden av företeelsen, dvs. i vilken omfattning de ideella föreningarna faktiskt använder sig av ett visst förfarande för att skaffa sig inkomster. Att underlag i dessa för hävdbegreppet så viktiga frågor saknas vid de årliga taxeringarna måste tas för givet. Det är svårt för den enskilda föreningen att samla ihop ett fullödigt beslutsunderlag. Beslut över finansieringsformer som är av nyare slag – butiksinventeringar, garderobiärsverksamhet och second handförsäljning är några

exempel – torde därför i praktiken komma att fattas på ett för föreningarna negativt sätt där avsaknaden av underlag för ställningstagandet kommer att vändas mot föreningarna. Detta innebär alltså att hävdbegreppet – utöver de redan hävdvunna finansieringsformerna – framstår som rättsosäkert. I detta konstaterande ligger också att den hävdvunna finansieringsformen tenderar att låsa fast utvecklingen till föråldrade företeelser på ett olämpligt sätt. Att ha ett sådant moment ingående i en lagstiftning som berör så många av våra ideella organisationer framstår som mindre lämpligt. Det är därför utredningens uppfattning att hävdbegreppet bör slopas till förmån för en mer modern finansieringsform. Utredningen återkommer i den frågan i avsnitt 5.5.

5.4.3 Huvudsaklighetsmetoden

En ideell förenings inkomst från en självständig näringsverksamhet är undantagen från inkomstskatt om den 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 (1928:370) 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 ska man ta ställning till om inkomsterna i varje enskild förvärvskälla till huvudsaklig del (ca 75 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 dessa inkomster. Är villkoret inte uppfyllt blir i stället all inkomst i den särskilda näringsverksamheten skattepliktig. I ett sådant fall medges avdrag för samtliga kostnader i förvärvskällan. Avgörande för den skattemässiga bedömningen är alltså dennas 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.

Huvudsaklighetsmetoden 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.). Stiftelse- och föreningsskattekommittén ansåg emellertid att metoden var svårbemästrad med starka tröskeeffekter och svårbedömda utfall för föreningarnas del. För idrottsföreningarnas del konstaterade Idrottsskattekommittén att den huvudsaklighetsbedömning som metoden innebär har 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 ska ingå i en och samma självständiga näringsverksamhet (förvärvskälla).

Från rättspraxis kan nämnas följande avgöranden.

I rättsfallet RÅ 1987 ref. 153 har Regeringsrätten uttalat sig om vilka kriterier som ska tillämpas när det gäller att avgöra om två eller flera verksamheter ska ingå i en och samma självständiga näringsverksamhet. I rättsfallet fann Regeringsrätten att en idrottsförenings bevakning av en campingplats som visserligen ombesörjdes av medlemmarna på ideell basis men som i och för sig ansågs vara en skattepliktig verksamhet ingick i samma förvärvskälla som föreningens övriga skattefria verksamhet, vilken bestod av bingo, lotterier, fester, reklam och minigolfbana. Regeringsrätten uttalade att verksamheter som har sådant inre sammanhang att de vid tillämpningen av 18 § kommunalskattelagen ingår i en och samma förvärvskälla ska läggas samman. Om en sådan förvärvskälla innefattar både skattefria och skattepliktiga rörelseinkomster, ska förvärvskällan i sin helhet undantas från beskattning om inkomsterna till huvudsaklig del, dvs. till ca 75 procent, härrör från den skattefria delen.

Frågan om Svenska Bandyförbundets försäljning av konstmappar kunde anses som en hävdvunnen finansieringskälla kom upp i rättsfallet RÅ 1989 ref. 124. Regeringsrätten besvarade frågan nekande. 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 rättsfallet RÅ 1988 not. 599 ansåg Regeringsrätten att en idrottsklubbs sommarservering (med i huvudsak avlönad personal)

och anordnandet av danskvällar (med oavlönad personal) utgjorde en särskild förvärvskälla skild från föreningens övriga skattefria verksamheter. Beskattning skedde alltså för såväl inkomsten från sommarserveringen som från danskvällarna.

Rättsfallet RA 2000 ref. 14 avsåg en ideell förening som bedrev en utbildningsverksamhet som delvis var berättigad till statsbidrag. Frågan i målet var om föreningen var skattskyldig för inkomsterna av den inte statsbidragsberättigade utbildningsverksamheten 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. Domstolen förklarade dock att föreningens sammantagna 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. Föreningens utbildningsverksamhet skulle därmed bli skattefri om den till huvudsaklig del kom från den utbildningsverksamhet som i sig uppfyllde villkoren för skattebefrielse.

De ovan angivna rättsfallen är vägledande för hur den i lagen föreskrivna huvudsaklighetsbedömningen ska göras. Denna bedömning ska avse alla verksamheter som har ett så starkt inre sammanhang att de ska anses ingå i en och samma näringsverksamhet (förvärvskälla). Av praxis kan man dra slutsatsen att om flera verksamheter bedrivs med ideella arbetsinsatser, ska 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.

Ytterligare ett rättsfall kan ha sin plats i sammanhanget, nämligen RA 2000 ref. 53. I detta fall hade Helsingborgs IF valt att finansiera sin verksamhet genom att bl.a. upplåta sitt registrerade varumärke, dvs. föreningsnamnet, till ett helägt dotterbolag för att av detta utnyttjas i reklamsammanhang. Regeringsrätten fann att den ersättning i form av royalty som föreningen fick från dotter-

bolaget var skattepliktig eftersom den i sig hävdvunna finansieringsverksamheten bestående av reklam och marknadsföring inte bedrevs i föreningen utan i dotterbolaget.

Av rättsfallet torde den slutsatsen kunna dras 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 verksamhet som föreningen bedriver. Ett inre sammanhang kan alltså som regel bara finnas mellan verksamheter som bedrivs av föreningen själv.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén var kritisk mot huvudsaklighetsmetoden. 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. Tröskeleffekterna 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, ska skattefriheten för 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.

Idrottsskattekommittén ansåg för sin del att det otvivelaktigt var så att huvudsaklighetsmetoden 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. Kommittén erinrade om att huvudsaklighetsmetoden infördes 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 verk-

samheter. Den slutsats som kommittén drog var dock att det avsedda syftet inte uppnåtts.

5.5 Olika lösningar av finansieringsfrågan

5.5.1 En modifierad huvudsaklighetsmetod

För att en ideell förening ska vara skattebefriad för inkomster av näringsverksamhet krävs som tidigare framgått att inkomsten till huvudsaklig del kommer från en verksamhet som är ett direkt led i främjandet av föreningens allmännyttiga ändamål, har naturlig anknytning till detta ändamål eller är en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete.

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 kostnader genererat både skattefria och skattepliktiga inkomster. Huvudsaklighetsbedömningen innebär som tidigare framgått att alla intäkter och kostnader inom samma förvärvskälla behandlas enhetligt. Huvudsaklighetsbedömningen ska 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 ska då göras en fördelning av föreningens kostnader över olika förvärvskällor (prop. 1976/77:135 s. 85 f.) Vissa kostnader ska hänföras till skattefria förvärvskällor och behandlas som ej avdragsgilla. Andra kostnader ska hänföras till skattepliktiga förvärvskällor och behandlas som skattemässigt avdragsgilla.

I inkomstskattelagen används inte termen förvärvskälla som tidigare var fallet när bestämmelserna fanns i kommunalskattelagen eller lagen om statlig inkomstskatt. I stället används termen näringsverksamhet för att beteckna den verksamhet för vilken beräkningen görs. Alla inkomster hos en juridisk person hänförs till en enda näringsverksamhet. Hos en allmännyttig ideell förening kan dock en uppdelning ske av inkomsten av näringsverksamhet. Därför används i inkomstskattelagen uttrycket självständig näringsverksamhet i de fall det är fråga om att bestämma omfattningen av en allmännyttig ideell förenings skattskyldighet. För fastighetsinkomster används på motsvarande sätt uttrycket särskild

förvaltningsenhet som avser fastighet. Uttrycken motsvarar det som före 1990 års skattereform betecknades som förvärvskällor.

En del av den kritik som har riktats mot de nuvarande reglerna om ideella föreningars möjligheter att finansiera sig avser just huvudsaklighetsmetoden. Stiftelse- och föreningsskattekommittén drog för sin del den slutsatsen 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. Kommittén pekade på att tröskeeffekterna kan bli betydande och att det kan vara svårt för föreningen att förutse det slutliga utfallet. Kommittén föreslog därför att huvudsaklighetsmetoden skulle tas bort.

Även Idrottsskattekommittén ansåg att huvudsaklighetsmetoden skulle utmönstras och anförde bl.a. följande (SOU 2006:23 s. 114):

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 (*RA 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 *RA 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 de 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. Tröskeeffekterna 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 för-

värsvskällor skall en fördelning av inkomster och utgifter göras mellan förvärsvskällorna.

Idrottsskattekommittén valde att i stället lägga fram ett förslag som ligger i linje med vad utredningen kallar konkurrensalternativet, se nedan i avsnitt 5.5.2.

Utredningens bedömning

Som framgår av de nyss redovisade ståndpunkterna kom såväl Stiftelse- och föreningsskattekommittén som Idrottsskattekommittén fram till att huvudsaklighetsmetoden borde slopas. Argumenten för detta synes i huvudsak ha varit att bedömningen är svår att göra och att metoden i sig har inbyggda tröskeeffekter av besvärande slag. Utredningen kan ansluta sig till dessa uppfattningar men vill för egen del tillägga följande.

En besvärande komplikation med huvudsaklighetsbedömningen är att själva metoden bygger på en numera tämligen föråldrad uppfattning om uppdelning av inkomster och utgifter i olika förvärsvskällor. Det är alltså fråga om en tillämpning av vissa grundläggande element i skattelagstiftningen sådan den såg ut före 1990 års skattereform. Att så blivit fallet beror på att Stiftelse- och föreningsskattekommitténs arbete pågick vid tiden för skattereformen och att stiftelse- och föreningsskattereglerna av den anledningen i princip lämnades oförändrade i reformen. Inte heller därefter har någon egentlig justering gjorts av regelsystemet. I samband med införandet av inkomstskattelagen skedde endast språkliga förändringar av lagtexten men utan att någon materiell förändring var avsedd. Den nu behandlade komplikationen växer dessutom i betydelse med tiden eftersom allt färre intressenter på området har kunskap om hur förvärsvskällebedömningar ska göras. Problemen torde vara desamma oavsett om det är fråga om rörelse- eller fastighetsinkomster.

En annan omständighet som har viss anknytning till den nu nämnda är att själva metoden som sådan torde vara okänd inom stora delar av föreningslivet. Det saknas alltså enligt utredningens uppfattning på många håll helt enkelt kunskap om att en huvudsaklighetsbedömning ofta blir aktuell att göra om en förening redovisar inkomst av en näringsverksamhet. Detta betyder alltså att

föreningarna i dessa fall befinner sig i en osäkerhetssituation som utan tvivel kan komma att bli besvärande för dem.

Den fråga som har kommit upp inom utredningen är om det är möjligt att förändra metoden så att den blir enklare att förstå och därmed lättare att tillämpa eller om det finns någon möjlighet att i vart fall undvika de besvärande tröskeleffekterna.

Den möjlighet till förändring som utredningen i första hand vill peka på tar framför allt sikte på att undanröja tröskeleffekterna. Det skulle vara möjligt att göra om den skarpa gränsen mellan skatteplikt och skattefrihet vid den huvudsakliga delen av inkomsten – dvs. den i praktiken gällande 75-procentsnivån – togs bort. Tanken skulle då vara att all inkomst som uppfyller kraven på att vara uppbyggen som ett direkt led i ändamålsuppfyllelsen eller ha naturlig anknytning till denna skulle vara skattefri för föreningen.

Innebörden av en sådan bestämmelse skulle alltså vara att den inkomst som föreningen tjänar in på sin näringsverksamhet alltid skulle vara skattefri till den del den har anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Oavsett om inkomsten uppgår till exempelvis 14, 35 eller 68 procent av den samlade inkomsten av föreningens näringsverksamhet skulle föreningen således med detta synsätt få en skattefri inkomst av motsvarande omfattning. Sagt på ett annat sätt skulle förekomsten av annan inkomst av näringsverksamhet inte påverka skattefriheten för den inkomst som har närmare anknytning till föreningens ändamål. Den besvärande tröskeleffekten som är förbunden med den nuvarande huvudsaklighetsmetoden elimineras alltså.

Den främsta fördelen med denna metod är att föreningen får behålla den inkomst som skattefri som har direkt eller naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Detta skulle gälla oavsett hur liten eller stor denna inkomstdel utgör av den totala inkomsten. Okunskap om regelsystemet hos föreningens företrädare skulle i detta fall inte föranleda några oförutsedda konsekvenser.

När det gäller metodens nackdelar kvarstår det med tiden växande problemet med förvärvskälleindelning ("självständig näringsverksamhet" resp. "särskild förvaltningsenhet som avser fastighet"), se diskussionen ovan. Ytterligare ett problem är att en glidande skattefrihetsskala drar med sig motsvarande problem på avdragssidan. Mot den skattefria inkomsten, som alltså i princip kan motsvara vilken andel av den totala inkomsten av näringsverksamhet som helst, står att avdrag för kostnaderna endast bör

medges i motsvarande omfattning. Det går inte att komma ifrån att detta är ett svårbemästrat problem i de flesta fall. Metoden ställer alltså inte bara krav på att inkomsten ska kunna delas upp i en skattefri och en skattepliktig del utan kräver motsvarande åtgärd på kostnadssidan. På den sidan kan dessutom komplikationer uppkomma om föreningen också har kostnader som är hänförliga till den skattefria kapitalförvaltningen. Metoden är således administrativt relativt svårhanterad.

Som framgår av diskussionen ovan är huvudsaklighetsmetoden som den presenterats ovan förenad med en del besvärande komplikationer. Dessa framstår som så allvarliga att utredningen för sin del inte kan förorda att en sådan lösning införs. För utredningen har det därför funnits skäl gå vidare för att undersöka om det finns någon annan variant av huvudsaklighetsmetoden som bättre tillgodoser kraven på enkelhet och praktisk tillämpbarhet. Det alternativ som utredningen vill ta upp till diskussion är följande.

I en ideell förening respektive i ett trossamfund kan förekomma inkomster av olika slag. Det kan vara fråga om medlemsavgifter, bidrag från stat och kommun, gåvor av olika slag samt inkomster från näringsverksamhet. I samband med bedrivande av näringsverksamhet kan inkomsterna uppkomma som ett direkt led i uppfyllandet av det allmännyttiga ändamålet, ha naturlig anknytning till detta ändamål, avse inkomster från serviceåtgärder mot medlemmar och andra som på något sätt tagit del i föreningens verksamhet, vara av hävdvunnet slag eller av rent finansierande natur.

Det alternativ som utredningen ser som en framkomlig möjlighet är att avskilja den rent finansierande delen från föreningens övriga inkomster och ställa upp ett krav på hur stor inkomsten från den rent finansierande verksamheten får tillåtas vara i förhållande till alla övriga inkomster i föreningen. Med rent finansierande verksamhet menar utredningen sådan inkomst av näringsverksamhet som inte har någon annan anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet än att den ska finansiera denna. I ett sådant alternativ skulle således dessa två inkomstdelar ställas mot varandra och viktas för att utröna om och i så fall till hur stor del den rent finansierande inkomstdelen ska tillåtas vara skattefri.

Den avgörande frågan är således hur stor del av den totala inkomsten i föreningen som bör få utgöras av rent finansierande inkomst. I den nuvarande huvudsaklighetsmetoden går gränsen vid

det som anses utgöra huvudsaklig del. Det är i praktiken fråga om en gräns som innebär att ca 75 procent av den totala inkomsten av näringsverksamhet ska komma från verksamhet som utgör ett direkt led i eller har naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten eller är hävdvunnen inkomst för att all inkomst av näringsverksamhet ska bli skattefri. Det är alltså endast fråga om att mäta olika delar av inkomst av näringsverksamhet mot varandra.

I den alternativa modell som nu behandlas skulle mätningen ske på ett delvis annorlunda sätt. Det skulle innebära att hänsyn inte bara tas till inkomst av näringsverksamhet utan även till föreningens alla övriga inkomster. Det betyder att den nuvarande metoden inte ger någon direkt vägledning i frågan om lämplig nivå på finansieringsdelens andel av föreningens totala inkomster. Den slutsatsen borde dock kunna dras att den skattefria andelen i den nu diskuterade modellen inte bör ligga högre. Den del av inkomsten av näringsverksamhet som i dag kan sägas vara den finansierande delen tillåts vara högst ca 25 procent av all inkomst av näringsverksamhet. Denna nivå kan enligt utredningens uppfattning vara skälig även för framtiden. En sådan lösning skulle således innebära att föreningen tillåts ha ytterligare inkomst av rent finansierande näringsverksamhet som uppgår till i storleksordningen en fjärdedel av samtliga inkomster som föreningen har. Till dessa övriga inkomster skulle då räknas medlemsavgifter, gåvor och bidrag men även sådan inkomst av näringsverksamhet som utgör ett direkt led i eller har naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten. En på detta sätt utformad metod skulle alltså innebära att föreningens inkomster från annat än näringsverksamhet ger utrymme för ytterligare finansiering av verksamheten genom näringsinkomster. Principen skulle vara att ju större delen av övriga inkomster är desto högre kan den skattefria inkomsten av rent finansierande näringsverksamhet vara. Metoden skulle på ett naturligt sätt öka möjligheterna till högre finansieringsinkomster med ökade inkomster från annat håll. Med andra ord skulle föreningen kunna växa i sin verksamhet proportionellt till att det som kan sägas vara den ideella delen växer.

Som ytterligare fördelar med denna modell kan nämnas att den kopplar loss från den bindning till numera föråldrade lösningar på inkomstskattelagstiftningens område och att den framstår som relativt enkel.

Modellen är dock förenad med vissa svagheter. En sådan får sägas vara att det måste göras åtskillnad mellan inkomster från den

rent finansierande verksamheten och inkomster från annan näringsverksamhet som föreningen kan ha. Den mest besvärande svagheten är emellertid enligt utredningens uppfattning att huvudsaklighetsmetodens tröskeleffekt till viss del kvarstår. Denna effekt torde dock vara mer lätthanterad med detta förslag eftersom föreningen har lättare att uppskatta beloppet av övriga inkomster än i den nu tillämpade metoden. Detta sker genom att en gräns på exempelvis 25 procent av all inkomst i föreningen sätts upp som tillåten andel av inkomst av finansierande näringsverksamhet. Går den finansierande delen av inkomsten över den valda nivån blir den delen av inkomsten skattepliktig. Detta leder i sin tur till komplikationer inte bara med avgränsningen av rent finansierande näringsverksamhet från annan näringsverksamhet utan också med bestämningen av vilka kostnader som ska ingå i de respektive delarna. Vissa administrativa svårigheter kan alltså uppkomma. Till detta kan läggas att variationerna över åren kan vara stora beträffande övriga inkomster, t.ex. i form av att bidragsgivningen varierar liksom också storleken på mottagna gåvor. I sådana fall kan en bedriven finansieringsverksamhet kanske inte anpassas fullt ut till variationerna. Det kan också antas att det i vissa fall uppkommer variationer i inkomstflödet under ett visst år, beroende på när under året inkomsterna kommer föreningen till del. Även detta förhållande kan bidra till svårigheter att planera finansieringsverksamheten på ett fullgott sätt.

En nackdel med metoden kan alltså sägas vara att beskattning kommer att ske för den del av den rent finansierande inkomsten som under ett visst år överstiger en fjärdedel av samtliga inkomster. Det betyder alltså att en förening måste vara vaksam om den mot slutet av året befinner sig i en sådan position att beskattning kan bli aktuell. Normalt sett bör emellertid föreningen kunna planera sin verksamhet så att något överskridande av den föreslagna gränsen inte sker. Föreningen har överblick över sina medlemsavgifter och oftast också över bidragen. När det gäller såväl gåvor som bidrag är situationen också den att ytterligare sådana endast utökar utrymmet för den rent finansierande verksamheten. Det kan t.o.m. hävdas att en förening kan lösa en uppkommen kritisk situation i detta sammanhang genom att medlemmarna mot slutet av året tillskjuter den felande delen som bidrag eller gåvor.

Det bör emellertid tilläggas att ett överskridande av gränsen på 25 procent inte behöver vara så besvärande. Som framgår av avsnitt 8.2 föreslår utredningen att det grundavdrag som en allmännyttig

förening eller samfund får göra mot skattepliktig inkomst ska höjas till 30 000 kr. Ett visst överskridande av 25-procentsnivån kan alltså ske utan att någon beskattning uppkommer i praktiken. Med andra ord finns i beskattningssystemet ett slags buffert som fångar upp mindre överskridanden av gränsen för skattefri verksamhet.

En utvärdering av metoden görs i avsnitt 5.8 i anslutning till motsvarande utvärdering av konkurrensalternativet.

5.5.2 Konkurrensalternativet

En idé som lanserades av Idrottsskattekommittén var att idrottsföreningar skulle kunna finansiera sin idrottsliga verksamhet genom att bedriva vanlig näringsverksamhet. Det är således i detta fall fråga om det som utredningen i föregående avsnitt kallat rent finansierande verksamhet. Kommittén föreslog att en verksamhet skulle anses kvalificerad för skattefrihet om den utgjorde en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten som föreningen bedrev eller främjade under förutsättning att finansieringsverksamheten inte bedrevs på ett sådant sätt att skattebefrielsen i mer än ringa omfattning ledde till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedrev likartad verksamhet. Kommittén motiverade sitt förslag på följande sätt (SOU 2006:23 s. 111):

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. Konkur-

renssnedvridning 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.

Utredningens bedömning

Ideella föreningar kan ha många olika slag av inkomster. 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 verksamheter bedrivna av kommersiella företag. Det förekommer emellertid att föreningar i rent finansierande syfte bedriver verksamhet som även privata företag ägnar sig åt. Vanliga exempel på sådana verksamheter är serveringsverksamhet och försäljning av olika varor och tjänster. Även andra slag av näringsverksamhet kan emellertid förekomma, vilket med all tydlighet framgår av de exempel på sådana verksamheter som gavs i avsnitt 5.1.

Det mest renodlade finansieringsalternativet och därmed också det kanske bästa för de ideella föreningarna är om de får finansiera sin verksamhet utan krav på att näringsverksamheten ska vara kvalificerad på något sätt. Med detta avser utredningen att det i regelsystemet inte byggs in olika slag av spärrar som ska förhindra att näringsverksamheten blir för omfattande eller snedvrider konkurrensen på ett otillbörligt sätt. Om en sådan eller eventuellt flera sådana begränsningar måste läggas på den ideella föreningen innebär det att systemet blir mer komplicerat. Detta är en oundviklig följd av att restriktioner läggs in i systemet. Med även denna faktor i beaktande framstår kravet på att ingripandet blir så lite omfattande som möjligt som nödvändigt.

När det gäller de ideella föreningarnas konkurrensförmåga bör beaktas att de kan ha ett flertal olika konkurrensfördelar. Den första fördelen som kan föreligga är att föreningen får olika slag av varor eller tjänster skänkta till sig av utomstående personer som på detta sätt vill bidra till den bedrivna allmännyttiga verksamheten. Även om föreningen kan ha kostnader för att exempelvis hämta

skänkta saker från givarens hem föreligger normalt sett en kostnadsmissig fördel här, annars skulle hämtningen knappast ske. Priset för förvärv av varor och tjänster blir därför i många fall betydligt lägre än hos konkurrerande privata företag. Givetvis kan det också vara så att föreningens medlemmar bidrar med sin arbetskraft, t.ex. genom att baka eller laga mat i en servering eller bistå vid försäljning av varor och tjänster. Själva näringsverksamheten kan också gynnas genom att medlemmar eller volontärer arbetar helt eller delvis utan lön. Även detta bidrar till att hålla nere förvärvskostnaderna. Föreningarna har även en konkurrensfördel i det att konsumenterna kan vara villiga att betala mer för en vara eller tjänst som tillhandahålls av en allmännyttig förening i stället för av en vanlig näringsidkare. I själva köpet ingår alltså ett slags gynnande av föreningen från konsumentens sida. Även i de fall då prisbildningen är densamma mellan en förenings och en vanlig näringsidkares varor eller tjänster kan konsumenten välja föreningen just för att gynna denna.

En annan aspekt är att föreningarnas prissättning kan ske utifrån en vilja att gynna konsumenten som ett led i den allmännyttiga verksamheten. Detta kan t.ex. ske genom att man i en social eller religiös verksamhet bedriver caféservering med låga priser för att attrahera den enskilde att delta i föreningens verksamhet. Sådan näringsverksamhet kan till och med medvetet bedrivas med underskott och konkurrenssituationen för omgivande caféförelser blir därmed besvärande för dem.

Ytterligare en fördel finns i den skattefrihet för inkomsterna i verksamheten som kan tillkomma en ideell förening redan enligt nuvarande skatteregler. Till detta kommer att en ideell förening kan få bidrag av olika slag från det allmänna samt att den enligt nuvarande regler inte anses skattskyldig till mervärdesskatt. Frågan om bidragen och mervärdesskatten behandlas dock inte ytterligare här.

Sammantaget medför de nu angivna faktorerna att en ideell förening under vissa omständigheter kan konkurrera med på sedvanligt sätt bedrivna näringsverksamhet på ett mycket effektivt sätt. Det är alls inte uteslutet att konkurrensförmågan i vissa fall kan vara så stor hos den ideella föreningen att den helt enkelt inte kan godtas från allmän synpunkt. Situationen är då den att vanliga näringsidkare inte har någon egentlig möjlighet att hävda sig i konkurrensen mot en skattegynnad förening. Detta är givetvis ingen acceptabel situation. Det är med andra ord nödvändigt att

begränsa föreningens konkurrensförmåga i åtminstone viss utsträckning. Detta är nödvändigt för att en finansieringsmöjlighet som består i rätten att utan inkomstskattebelastning bedriva näringsverksamhet ska kunna tolereras. Denna aspekt uppmärksammades av Idrottsskattekommittén som i denna fråga föreslog att en ideell förening skulle kunna bedriva näringsverksamhet under förutsättning att denna inte mer än i ringa omfattning snedvrider konkurrensen med andra näringsidkare. Kommittén anförde följande (SOU 2006:23 s. 112 f.):

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 skattemodellen 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 skäligen 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.

Idrottsskattekommittén fann alltså för sin del att det var godtagbart att näringsverksamheten kunde bedrivas om den inte mer än i ringa omfattning påverkade konkurrensen negativt för andra näringsidkare med samma eller likartad verksamhet. Med tanke på de ideella föreningarnas potentiella konkurrensförmåga framstår det enligt utredningen som tveksamt om det verkligen finns anledning att utforma en så generös konkurrensregel. En mer balanserad konkurrenssituation skulle uppkomma om ingen konkurrensnedvridning alls får förekomma.

En svårighet i detta sammanhang är dock att på ett klart och tydligt sätt ange vilken innebörd som ska läggas i villkoret om konkurrensneutralitet. Idrottsskattekommittén gick för sin del inte närmare in på denna fråga.

Konkurrensaspekter finns av flera olika slag. Den viktigaste är priset på varan eller tjänsten, vilket normalt sett också är en faktor som är relativt lätt att bestämma och kontrollera. Andra konkurrensmedel kan vara svårare att bedöma och kontrollera. Utredningen avser här exempelvis butiksläge, öppettider, sortiment, kvalitet på varor och tjänster, kundpreferenser, möjliga betalningsätt, personalens kunskaper och hjälpsamhet mot kunderna och möjligheter till reklamationer o.d.

Det är enligt utredningens uppfattning uppenbart att andra konkurrensfaktorer än priset inte lämpar sig att använda som rekvisit i en lagtext. Svårigheterna att bedöma faktorer av det slag som angetts ovan är för stora för att den precision som bör eftersträvas i en modern lagtext ska kunna upprätthållas. För skatteförvaltningens del skulle situationen sannolikt bli svårbemästrad på grund av dels själva bedömningssvårigheterna, dels möjligheterna för föreningen att föra fram olika slag av bevisning i dessa "mjuka" frågor, särskilt om detta sker genom en sammanföring och avvägning av flera sådana faktorer samtidigt.

För utredningens del står det klart att det inte går att bemästra en konkurrensbedömning som innefattar de nämnda slagen av "mjuka" faktorer. Någon annan faktor för att bedöma konkurrensvillkoret än priset kan därför inte komma i fråga. Utredningen anser emellertid att just pridfaktorn är av betydelse som en viktig balanserande faktor vid bedömningen av konkurrensfrågan. Att inte tillåta ideella föreningar att utnyttja sina konkurrensfördelar till prisdumpning eller prisnedsättningar ser utredningen som ett viktigt moment för att motverka skadlig eller illojal konkurrens.

En annan faktor av betydelse när det gäller att bedöma konkurrensalternativet är att det torde vara svårt att driva omfattande rörelser inom ramen för en ideell förening. Den civilrättsligt oreglerade situationen för ideella föreningar gör det mindre lämpligt att föreningen tar på sig stora åtaganden. Detta kan visserligen sägas vara fallet inom idrottsrörelsen i dess professionella delar inom lagsporterna men där beror de stora ekonomiska åtagandena främst på kostnaderna för spelartruppen. Och i den delen finns ofta riskkapitalbolag och sponsorer bakom de ekonomiska åtagandena vilket lyfter av det reella ansvaret för förpliktelserna på utomstående intressenter.

Beslutsformerna i en ideell förening är i de allra flesta fall inte utformade för en mer omfattande näringsverksamhet. Men även i de fall där föreningen utformat särskilda beslutsformer torde hinder i många fall finnas för en rationellt bedriven verksamhet. Det kan t.ex. finnas ett motstånd eller ointresse från leverantörer eller finansiärer att upprätta affärsförbindelser med föreningen. Även när sådan medverkan sker krävs sannolikt i en del fall att föreningens företrädare måste ta på sig ett visst personligt ansvar för föreningens olika förpliktelser. Detta är knappast någon lämplig ordning i en ideell förening. Enligt utredningens uppfattning utgör den rättsliga situationen en återhållande faktor för stora åtaganden inom ramen för en allmännyttig ideell förening.

Den nu behandlade metoden innebär alltså att utredningen anser att det finns naturliga begränsningar i hur stor finansierande verksamhet som en ideell förening rimligen kan bedriva just inom föreningsformen. Skulle det kunna befaras att de naturliga begränsningarna för verksamhetens omfattning inte fungerar som utredningen antagit eller att begränsningarna bedöms vara alltför svaga finns naturligtvis en möjlighet att på annat sätt begränsa storleken av finansieringsdelen. Det enklaste sättet att åstadkomma detta är att lägga in en spärr i systemet, t.ex. så att inkomsterna från den finansierande verksamheten inte tillåts överstiga en viss nivå. Det skulle alltså innebära att den finansierande verksamheten tillåts ge avkastning upp till en nivå på exempelvis 100 prisbasbelopp men att all inkomst över denna nivå beskattas.

Fördelen med en sådan begränsning är att den finansierande verksamheten kan antas vara fullt tillräcklig för det stora flertalet föreningar samt att det finns en restriktion som inte tillåter att finansierande verksamhet växer sig alltför stor med de nackdelar detta kan medföra för funktionärer i föreningen och för

konkurrerande verksamheter. För stora föreningar, kanske främst de riksomfattande, skulle en begränsning av det nu diskuterade slaget kunna innebära en besvärande inskränkning i förhållande till den verksamhet som bedrivs i dag. Begränsningen skulle kanske leda till att verksamheten i en sådan förening överförs helt eller delvis till bolag med de negativa effekter detta kan få för föreningsverksamheten. En lösning på detta problem skulle kunna vara att differentiera takbeloppet i relation till föreningens storlek, mätt på något relevant sätt. Utredningen vill dock inte förorda en sådan lösning med den ytterligare komplexitet som då skulle uppkomma i regelsystemet.

Även om man inte differentierar taket med hänsyn till föreningens storlek uppkommer likväl en nackdel genom en gränsdragning för finansieringsdelen på exempelvis 100 prisbasbelopp, vilken utan tvivel leder till komplikationer i de fall då gränsen passeras. Det är på sätt tidigare redovisats fråga om svårigheter av administrativt slag, om gränsdragning mellan olika slag av inkomster från näringsverksamhet samt om frågor om kostnadsfördelning mellan skattefria och skattepliktiga inkomstdelar.

De nackdelar som föreligger för att bedriva en mer omfattande näringsverksamhet inom ramen för en allmännyttig ideell förening utgör enligt utredningens uppfattning en faktor som på ett naturligt sätt i praktiken begränsar förekomsten av sådan verksamhet inom föreningssfären. Utredningen finner för sin del inte att det finns tillräckliga skäl att införa ett tak av den nu behandlade modellen och lägger således inte fram något sådant förslag.

I ett konkurrensalternativ med pridfaktorn som avgörande moment uppkommer naturligt nog frågan hur kontrollen ska ske av hur de ideella föreningarna uppfyller villkoret för skattefriheten, dvs. att tillämpa marknadsprissättning.

Det bör då inledningsvis erinras om att det i många fall inte torde förekomma någon motsvarande privat verksamhet samt att den ideella föreningen i sin näringsverksamhet i en hel del fall riktar sig mot en annan målgrupp eller kundkrets. Utredningen tänker här på mindre och tillfälliga verksamheter som sommarserveringar, tillfälliga loppmarknader och enstaka danskvällar. I de allra flesta fall torde över huvud taget inte förekomma några konkurrensaspekter i sådana fall. Även med beaktande av de nu nämnda aspekterna måste emellertid antas att konkurrensfrågan kan komma att bli aktuell i en hel del fall.

Det finns givetvis en rad olika aspekter som kan komma upp även om utredningen tar för givet att det i de flesta fall inte uppkommer några reella problem. I vissa fall kan frågan däremot komma att ställas på sin spets. Det gäller fall där privata näringsidkare konkurrerar fullt ut med den näringsverksamhet som bedrivs av den ideella föreningen. Det kan exempelvis vara fråga om kafeér, matserveringar och second-handverksamheter som bedrivs i städer och större samhällen där det kan finnas många konkurrenter. I sådana fall kan inte förväntas att den ideella föreningen själv agerar för att någon kontroll ska ske. Snarare är väl situationen sådan att föreningen anser sig bedriva sin verksamhet under iakttagande av konkurrensvillkoret om prisneutralitet. Den enda realistiska lösning som utredningen för sin del kan se är att den eller de privata företagare som bedriver konkurrerande verksamhet får anmäla att föreningen inte iakttar konkurrensvillkoret. En sådan anmälan måste såvitt utredningen förstår göras till Skatteverket som alltså därefter har att ta ställning till om det ska göras en utredning av frågan. Det kan naturligtvis också förekomma att den private företagaren agerar via sin näringslivsorganisation eller att sådana organisationer mer eller mindre systematiskt granskar konkurrenssituationen för sina medlemsföretags räkning.

Utredningen ser knappast något realistiskt alternativ till den nu anvisade ordningen. Att Konkurrensverket skulle åläggas att ingripa i dessa fall är ingen lämplig lösning eftersom verket har övervakning av konkurrenslagen och offentlig upphandling som sina främsta uppgifter. Det nu aktuella fallet innebär i grunden att en beskattningssituation ska hanteras. Utredningen vill heller inte föreslå någon lösning som visserligen ligger inom skatteområdet men som läggs mer eller mindre utanför skatteförvaltningen. Något förslag om ett nytt särskilt organ för att hantera frågan har utredningen således inte funnit anledning att lägga fram.

Det kan naturligtvis riktas kritik mot den föreslagna lösningen. I vissa fall kan det säkert bli så att Skatteverket inte agerar på det sätt som den private företagaren önskar sig och i andra fall att verket anses göra en för ytlig bedömning. Det kan i sådana fall emellertid inte bortses från att det med all sannolikhet kommer att finnas ett visst inre och yttre tryck på den ideella föreningen att inte använda sin konkurrensförmåga utöver det som är godtagbart. Utredningen tänker här på att medlemmar i föreningen kan vara företagare eller andra näringslivsföreträdare som inom föreningen verkar för att denna ska uppträda på ett korrekt sätt i bedrivandet

av näringsverksamheten. Det torde också utifrån samhällsmedborgarnas sida finnas ett övervägande intresse av att inte uppmuntran sker av illojalt bedriven näringsverksamhet från den ideella sektorns sida.

Utredningen vill därför stanna vid den ovan nämnda lösningen att Skatteverket får verka på detta område inom ramen för sin ordinarie verksamhet. Enligt utredningens uppfattning bör åtminstone inledningsvis en sådan ytterligare uppgift inte innebära någon beaktansvärd utvidgning av verkets arbetsuppgifter.

En utvärdering av metoden görs i avsnitt 5.8 i anslutning till motsvarande utvärdering av den modifierade huvudsaklighetsmetoden.

5.6 Betydelsen av ideellt arbete från föreningsmedlemmarna och anställd personal

Utredningens bedömning: Ingen begränsning införs när det gäller förenings- och trossamfunds möjligheter att bedriva näringsverksamhet med anställd personal.

Frågan om vilken betydelse som bör tillmätas det ideella arbete som utförs i en förening är central för ställningstagandet till frågan om en rent finansierande verksamhet bör få förekomma som skattegynnad inom en ideell förening. Om svaret på denna fråga är jakande är det även av betydelse att utformningen av finansieringsreglerna sker med beaktande av den ideella verksamheten.

Frågan om betydelsen av ideellt arbete behandlades av Idrottsstattekommittén som anförde följande i frågan (SOU 2006:23 s. 107 f.):

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. 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 reklam, har i dag 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.

Utredningens bedömning

Mot bakgrund av det nu citerade avsnittet kom Idrottsskattekommittén alltså fram till att det inte borde ställas upp något krav på att skattefri finansieringsverksamhet huvudsakligen ska bedrivas med hjälp av oavlönade medlemsinsatser.

För vår egen del kan vi till en del instämma i den bedömning som Idrottsskattekommittén gjorde. Som utredningen ser situationen är det dock inte direkt nödvändigt att knyta an diskussionen till frågan om hävdbegreppet bör utmönstras eller inte. Utredningen menar i stället att betydelsen av ideellt arbete för lösningen av finansieringsfrågan bör bestämmas på grundval av en

saklig bedömning av det ideella arbetets betydelse i detta sammanhang. I denna del gör utredningen följande överväganden.

Att driva en verksamhet i dagens samhälle på helt ideell grund torde endast vara möjligt i små föreningar med lätt överblickbara förhållanden. Sådana föreningar förekommer förvisso i ett betydande antal men det måste också konstateras att det motsatta förhållandet är vanligt. Vad utredningen avser är att det finns många stora ideella föreningar i landet och att det även i medelstora och mindre föreningar finns inslag av andra slags insatser än rent ideella. Det bör också beaktas att ideella föreningar sedan lång tid tillbaka tillåts finansiera sin verksamhet med inkomster från näringsverksamhet. Utredningen tänker här på fallen med rörelser som drivs som ett direkt led i uppfyllandet av det allmännyttiga ändamålet eller där det finns en naturlig anknytning till detta ändamål. I andra fall sker finansieringen med hävdvunna inkomster. I många av dessa fall torde det inte vara ovanligt med insatser som går utöver de rent ideella. Det måste således konstateras att det redan i dag finns en hel del olika insatser i föreningarna som ersätts pekuniärt. Utredningen drar av detta förhållande slutsatsen att det inte ska eller ens bör ställas upp krav på att en näringsverksamhet måste bedrivas på helt ideell grund. Vad som däremot kan diskuteras är om det finns skäl att inskränka finansieringsalternativet på annan grund. Vad som då främst bör tas ställning till är hur man ska se på dels avlönade medlemsinsatser, dels medverkan från i föreningen anställd personal.

I många föreningar torde det förekomma att medlemmarna gör olika slags insatser mot en mindre ersättning. Det kan vara fråga om kostnadsersättningar, t.ex. bil- eller annan reseersättning och ersättningar för olika utlägg men också ersättning för arbetsinsatser. I det senare fallet kan full avlöning på marknadsmässiga villkor komma i fråga i vissa fall men också ersättningar på lägre nivå, dvs. för delvis ideella insatser.

För utredningen framstår det som tämligen självklart att medlemmarnas arbete mot olika slag av kostnadsersättningar inte är något förhållande som bör föranleda att restriktioner byggs in i regelsystemet. Det bör alltså inte förekomma bestämmelser som reglerar hur höga kostnadsersättningar som kan ges ut till medlemmarna med bibehållen skattefrihet för föreningen i dess finansieringsverksamhet. Utredningen förutsätter här att ersättningarna verkligen är avsedda att täcka privata kostnader hos medlemmarna och inte utgör förtäckt lön.

Något mer svårbedömd blir situationen i det fall att medlemmarna får full marknadsmässig ersättning för sin insats. Detta fall liknar ju mycket det rena anställningsfallet med kanske endast den skillnaden att det är en medlem som, på mer eller mindre frivillig väg, ställer upp för sin förening. En betydelsefull faktor här får dock anses vara att det mestadels torde vara fråga om medlemmar som går in och hjälper sin förening. Det blir i dessa fall knappast fråga om mer omfattande insatser, kanske snarare insatser i speciella fall. Det kan vara fråga om insatser vid ett stort sportevenemang eller vid en rockkonsert (jfr rättsfallet RÅ 1999 ref. 50). Inte heller i dessa fall kan situationen sägas vara sådan att det finns anledning att införa regler som begränsar föreningens möjligheter till skattebefrielse för näringsverksamheten.

Det mest svårbedömda fallet gäller sådan medverkan i en förenings näringsverksamhet som sker genom personer som är anställda på marknadsmässiga villkor. Det kan vara fråga om dels anställda hos föreningen, dels personer som kommer utifrån och som anlitas för speciella uppgifter. En speciell situation kan sägas föreligga då personer från dotterföretag till föreningen arbetar för denna.

Att anställda medverkar fullt ut i en förenings näringsverksamhet innebär i princip att föreningen inom ramen för det slag av näringsverksamhet som föreningen bedriver konkurrerar direkt med andra näringsidkare inom samma bransch. Här bortfaller visserligen en av föreningens konkurrensfördelar gentemot andra näringsidkare i så måtto att föreningen inte använder sig av helt eller delvis obetald arbetskraft. Konkurrensfördelen i form av skattebefrielse finns dock kvar liksom i vissa fall sannolikt även möjligheterna att få varor eller tjänster som gåva eller i vart fall till en låg kostnad. Föreningens konkurrensfördel i skattehänseende är i vart fall otvetydig.

Det är dock viktigt att hålla i minnet att vissa slag av näringsverksamhet som kan förekomma hos ideella föreningar inte gärna kan drivas uteslutande med hjälp av medlemmarna och detta oavsett om dessa är avlönade eller ej. Utredningen tänker här exempelvis på verksamhet inom begravningsbyråer, skolor av olika slag och inom vården. Även inom restaurangverksamhet, fastighetsskötsel och många andra slag av verksamheter ställs i princip krav på höga yrkeskunskaper och därmed också på personalens utbildning och kvalifikationer. Ska det vara möjligt att bedriva dessa slag av verksamheter i en ideell förenings regi måste också

tillåtas att föreningen anställer personal. Att inte tillåta föreningar bedriva vissa slags verksamheter betyder att undantagsregler måste införas i systemet, vilket så långt möjligt bör undvikas.

De nackdelar som föreligger vid bedrivande av en mer omfattande näringsverksamhet inom ramen för en allmännyttig ideell förening utgör enligt utredningens redan tidigare uttalade uppfattning en faktor som på ett naturligt sätt i praktiken begränsar förekomsten av sådan verksamhet inom föreningsfären. Med hänsyn till det nu anförda finner utredningen att det inte finns tillräckliga skäl att begränsa föreningarnas möjligheter att bedriva näringsverksamhet även med anställd personal. Någon begränsning av en föreningens möjligheter att bedriva verksamheten med anställd personal bör således inte införas.

5.7 Verksamhet genom annan juridisk eller fysisk person

Utredningens bedömning: Något förslag om att en ideell förening eller ett registrerat trossamfund ska kunna få skattefria inkomster från andra subjekts näringsverksamhet lämnas inte av utredningen.

Frågan om en ideell förening helt eller delvis kan låta någon annan bedriva verksamhet för föreningens räkning har tidigare i någon mån behandlats i praxis men har ställts på sin spets först genom det förslag som Idrottsskattekommittén lämnade i sitt betänkande (SOU 2006:23 s. 116–118).

Kommitténs förslag gick ut på 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. Som utgångspunkt för förslaget låg det förhållandet att kommittén ansåg sig ha kunnat konstatera att det under senare år har blivit allt vanligare att den verksamhet som idrottsföreningar bedriver i finansieringssyfte sker i samarbete med andra eller att en förening låter viss verksamhet helt skötas av någon annan fysisk eller juridisk person.

Kommittén anförde att det för att en inkomst ska undantas från beskattning i praxis har krävts att verksamheten bedrivits helt eller delvis av föreningen själv. Föreningen måste emellertid på ett reellt sätt ha deltagit i den inkomstgivande verksamheten. Trots den

praxis som finns på området ansåg kommittén att det inte var helt klart på vilket sätt och i vilken omfattning föreningen måste delta i den inkomstgivande verksamheten för att inkomsterna skulle bli skattefria för föreningen. Att helt och hållet låta annan bedriva verksamheten konstaterades som huvudregel inte vara möjligt utan att skattefriheten går förlorad. I fråga om bingospel noterades dock att Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2005 ref. 67 uttalat att inkomster av sådan verksamhet är undantagen från skatteplikt även om bingoverksamheten bedrivits av ett serviceföretag genom en s.k. bingoallians. I de fall en idrottsförening avskilt delar av sin verksamhet till ett bolag framhölls att det inte råder något tvivel om att bolaget är skattskyldigt för den vinst verksamheten ger och som tillförs bolaget, se rättsfallet RÅ 2000 ref. 53.

Kommittén anförde därefter följande (SOU 2006:23 s. 117):

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.

Utredningens bedömning

Vid utformandet av bestämmelser om ideella föreningars inkomster av näringsverksamhet har utredningen i avsnitt 5.2 framhållit att det finns ett tämligen starkt allmänt intresse av att regelsystemet utformas på ett väl balanserat sätt. Innebörden av denna ståndpunkt är att de ideella föreningarnas samhällsnytta visserligen är stor men att den enligt utredningens uppfattning inte kan

bedömas överväga näringslivets intressen. Utredningen ser det därför som sin uppgift att visserligen tillgodose de ideella föreningarnas intressen men inte på bekostnad av andra vitala samhällsintressen.

I den nu behandlade frågan ställs saken på sin spets. Ett förslag om att låta de ideella föreningarna få skattefria inkomster av andra – fysiska såväl som juridiska – personers näringsverksamhet kan nämligen komma att leda alltför långt. Allt som föreningen själv skulle kunna göra skattefritt ska det samarbetande subjektet också kunna göra. Eftersom utredningen föreslår att även finansieringsverksamhet under vissa förutsättningar ska vara skattefri för föreningen kommer en motsvarande skattefrihet att gälla för samarbetspartnerna. Det framstår som uppenbart att detta förhållande kan utnyttjas på ett sätt som inte framstår som rimligt. Den skattefria verksamheten kan alltså bli mycket omfattande, och i princip närmast obegränsad. Enligt utredningens uppfattning är detta förhållande inte acceptabelt.

Det kan tilläggas att bedömningen av skattefriheten blir mer komplicerad än i vanliga fall eftersom ett visst skattesubjekts inkomster ska tillkomma ett annat subjekt skattefritt. I normala fall skulle det bli fråga om att i ett fullt ut skattskyldigt subjekts verksamhet skilja ut den del som ska tillkomma den ideella föreningen skattefritt. Det måste antas att någon beskattning inte heller ska ske hos det näringsdrivande företaget. En sådan beskattning skulle innebära att föreningen inte får inkomsten obeskattad utan först sedan skatt har betalats. Men i den situationen skulle exempelvis en privat företagare lika väl kunna ge den beskattade nettoinkomsten till föreningen som ett bidrag till verksamheten. Förslaget förutsätter alltså implicit att beskattning inte ska ske vare sig hos företaget som driver verksamheten eller hos den förening som tar emot inkomsten.

Vidare innebär förslaget att de tillhörande kostnaderna inte ska dras av. En sådan ordning som den nu skisserade är alltså förenad med administrativa och kontrollmässiga nackdelar. Något förslag om att en ideell förening ska kunna få skattefria inkomster från andra subjekts verksamhet vill utredningen därför inte föreslå.

Vad gäller bingospel framstår Regeringsrättens avgörande i rättsfallet RÅ 2005 ref. 67 i och för sig som en avvikelse från tidigare praxis eftersom domstolen fann att det var möjligt att skattebefria föreningen för bingoinkomster från det servicebolag som drev själva verksamheten. Domstolens avgörande synes dock i

väsentlig grad bygga på det förhållandet att tillåtelse till bingospel inte längre gavs av tillståndsmyndigheten till ideella föreningar utan endast till servicebolag. Regeringsrätten fäste av allt att döma också viss vikt vid att bingospel sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvunnen finansieringskälla. Med hänsyn till de speciella förhållandena går det enligt utredningens mening inte att dra några långtgående slutsatser av rättsfallet beträffande möjligheterna för föreningar att få skattefria inkomster via servicebolag och liknande subjekt.

5.8 Utvärdering

Utredningens förslag: En ny finansieringsform införs för ideella föreningar och registrerade trossamfund. Den innebär att dessa ideella organisationer skattefritt tillåts förvärva inkomster från verksamheter som utgör rena finansieringskällor för den allmännyttiga verksamheten. Skattefriheten förutsätter att intäkterna från dessa finansieringskällor inte överstiger en fjärdedel av samtliga intäkter hos föreningen eller samfundet.

En fördel med denna modell är enligt utredningens uppfattning att den är relativt enkel och kopplar loss från bindningar till numera föråldrade lösningar på inkomstskattelagstiftningens område.

För stiftelser föreslås inte någon motsvarande möjlighet att bedriva rent finansierande verksamhet skattefritt.

Utredningens förslag innebär att omfattningen av ideella föreningars – och för den delen också registrerade trossamfunds – kapitalinkomster inte förändras i förhållande till vad som redan gäller sedan lång tid tillbaka. Detsamma gäller även för kapitalvinster och detta oavsett om de tillhör kapitalförvaltningen eller ingår i en av föreningen bedriven näringsverksamhet.

När det gäller inkomster av näringsverksamhet föreslår utredningen att sådana inkomster som uppkommer som ett direkt led i föreningens allmännyttiga verksamhet eller har naturlig anknytning till detta ändamål också ska vara skattefria. Till skillnad från dagens situation anser utredningen att det räcker att här ange att inkomsterna har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål för att skattefrihet ska uppkomma. Att lagtexten ändras på

så sätt att uttrycket direkt led inte längre finns med betyder alltså inte att någon ändring i sak föreslås.

Vidare innebär utredningens förslag att inkomster som av hävd använts för att finansiera allmännyttig verksamhet inte längre direkt pekas ut i lagtexten. I stället anser utredningen att en bättre betydligt och mer flexibel ordning uppnås om föreningen i viss utsträckning tillåts bedriva rent finansierande näringsverksamhet. Inom den ramen ryms givetvis också det som i nu gällande rätt räknas som hävdvunna inkomster.

Det kan här finnas anledning att påpeka att de inkomster som brukar klassificeras som hävdvunna numera i hög grad lika väl kan sägas ha naturlig anknytning till föreningarnas och samfundens verksamhet. De förändringar och moderniseringar som skett i de ideella verksamheternas arbets sätt under senare tid och som alltjämt sker har medfört att olika arrangemang, aktiviteter och sammankomster numera omgärdas av exempelvis serveringar, försäljningsstånd och liknande i syfte både att öka allmänhetens intresse och lämna service till dem som på ett eller annat sätt sluter upp kring arrangemangen. Som exempel kan nämnas att den varmkorvförsäljning som för inte så länge sedan ofta var den enda faciliteten kring idrottstävlingar numera i många fall har ersatts av ett ganska rikt utbud av mat, dryck och artiklar till försäljning till publikens tjänst.

Utredningen har i ett tidigare avsnitt redovisat två olika metoder som skulle kunna utgöra alternativ för en framtida ordning, nämligen en modifierad huvudsaklighetsmetod och det s.k. konkurrensalternativet.

När det gäller valet mellan dessa båda metoder vill utredningen inledningsvis erinra om den faktiska situation som föreligger beträffande de ideella organisationernas finansiering. Som utredningen pekat på i de inledande delarna av avsnitt 5 har i praktiken med tiden en alltmer omfattande näringsverksamhet kommit att bedrivas inom den ideella sektorn. Utredningens bestämda uppfattning är att den redan uppkomna situationen och fortskridande utvecklingen på området bör lagregleras. Om så inte sker kommer den ideella sektorn framöver att i allt högre grad befinna sig i ett rättsosäkert läge. Att nu avstå från lagreglering av finansieringsfrågan löser alltså inga problem; tvärtom kvarstår dessa och kommer dessutom att öka med tiden. Det är heller inte realistiskt att försöka återgå till en ordning där skattefrihet endast ges för den del av verksamheten som kan anses vara rent ideell.

Som framgått vid redovisningen av de båda metoderna som utredningen fört fram kan de varieras på olika sätt. Utredningen anser emellertid att valet bör ske mellan de renodlade alternativen. Dessa kan sedan valet skett var för sig varieras med skilda slag av restriktioner om detta av någon särskild anledning skulle anses önskvärt.

Vid valet mellan de båda alternativen gör utredningen följande överväganden.

Det framstår som ganska klart att det alternativ som bäst skulle gynna de ideella föreningarna sett i ett isolerat perspektiv är konkurrensalternativet. Genom detta alternativ ges föreningarna möjlighet att driva rent finansierande näringsverksamhet efter eget önskemål med i princip endast den restriktionen att snedvridning inte får ske av konkurrenssituationen gentemot andra näringsidkare med samma slags eller liknande verksamhet såvitt gäller pridfaktorn.

Som utredningen tidigare pekat på kan en ideell förening ha en rad konkurrensfördelar gentemot andra näringsidkare, bortsett från pridfaktorn. Föreningar som kan utnyttja dessa fördelar har ett starkt eller t.o.m. mycket starkt konkurrensläge allmänt sett. Mot den bakgrunden har utredningen framhållit att det är nödvändigt att balansera de ideella föreningarnas situation mot de intressen som det vanliga näringslivet företräder. Som framgått av redovisningen av konkurrensalternativet finns ett problem med i bilden och detta måste bedömas vara betydande. Utredningen avser här att det inte i egentlig mening finns något remedium mot en pris-konkurrens som är illojal från den ideella föreningens sida. Den enda realistiska möjlighet som utredningen ser i det sammanhanget är att en slags anmälan om illojal konkurrens lämnas till Skatteverket. Verket torde emellertid inte vara någon bra instans för hantering av sådana frågor trots att det i grunden rör sig om beskattningsfrågor. Konkurrensalternativet har därför en grundläggande svaghet i den nu diskuterade delen. Metoden har alltså i sig en inbyggd svaghet som inte är lätthanterad eftersom det är svårt att se någon faktor som skulle kunna motverka illojal pris-konkurrens på ett effektivt sett.

Även den modifierade huvudsaklighetsmetoden har vissa svagheter. Den största svagheten enligt utredningens uppfattning är att den nuvarande metodens tröskeeffekt kvarstår till viss del. Detta är en obestridlig nackdel men den kan i den praktiska hanteringen

sannolikt visa sig vara bättre överblickbar än den nuvarande tröskeleffekten.

I den nu gällande metoden ska bedömningen göras mellan olika slag av inkomster av näringsverksamhet, vilket kan vara vanskligt allt eftersom de löpande inkomsterna uppkommer. I den modifierade metoden finns de rent finansierande inkomsterna i den ena vågskålen medan alla övriga inkomster läggs i den andra vågskålen. Det kan visserligen vara så att en förening har såväl inkomst av näringsverksamhet med naturlig anknytning till det ideella ändamålet som rent finansierande inkomst av näringsverksamhet. Det torde emellertid i de flesta fall vara klart hur dessa båda inkomstdelar ska skiljas från varandra. Till detta kommer att övriga inkomster, dvs. medlemsavgifter, bidrag och gåvor av olika slag endast kan läggas samman med de näringsinkomster som har naturlig anknytning till den ideella verksamheten. Det förefaller utredningen som om den modifierade huvudsaklighetsmetoden således inte är förenad med särskilt stora svårigheter i denna del.

Som den främsta fördelen med den modifierade huvudsaklighetsmetoden vill utredningen framhålla att den ger en ideell förening möjlighet att på ett naturligt sätt utöka sin verksamhet. Med en ökande verksamhet flyter ytterligare medlemsavgifter in liksom sannolikt också bidrag och gåvor. Detta ger i sin tur ökat utrymme för den rent finansierande verksamheten.

Vid en sammantagen bedömning är det utredningens bestämda uppfattning att den modifierade huvudsaklighetsmetoden är bättre skickad att ligga till grund för tillåten framtida finansieringsverksamhet hos ideella föreningar och registrerade trossamfund. Utredningen förordar således att denna metod läggs till grund för de nya skattereglerna för finansieringsverksamhet.

5.9 Stiftelser

Stiftelser har som framgått av avsnitt 5.3.3 i de allra flesta fall inte något behov av finansiering av verksamheten utan de ska främja sitt ändamål genom att använda avkastningen på sitt kapital eller genom att dela ut de insamlade gåvor som skänkts till dem.

Det finns dock vissa verksamhetsstiftelser som gynnar sitt ändamål genom att själva bedriva verksamhet, exempelvis museer, forskningsstiftelser eller sjukvårdsstiftelser. Som utredningen nämnt i avsnitt 5.3.3 är det i praktiken inte ovanligt att rörelse-

inkomster som dessa subjekt har inte beskattas trots att det inte finns något lagstöd för detta.

Som ett led i den ökade enhetligheten mellan ideella föreningar och registrerade trossamfund å ena sidan och stiftelser å andra sidan och för att det inte ska råda någon tvekan om hur dessa inkomster ska beskattas föreslår utredningen att en viss mindre utvidgning av nu gällande regler om skattefrihet ska göras även för stiftelsernas del. Förslaget innebär att även stiftelser ska kunna ha skattefria inkomster från en näringsverksamhet, om verksamheten utgör ett naturligt led till det allmännyttiga ändamålet. I huvudsak motsvarar denna utvidgning det område som redan i dag i praktiken torde vara mer eller mindre skattefritt.

Utöver de nämnda slagen av näringsverksamhet vill utredningen exemplifiera den föreslagna utvidgningen så att den även omfattar mindre serveringar och försäljningar av skrifter och föremål med direkt anknytning till den verksamhet som förekommer vid museer och liknande inrättningar.

Däremot anser utredningen att det inte finns anledning att utvidga stiftelserna skattefrihet så att även ren finansieringsverksamhet ska kunna bedrivas utan beskattningsekvenser.

6 Beskattning av inkomster från fastigheter

6.1 Inledning

I inkomstskattelagen finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för löpande fastighetsinkomster. Bestämmelserna bygger till stor del på fastighetstaxeringslagens (1979:1152), FTL, bestämmelser, vilka används för att klassificera fastigheter och byggnader efter olika typer och slag samt för att åsätta dem ett taxeringsvärde eller indela dem som skattefri fastighet. Denna klassificering ligger sedan till grund för om inkomsten från fastigheten kan undantas från beskattning samt också om ägaren av fastigheten ska påföras statlig fastighetsskatt eller kommunal fastighetsavgift.

Undantagen från inkomstbeskattning av löpande fastighetsinkomster kan indelas i två huvudgrupper, de som *saknar ägarbegränsning* (21 § första och andra styckena IL, kopplat till 3 kap. 2 § och 3 kap. 3 § FTL) och avser specialbyggnader m.fl. och de *med ägarbegränsning* (21 § tredje stycket respektive 7 § IL, kopplat till 3 kap. 4 § FTL). För den sistnämnda gruppen gäller generösare undantagsregler för ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Undantagsbestämmelserna i fastighetstaxeringslagen omfattar förutom de s.k. specialbyggnaderna och vissa lantbruksenheter även en uppräkningslista av subjekt och kategorier i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen, en katalog av liknande slag som den som finns i inkomstskattelagen.

Undantagsbestämmelserna är komplexa och innebär olika omfattning av skattefriheten för olika kategorier av fastighetsägare. Detta tillsammans med den hänvisning som görs mellan de båda lagarna – inkomstskattelagen och fastighetstaxeringslagen – gör att

bestämmelserna blir svåröverskådliga och svårtillämpade, något som också visat sig i att dessa frågor i många fall avgjorts i domstol.

Utredningens uppdrag innefattar rent generellt en modernisering och förenkling av lagstiftningen för allmännyttiga organisationer. Dessutom finns ett uttalat önskemål att särregler för fastigheter bör undvikas. I detta ligger att en prövning ska göras av frågan om det är möjligt att avskaffa de särskilda undantagsregler för fastighetsinkomster som inte är kopplade till vem som är ägare utan till att ägaren använder fastigheten på visst sätt.

Det framgår inte direkt av uppdraget att bestämmelsen i 21 § andra stycket – som gäller lantbruksenheter använda på visst sätt – ska ingå i översynen. Eftersom det inte heller här finns något ägarkrav anser utredningen det lämpligt att även denna undantagsregel omfattas av översynen. I den fortsatta framställningen omfattas även denna kategori när frågor om specialbyggnader behandlas. När det gäller fastighetstaxeringslagen utgörs det direkta uppdraget enbart av bestämmelserna i 3 kap. 4 §.

Översynen innefattar således tre olika delar – skattegynnande utan ägarbegränsning och skattegynnande knutet till vissa typer av ägare, båda enligt inkomstskattelagen, samt dessutom regleringen i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen av vissa fastigheter. Utredningen redovisar också viss statistik över vilka specialbyggnader som finns samt ägarförhållandena för dessa samt anger vilket skattebortfall nu gällande regler kan antas medföra.

6.2 Inkomstbeskattnig – undantagen från skatteplikt

I 7 kap. inkomstskattelagen finns ett antal bestämmelser om undantag från skatteplikt för fastighetsinkomster, nämligen dels de där ägarbegränsning saknas i 21 § första och andra stycket, dels de med begränsning till vem som är ägare i 7 § (ideella föreningar och registrerade trossamfund) och i 21 § tredje stycket (stiftelser bl.a.). Bestämmelsernas utformning är olika, de är olika omfattande och de riktar sig också mot olika fastighetsägare och situationer. Nedan behandlas dessa olika skattefrihetsgrunder var för sig.

6.2.1 Fastigheter där ägarbegränsning saknas

Utredningens förslag: Bestämmelserna om skattefrihet för fastighetsinkomster från specialbyggnader och vissa lantbruksenheter slopas.

Bakgrund

Bestämmelserna i 7 kap. 21 § första och andra stycket inkomstskattelagen bygger på de regler om *specialbyggnad* samt *byggnad använd i vårdverksamhet m.m.* som infördes i och med tillkomsten av 1979 års fastighetstaxeringslag. Dessa regler om skattefrihet saknar krav på att viss person är ägare av fastigheten utan ser i stället till hur byggnaden används. Vid tillkomsten av bestämmelserna i fastighetstaxeringslagen åberopades bl.a. förenklingskäl och de problem som framkommit dels vid värdering av landstingets sjukvårdsbyggnader, dels vid kommunernas samarbete i förenings- eller aktiebolagsform (SOU 1979:32 s. 102). Departementschefen uttalade att det kunde finnas skäl att inte lägga avgörande vikt vid vem som ägde byggnaden i samma utsträckning som tidigare. Han menade att enbart det syfte som byggnader används för kunde vara av så stort värde för samhället att detta i sig borde medföra skattefrihet oavsett vem som var ägare. Det uppgavs vara fråga om en mycket begränsad och lätt avgränsad krets av fastigheter och risk för missbruk ansågs inte föreligga (prop. 1979/80:40, s. 70):

De byggnader där ägarkravet – med ett undantag – inte längre skall spela någon roll är nämligen sådana att de knappast kan sägas utgöra några lämpliga spekulationsobjekt eller eljest begagnas för vinstgivande verksamhet på sådant sätt att inte avsedda förmåner kan uppnås. Som exempel kan här nämnas försvarsbyggnader, flertalet kommunikations-, distributions-, vård- eller skolbyggnader. I de fall där en ekonomiskt lönande verksamhet måhända kan bedrivas – t.ex. i fråga om vissa idrottsanläggningar eller kulturbyggnader – talar andra skäl för skattefrihet oavsett vem som är ägare. Det kan här räcka med att nämna att ifrågavarande anläggningar och byggnader används för aktiviteter som är gynnade i andra skattesammanhang.

Som specialbyggnader räknas t.ex. byggnader som används för sjukvård, nykterhetsvård (vårdbyggnad), bad, sport, idrott och liknande (bad-, sport- och idrottsanläggning), kulturella ändamål

(kulturbyggnad) och religiös verksamhet (ecklesiastikbyggnad). Hur byggnaden till övervägande del (mer än hälften) används styr hur den klassificeras och det finns inget krav på vem som är ägare eller att ägaren själv bedriver den angivna verksamheten vid denna bedömning. Med byggnad använd i vårdverksamhet m.m. avses ekonomibyggnader av olika typer med tillhörande mark på jordbruksfastigheter där vård- och omsorgsverksamhet eller undervisnings- eller forskningsverksamhet bedrivs. Detta gäller exempelvis lantbruksskolor eller vårdinrättningar som driver lantbruk.

Undantagsreglerna i 21 § första och andra styckena infördes ursprungligen genom fastighetstaxeringslagen på fastighetstaxeringens område men det konstaterades vid det fortsatta utredningsarbetet, som gällde inkomstbeskattningen, att det inte var lämpligt att flytta över det slopade ägarkravet till inkomstbeskattningens område. Det ansågs inte stå i överensstämmelse med det förenklingssyfte som legat bakom de nya skattepliktsreglerna i fastighetstaxeringslagen att göra så. I samband med tillkomsten av undantagen på inkomstbeskattningens område konstaterade 1976 års fastighetstaxeringskommitté att det inte kunde anses rimligt att den som äger en fastighet, som på grund av sin användning blir skattefri, enbart på den grunden blir frikallad från skattskyldighet för fastighetsinkomsten. Man föreslog därför att skattefriheten endast skulle gälla inkomst från en av ägaren själv bedriven allmännyttig verksamhet. Inkomst från verksamhet bedriven av annan var att se som kommersiell och därför som skattepliktig användning för ägaren (Ds B 1980:8, s. 208 f.).

Denna koppling till att ägaren själv ska bedriva den aktuella verksamheten skiljer således bedömningen mellan fastighetstaxeringen och inkomstbeskattningen. De skäl som i förarbetena angetts för dagens gynnande bestämmelser hänvisar till att det är fråga om för det allmänna nyttig verksamhet. Grunden för detta framgår inte tydligt, men önskan att skydda den kommunala verksamhet och det samarbete som drevs i förenings- eller bolagsform kan ha varit en anledning. Dessutom nämns den verksamhet som bedrivs inom kriminalvården samt skolor och vårdinrättningar på fastigheter taxerade som lantbruksenheter. Där omfattas inte t.ex. ekonomibyggnaderna på en lantbruksskola av den skattefrihet som gäller för övriga byggnader, som utgör specialbyggnader. Förenklingssyftet med de nya fastighetstaxeringsreglerna åberopas också, men vari detta skulle ligga anges aldrig. I övrigt hänvisas till den samhällsnyttiga verksamhet på dessa fastigheter har. Departements-

chefen konstaterade som nämnts (prop. 1979/80:40 s. 70) att enbart det syfte som byggnader används för kan vara av så stort värde för samhället att detta i sig bör medföra skattefrihet, oavsett vem som är ägare. Vidare angavs att det rör sig om en mycket begränsad och lätt avgränsad krets av fastigheter samt att fråga inte är om objekt lämpliga för spekulation eller vinstgivande verksamhet. För det fall det skulle kunna vara fråga om ekonomiskt lönande verksamhet – som exempel anges idrottsanläggningar och kulturbyggnader – ansågs andra skäl tala för skattefrihet. Det nämns också att fråga ofta är om byggnader använda för aktiviteter som gynnas i andra skattesammanhang.

Utformningen av dessa undantagsregler har prövats av domstol vid ett flertal tillfällen. Där har exempelvis, i rättsfallet RÅ 1991 ref. 36, en inkomst av uthyrning till kommun av en som specialbyggnad taxerad skolbyggnad ansetts som en skattepliktig inkomst, eftersom ägaren själv inte bedrev den kvalificerade verksamheten (skolan). Däremot har ett aktiebolag som bedrev verksamhet i form av uthyrning av tennisbanor och en badmintonbana till allmänheten, vilka vid fastighetstaxeringen indelats som specialbyggnad, ansetts skattefri för dessa inkomster (RÅ 2003 ref. 55). Till skillnad från vad som var fallet i 1991 års rättsfall var det här ägaren själv, bolaget, som bedrev verksamheten.

Frågan om hur beräkningen av inkomsten från sådan användning som gör fastigheten till specialbyggnad ska göras har föranlett diskussioner och vållat osäkerhet. Genom avgörandet i RÅ 2005 ref. 9 har Regeringsrätten lagt fast vilka inkomster som ska omfattas. I målet var det fråga om läkare som ägde en skattefri specialbyggnad – vårdbyggnad – och där bedrev vårdverksamhet. Frågan var om ägarna var skattskyldiga för resultatet i vårdverksamheten till den del som översteg värdet av användningen av fastigheten eller inte. Skatterättsnämnden hade i sitt förhandsbesked, med åberopande av prop. 1980/81:61 s. 23 ff., kommit fram till att skattskyldighet förelåg för resultatet i verksamheten till den del det översteg värdet av användningen av den egna fastigheten i verksamheten minskat med faktiska utgifter för användningen. Skatterättsnämnden anförde:

I en situation då lagtexten inte är entydig kan ledning sökas i förarbetena. Dessa ger uttryck för en restriktiv tolkning av bestämmelsen. Praxis ger enligt nämndens uppfattning inte heller stöd för att andra inkomster än typiska fastighetsinkomster omfattas av skattefriheten. Med hänsyn härtill finner nämnden att endast inkomst

som kan hänföras till själva fastigheten är skattefri med stöd av bestämmelsen. Tillämpat på förevarande fall skall den del av resultatet av vårdverksamheten som uppkommer på grund av att den egna fastigheten hyresfritt kan användas i verksamheten undantas från beskattning. I konsekvens härmed är utgifterna i denna skattefria del av verksamheten inte avdragsgilla. – Vid sådant förhållande måste en uppdelning ske av resultatet i förhållande till vad som är att hänföra till den ena eller andra verksamhetsdelen. Inkomsten i den skattefria delen av verksamheten får anses motsvara det marknadsmässiga hyresvärdet minskat med de utgifter som belöper på användningen av byggnaden.

Regeringsrätten instämde i nämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Statistik

Med ledning av uppgifter från Statistiska Centralbyrån, SCB, har utredningen försökt beräkna hur många av de totalt ca 83 800 specialbyggnaderna som fanns i fastighetstaxeringsregistret för år 2008 som kan beröras av utredningens förslag och kommit fram till att fråga är om ca 42 600 st. Hur dessa beräkningar är gjorda och fördelningen på olika typer av specialbyggnader beskrivs närmare i avsnitt 11.3.2. Av särskilt intresse här är de specialbyggnader som ägs av aktiebolag och andra subjekt som helt klart inte omfattas av skatteundantagande på annan grund. Visserligen kan det bland stiftelserna, föreningarna och trossamfunden också finnas ägare som är oinskränkt skattskyldiga, men utredningen bedömer att detta inte är särskilt vanligt och väljer att bortse från detta här då detta inte går att beräkna utan en bedömning på individnivå i varje enskilt fall. Det går inte heller att av tillgängligt statistikmaterial beräkna hur många av de icke-ideella ägarna som faktiskt kommer i utnyttjande av detta skatteundantag som förutsätter såväl ägande som att ägaren själv använder fastigheten. Utredningen har beräknat omfattningen av det skattebortfall som dagens regler medför och redovisar dessa beräkningar i avsnitt 11, Konsekvenser av förslagen.

Utredningens bedömning

Det finns alltså ett betydande antal fastigheter som utgör specialbyggnader eller lantbruksenheter av nu angivet slag vilka ägs av andra subjekt än sådana som kan omfattas av de allmänna undantagsreglerna, såväl som de ser ut i dag som enligt utredningens förslag i de allmänna delarna. När dessa regler ursprungligen infördes förefaller man ha utgått från att det endast undantagsvis kunde bli fråga om ekonomiskt lönande verksamhet som skulle bedrivas på dessa fastigheter och, om så var fallet, att det fanns andra skäl för skattefrihet för den bedrivna verksamheten. De exempel som tas upp är vissa idrottsanläggningar eller kulturbyggnader. I övrigt tar man upp det förhållande att om t.ex. en kommun driver verksamhet i förenings- eller bolagsform istället för direkt i egen regi påverkas detta om ägaraspekten beaktas. Detta kan jämföras med den verklighet som är i dag med en ständigt ökande privatisering av vård, skola och annan omsorgsverksamhet, dvs. verksamheter som tidigare så gott som uteslutande bedrevs av det allmänna eller genom bolag kontrollerade av det allmänna eller i vart fall av inkomstskattegynnade allmännyttiga organisationer. Värt att notera är också att särregler för hur fastighetsinkomster ska behandlas i övrigt saknas i inkomstskattelagen.

Det är alltså här fråga om bestämmelser som gynnar ägare av viss typ av fastighet om denne själv bedriver den specifika verksamheten på fastigheten. Om motsvarande verksamhet bedrivs på en hyrd fastighet kommer något skattegynnande inte i fråga. Det avgörande är således just ägandet i sig och att det är fråga om en fastighet som omfattas av de särskilda bestämmelserna om fastighetstaxering. Dessa bestämmelser tillkom innan Sveriges medlemskap i EU. Detta förhållande och den förändring av samhället som inneburit att även sådan verksamhet som tidigare nära nog uteslutande bedrevs inom den offentliga sektorn nu är konkurrensutsatt och i allt högre grad bedrivs av privaträttsliga subjekt är av betydelse då dessa bestämmelsers fortlevnad ska prövas. Att ha regler som inte är konkurrensneutrala kan starkt ifrågasättas.

Gällande undantagsregler om specialbyggnader är svårtillämpade och har föranlett många frågor och rättsprocesser. Visserligen har Regeringsrättens i sitt avgörande RÅ 2005 ref. 9 gett svar på många av frågorna, men alltjämt förorsakar dessa bestämmelser tillämpningsproblem. Det förslag om gemensamma regler om undantag från beskattning för stiftelser, ideella föreningar och registrerade

trossamfund som utredningen lämnar innefattar i sig en reglering av hur dessa gruppers fastighetsinnehav ska beskattas. Bestämmelserna omfattar alla fastigheter som används direkt i den ideella verksamheten och även andra fastigheter som dessa kan äga. Inkomsten av fastigheten behandlas därvid som inkomst av näringsverksamhet för fastighetsägaren.

Andra ägare av specialbyggnader är framförallt aktiebolag eller privatpersoner som driver sedvanlig näringsverksamhet. Att behålla en undantagsregel för denna kategori, som inte på annat sätt är gynnad inkomstskattemässigt, kan starkt ifrågasättas. De skäl som i viss mån kan sägas tala för ett fortsatt gynnande är att det är fråga om sådana fastigheter där en från det allmännas synpunkt värdefull verksamhet bedrivs i form av t.ex. vård och omsorg, sport- och idrottsverksamhet eller kulturverksamhet. Här ska också beaktas det förslag som utredningen lägger fram om slopande av särreglering av barmhärtighets- och sjukvårdsinrättningar samt allmänna undervisningsverk, vilket innebär att endast stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund förslås kunna bedriva sådan verksamhet med skattegynnande. Sådan verksamhet bedrivs ofta i specialbyggnader.

En annan aspekt av sloandet av undantagsbestämmelsen är att det också kan vara så att dessa fastighetsägare kan ha fördel av att fastigheten inte längre omfattas av undantag. Det som i dag är skattefritt är, enligt vad Regeringsrätten slagit fast, endast typiska fastighetsintäkter motsvarande ett beräknat marknadsvärde av nyttjandet av fastigheten. I konsekvens härmed torde avdrag inte medges för kostnader för fastigheten utöver värdet av fastighetsnyttjandet. Överstiger de faktiska kostnaderna för fastigheten detta värde medför det att avdrag inte kan medges, trots att dessa kostnader enligt vanliga regler hade varit avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Ett underskott som inte kan utnyttjas mot andra intäkter kan således uppkomma.

Sammanfattningsvis finner utredningen att de skäl som talar för ett borttagande av specialbyggnadsbestämmelserna klart överväger nackdelarna och utredningen föreslår därför att dessa tas bort. Utredningens förslag innebär att vissa fastighetsägare, som inte omfattas av något undantag från beskattningen i övrigt, kommer att bli beskattade för ett eventuellt överskott av användningen av fastigheten. Detta resultat är emellertid systematiskt helt korrekt eftersom ett undantag från beskattning av just fastighetsinkomster

hos aktiebolag och andra liknande näringsidkare inte kan försvaras på saklig grund.

Enligt utredningens uppdrag ska, om undantagsbestämmelserna för specialbyggnader m.fl. ska finnas kvar, förslag ges till hur inkomstberäkningen ska göras samt om bestämmelserna ska begränsas till vissa slag av ägare. Med hänsyn till förslaget om slopande av undantagsbestämmelserna lämnar utredningen inga förslag i denna del.

Bestämmelserna i inkomstskattelagen är i dag kopplade till motsvarande bestämmelser i fastighetstaxeringslagen. Uppdraget till utredningen omfattar inte någon översyn av fastighetstaxeringslagen i denna del. Men, som det konstaterades när dessa regler ursprungligen infördes vid inkomsttaxeringen, det kan vara olämpligt med olika utformade regler inom de två systemen. Ett behov av översyn kan därför finnas också av bestämmelserna i fastighetstaxeringslagen.

Konsekvensen av att någon ändring inte föreslås av bestämmelserna i fastighetstaxeringslagen är att de byggnadstyper som omfattas av bestämmelserna även fortsättningsvis kommer att vara undantagna från skatte- och avgiftsplikt enligt fastighetstaxeringslagen.

6.2.2 Fastigheter där gynnandet är begränsat till vissa ägare

Utredningens förslag: Särreglerna för skattefrihet för löpande fastighetsinkomster slopas.

Fortsättningsvis får bedömningen göras enligt de särskilda bestämmelserna om skattefrihet för inkomst av näringsverksamhet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund m.fl. ägarkategorier.

Bestämmelserna om beskattningen av fastighetsinkomster skiljer mellan ideella föreningar och registrerade trossamfund samt stiftelser m.fl. såtillvida att de är mer gynnande för föreningar och trossamfund. Historiskt, innan föreningsreglerna infördes år 1977, gällde dock samma regler för föreningar och stiftelser.

Bakgrund rörande stiftelser m.fl.

Stiftelser och andra i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen särskilt angivna ägare – hit hör bl.a. akademier, Nobelstiftelsen och obligatoriska studerandesammanslutningar – är inte skattskyldiga för inkomst av fastighet som används i dess verksamhet som sådan, s.k. verksamhetsfastighet (7 kap. 21 § tredje stycket inkomstskattelagen). Bedömningen av fastighetens skattemässiga status görs vid inkomstbeskattningen med ledning av hur fastigheten blivit taxerad enligt fastighetstaxeringslagen. Exempelvis kan en fastighet, som ägs av en stiftelse med syfte att utöva hjälpverksamhet bland behövande – där stiftelsen till övervägande del upplåter billiga bostäder till behövande personer – bli undantagen från skatteplikt enligt fastighetstaxeringslagen. Till följd av detta blir inkomsten av fastigheten också skattefri inkomstskattemässigt till den del inkomsten härrör från upplåtelsen till de behövande. Om däremot fastigheten till övervägande del (mer än hälften) används på annat sätt – t.ex. hyrs ut på marknadsmässiga villkor – blir fastigheten skattepliktig enligt fastighetstaxeringslagen och stiftelsen också skattskyldig för hela fastighetsinkomsten vid inkomstbeskattningen.

Bakgrund rörande ideella föreningar och registrerade trossamfund

Ideella föreningar och registrerade trossamfund kan undantas från skattskyldighet för inkomst av fastighet på två olika grunder.

Den första grunden avser att fastigheten används i föreningens eller trossamfundets allmännyttiga verksamhet som sådan, s.k. verksamhetsfastighet (7 kap. 7 § andra stycket punkt 3 IL och 3 kap 4 § FTL). Det kan t.ex. vara fråga om en föreningslokal eller en idrottsanläggning som används i den allmännyttiga verksamheten. Här omfattar skattebefrielsen, till skillnad mot vad som gäller för bl.a. stiftelser i motsvarande situation, hela inkomsten av fastigheten.

Den andra grunden avser användning av fastigheten i näringsverksamhet, men där inkomsten till huvudsaklig del härrör från verksamhet som utgör ett direkt led i eller har annan naturlig anknytning till föreningens eller trossamfundets allmännyttiga ändamål. Som exempel kan nämnas inkomst från en fastighet som används som rehabiliteringshem eller sommarkoloni för sjuka eller

funktionshindrade personer. Det kan också gälla inkomster från samlingslokaler som upplåts för allmännyttiga ändamål eller från sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Skattefriheten omfattar också för dessa fastigheter hela fastighetsinkomsten. Här saknas helt kopplingen till hur fastigheten bedömts vid fastighetstaxeringen och det finns alltså inget krav på att fastigheterna ska vara taxerade som skattefria enligt fastighetstaxeringslagen. I konsekvens med detta kan det för dessa fastigheter alltså föreligga skyldighet att betala statlig fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

Bedömningen av de ideella föreningarnas och de registrerade trossamfundens fastigheter ska i första hand göras enligt de särskilda bestämmelserna i 7 §. Först om dessa undantagsregler inte är tillämpliga ska de allmänna undantagsreglerna i 21 § första och andra stycket tillämpas (prop. 1980/81:61 s. 29). Tredje stycket i 21 § gäller inte för ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Omfattning av skattefriheten

Det kan alltså konstateras när det gäller fastigheter som endast används till viss del för den kvalificerade verksamheten att bestämmelserna är olika för skilda slag av fastighetsägare. För såväl stiftelser som ideella föreningar och registrerade trossamfund gäller i dag att en fastighet, som till *övervägande del* används i verksamheten som sådan, s.k. verksamhetsfastighet, är undantagen från skatte- och avgiftsplikt vid fastighetstaxeringen (3 kap. 4 § FTL). Detta innebär att det vid fastighetstaxeringen fordras en användningsgrad på mer än 50 procent. Omfattningen av skattebefrielsen enligt inkomstskattelagen skiljer dock mellan stiftelser och föreningar. För föreningarna blir *hela* inkomsten av fastigheten skattefri, medan skattebefrielsen för stiftelserna omfattar bara *den del* av inkomsten som härrör från den kvalificerade användningen. För en fastighet som till 60 procent används i verksamheten (på det sätt som avses i 3 kap. 4 § FTL) medan resterande 40 procent hyrs ut till ett aktiebolag kommer hyresintäkten av fastigheten, om den ägs av en stiftelse, att bli skattepliktig. Om fastigheten i stället hade ägts av en ideell förening blir hela fastighetsinkomsten skattefri.

Föreningar och trossamfund kan dessutom bli undantagna från skattskyldighet för fastighetsinkomst när inkomsten härrör från en verksamhet som utgör ett direkt led eller som har annan naturlig

anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller som utgör en hävdvunnen finansieringskälla. Skattefriheten omfattar också i sådana fall hela fastighetsinkomsten men här är kravet på användningsgrad högre och det fordras att inkomsten till *huvudsaklig del* (75–80 procent) härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål – exempelvis uthyrning till annan allmännyttig ideell förening av föreningslokalen – eller utgör en hävdvunnen finansieringskälla – t.ex. uthyrning av del av samma föreningslokal till privatpersoner för privata tillställningar.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén sammanfattar rättsläget och konstaterar (SOU 1995:63 s. 258) att det kan urskiljas tre olika kombinationer av krav på användningsgrad och omfattning av skattebefrielse, nämligen:

- krav på *övervägande* (mer än 50 procent) användning och skattefrihet för del av inkomsten (gäller genomgående för stiftelserna),
- krav på *övervägande* (mer än 50 procent) användning och skattefrihet för hela inkomsten (föreningsfastigheter som omfattas av 3 kap. 4 § FTL),
- krav på *huvudsaklig* (75–80 procent) användning och skattefrihet för *hela* inkomsten (föreningsfastigheter vilkas skattebefrielse grundas på att användningen har naturlig anknytning eller utgör hävdvunnen finansieringskälla).

Kommittén redogör för hur dessa skillnader vuxit fram (SOU 1995:63 s. 258 f.):

Enligt äldre regler gjordes en uppdelning av de aktuella fastigheterna både vid fastighetstaxeringen och vid inkomsttaxeringen. Den del av en fastighet som användes på ett kvalificerat sätt undantogs från skatteplikt vid fastighetstaxeringen och ägarens inkomst från den fastighetsdelen beskattades inte. Återstående del av fastigheten blev däremot föremål för fastighetstaxering och inkomstbeskattning i vanlig ordning. När FTL infördes skedde en övergång till nuvarande övervägandepincip: en fastighet undantas från skatteplikt vid fastighetstaxeringen endast om den till övervägande del används för kvalificerad verksamhet. Vid inkomstbeskattningen behölls som huvudregel den ordningen att skattebefrielsen omfattade endast inkomst som härrör från en kvalificerad användning. Genom den kort före FTL införda lagstiftningen om skattebefrielse för ideella föreningar hade emellertid av praktiska skäl införts en ordning som syftade till att föreningarnas fastighetsinkomster skulle behandlas på ett

enhetligt sätt: hela inkomsten av en fastighet skulle vara antingen underkastad beskattning eller helt skattefri (prop. 1976/77:135 s. 85–86 och 92). För skattebefrielse, som således omfattade hela fastighetsinkomsten, fordrades till en början att fastigheten huvudsakligen, dvs. till 80–85 procent, användes på ett kvalificerat sätt. Risken för att de nya reglerna sammantaget skulle medföra skatteskärpningar i en del fall samt vissa oklarheter i den nya ordningen medförde emellertid att man redan år 1980 återgick till övervägandepincipen såvitt gäller användningskravet för fastigheter som omfattas av 3 kap. 4 § FTL (se SkU 1979/80:51). Principen om total skattebefrielse när användningskravet är uppfyllt övergavs emellertid inte.

Utredningens bedömning

Som framgår gäller i dag olika omfattning av skattegynnandet för föreningar och trossamfund jämfört med stiftelser m.fl. när det gäller fastighetsinkomster. Bestämmelserna om fastigheter är dessutom komplicerade och svårtillämpade då bedömningen måste göras med ledning av bestämmelser i två olika lagar. Som en direkt följd av att en enhetlig reglering i övrigt föreslås av utredningen och för att uppnå önskad förenkling anser utredningen det lämpligt att pröva om enhetliga regler kan införas även när det gäller de löpande fastighetsinkomsterna. Sedan tidigare gäller samma principer för inkomst vid avyttring av fastighet.

I 13 kap. 1 § inkomstskattelagen finns i dag bestämmelser om vad som avses med inkomst av näringsverksamhet. Som sådan räknas alltid innehav av näringsfastighet. Fastighet ägd av en juridisk person utgör alltid näringsfastighet (2 kap. 13–14 §§ IL). Denna bestämmelse infördes i och med 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 499 ff.). Samtidigt uttalades (a. prop. s. 579) att, i avvaktan på den då pågående utredningen av Stiftelse- och föreningsskattekommittén, inga ändringar borde företas i fråga om skattskyldighetens omfattning för stiftelser och ideella föreningar. Detta innebär att dessa subjekts verksamhet alljämt omfattas av den förvärvskälleindelning och uppdelning på inkomst av rörelse och fastighet som avskaffades i övrigt i och med 1990 års skattereform. Vid införandet av inkomstskattelagen skedde inte heller någon materiell ändring i dessa delar. Särbehandlingen av fastigheter har sin grund i den tidigare gällande kommunala garantibeskattnngen som omfattade alla fastighetsägare, även t.ex. staten. Denna är sedan länge borttagen.

Nu pågående utredningsarbete omfattar förutsättningarna för undantagande från skattskyldighet till inkomstskatt för stiftelser, föreningar och trossamfund i sin helhet. Efter det att inkomstskattelagen infördes har inte någon översyn av skattskyldigheten för dessa subjekt skett. I samband med skattereformen och senare vid inkomstskattelagens införande skedde en modernisering av lagstiftningen och begreppsapparaten, som dock aldrig kom att helt genomföras i 7 kap. inkomstskattelagen. Detta innebär att stiftelser, föreningar och trossamfund alltså omfattas av ett äldre system innefattande bl.a. uppdelning på förvärvskällor samt särregler för fastighetsinkomster. Enbart detta förhållande i sig motiverar en anpassning till de principer som gäller i övrigt i inkomstskattelagen. Som framgår ovan finns efter skattereformens genomförande, och efter införandet av inkomstskattelagen, inte längre någon uppdelning och särbehandling av fastigheter kvar vid inkomstbeskattningen i övrigt. Utredningen ser inte något behov av att vidmakthålla detta äldre synsätt för dessa subjekt utan anser att det är lämpligt att, i samband med de förslag till ändringar i övrigt som lämnas, även anpassa dessa regler efter vad som i övrigt gäller enligt inkomstskattelagen. Frågan om en intäkt från en fastighet ägd av en förening, ett trossamfund eller en stiftelse kan undantas från beskattning eller inte får med utredningens förslag bedömas efter samma grunder som övriga inkomster av näringsverksamhet. Se vidare avsnitt 5 där utredningens förslag till undantagsregler för inkomst av näringsverksamhet presenteras och där även konsekvenserna vid olika slag av fastighetsinnehav behandlas.

6.3 Undantagen från skatteplikt i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen

Utredningens förslag: Undantagen från skatte- och avgiftsplikt regleras genom en hänvisning till 7 kap. 5 och 12 §§ inkomstskattelagen i dess nya lydelse. Den tidigare kataloguppräkningsdelen slopas.

Bakgrund

I 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen finns en uppräkningslista av olika kategorier och subjekt vilkas fastigheter används i deras verksamhet som sådan är undantagna från skatte- och avgiftsplikt. Här

finns förutom stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund också kyrkor och barmhärtighetsinrättningar, prästlönetillgångar, akademier, Nobelstiftelsen, Stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m., stiftelsen Sveriges sjömanshus, obligatoriska studerandesammanslutningar och samarbetsorgan för dessa samt utländska staters beskickningar. Uppräkningen liknar den som finns i den s.k. katalogen i inkomstskattelagen, men är inte identisk med denna. För samtliga uppräknade subjekt gäller den begränsningen att det ska vara fråga om fastighet som ägs av och till övervägande del (mer än hälften) används i ägarens verksamhet som sådan., s.k. verksamhetsfastigheter.

Utredningens uppdrag i denna del inskränker sig till att se över den kataloguppräkning som också finns i fastighetstaxeringslagen.

Utredningens bedömning

Frågan om lämpligheten av en lagstiftningsteknik som bygger på uppräkning av individuella subjekt behandlas i avsnitt 7.2 när det gäller inkomstskattelagen. Där görs den bedömningen att det är så tveksamt att denna uppfyller regeringsformens krav på generell utformning av författningsregler att den inte är lämplig att använda fortsättningsvis. Vidare konstateras att denna lagstiftningsprincip bl.a. innebär ett fastlåsende till den situation som råder när beslutet tas. Utredningen har därför föreslagit att denna lagstiftningsteknik inte ska behållas i inkomstskattelagen. Skäl att göra annan bedömning när det gäller den motsvarande uppräknningen i fastighetstaxeringslagen saknas enligt utredningens mening.

Då avsikten med översynen av 4 § är att göra en anpassning till de bestämmelser som föreslås i inkomstskattelagen i dessa delar föreslår utredningen att hänvisningen fortsättningsvis görs genom att skatte- och avgiftsfriheten knyts till de subjekt som omfattas av bestämmelserna i 7 kap. 5 och 12 §§ inkomstskattelagen enligt utredningens förslag.

Utöver ovan nämnda subjekt och kategorier omfattar 4 § också två andra kategorier – prästlönetillgångarna och fastigheter hos utländska staters beskickningar. Då utredningsuppdraget inte omfattar dessa subjekt i övrigt lämnas paragrafen oförändrad i denna del.

Utredningen vill slutligen peka på det kvarstående problem som finns när det gäller skattesituationen för de nu behandlade fastigheterna. Detta problem hänger till väsentlig del samman med att det i gällande bestämmelser görs en hänvisning i fastighetstaxeringslagen till bestämmelser i inkomstskattelagen. Samtidigt sker där en hänvisning tillbaka till fastighetstaxeringslagen. Som tidigare konstaterats blir bestämmelserna komplicerade och svåröverskådliga genom dessa ömsesidiga hänvisningar. Utredningen anser att det är angeläget att söka uppnå en reglering som i väsentlig utsträckning förenklar och underlättar bedömningarna.

7 Katalogen – 7 kap. 15–17 §§ inkomstskattelagen

Utredningens förslag: Den s.k. katalogen avvecklas och ersätts med generella regler.

7.1 Inledning

Förutom de generella reglerna om undantag som i viss utsträckning kan ge skattefrihet för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund finns även sådana undantagsregler för vissa särskilt angivna kategorier av subjekt i 7 kap. 15–16 §§ och för särskilt uppräknade subjekt i 17 §. Dessa undantagsregler är inte begränsade till enbart ideella organisationer och de är delvis mer gynnande än de generella undantagsreglerna. De olika kategorierna i 15–16 §§ omfattar skilda slag av organisationer, där många varit skattemässigt gynnade under lång tid. Från 1942 års lagstiftning kvarstår fortfarande ett antal kategorier, exempelvis akademier, allmänna undervisningsverk och vissa obligatoriska studerandesammanslutningar. Senare har andra tillkommit, t.ex. de regionala utvecklingsbolagen och arbetslöshetskassorna. Några kategorier har avförts under mellantiden på grund av ändringar i annan lagstiftning och dessutom har pensionsstiftelserna blivit helt befriade från inkomstskatt och i samband därmed förts över till ett annat lagrum där de nu tas upp jämte stat och kommun (7 kap. 2 § IL).

Den egentliga katalogen i 17 § omfattar endast de i lagtexten särskilt angivna subjekten. Ursprunget till denna uppräkning fanns redan vid kommunalskattelagens tillkomst år 1928. I samband med att inkomstskattelagen infördes vid 2002 års taxering skedde en viss utgallring av subjekt på grundval av de förslag som redovisats av Stiftelse- och föreningskattekommittén i dess slutbetänkande (SOU 1995:63). Efter inkomstskattelagens införande har endast ett

fåtal nya subjekt tagits in, senast Right Livelihood Award Stiftelsen år 2005, och i dag omfattar uppräknningen ett 40-tal subjekt.

Till utredningen har från regeringen överlämnats ett antal ärenden, i vilka en viss juridisk person begär att den ska upptas som katalogsubjekt.

Utredningens uppdrag innefattar en översyn av de bestämmelser som gäller för inskränkt skattskyldiga stiftelser och vissa andra juridiska personer. Det är särskilt utpekat i direktiven att utredningen ska pröva om den använda lagstiftningstekniken är ändamålsenlig eller om regleringen bör ske på annat sätt. Om någon form av uppräknning ska finnas kvar ska frågorna om nuvarande kategorier av subjekt och namngivna subjekt ska finnas kvar, om bestämmelserna av dessa kategorier är ändamålsenligt utformade samt om en subjektsuppräknning ska innehålla begränsning till enbart stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund besvaras. Det ingår också i uppdraget att ge förslag till grundläggande krav för att ett nytt subjekt ska kunna tas in i en sådan uppräknning som katalogen utgör samt om utökade krav ska ställas på de subjekt som tagits in beträffande den verksamhet de bedriver. Dessutom får utredningen föreslå särskilda regler för stiftelser och andra juridiska personer som fullgör myndighetsuppgifter.

Skattskyldighetens omfattning

I de nu gällande reglerna har skattegynnandet utformats på olika sätt bland dessa särreglerade kategorier och individuellt angivna subjekt. De i 15 § upptagna kategorierna är skattskyldiga för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen, dvs. för rörelseinkomst och löpande inkomst av fastighet. Hit hör självägande kyrkor tillhöriga Svenska kyrkan, sjukvårdsinrättningar utan vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar och hushållningssällskap. Skattskyldiga enbart för löpande fastighetsinkomst är enligt 16 § akademier, allmänna undervisningsverk, obligatoriska studerandesammanslutningar, regionala utvecklingsbolag samt arbetslöshetskassor och vissa andra trygghetsassociationer. Även för de uppräknade subjekten i 17 § inskränker sig skattskyldigheten till löpande fastighetsinkomst.

7.2 Lagstiftningstekniken

Bakgrund

Det har konstaterats av såväl Stiftelse- och föreningsstattekommittén (SOU 1995:63 s. 222 ff.) som i förarbetena till inkomstskattelagen (prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 86 f.) att den lagstiftningsteknik som används i katalogen – att uttryckligen namnge vissa subjekt – inte är invändningsfri, eftersom ett grundläggande krav på en lagstiftning är att reglerna ska vara generella. Vid sin prövning av denna fråga konstaterade Stiftelse- och föreningsstattekommittén att Regeringsformens, RF, reglering av normgivningsmakten bygger på distinktionen mellan generellt tillämplbara regler och beslut i enskilda fall. Föreskrifter i form av lag meddelas av riksdagen (1 kap. 4 § RF) medan andra föreskrifter kan beslutas av regeringen, en kommun eller en förvaltningsmyndighet. Lagformen är obligatorisk när skatt ska beslutas (8 kap. 3, 5 och 7 §§ RF). Behörighet att besluta i enskilda fall kan tilläggas regeringen, domstolarna, förvaltningsmyndigheterna och kommunerna. Däremot får rättskipnings- och förvaltningsuppgifter i princip inte fullgöras av riksdagen (11 kap. 8 § RF).

Frågan om kravet på att en lagregel ska vara generell är central och vad som avses med detta krav berördes kortfattat i förarbetena till regeringsformen. Grundlagsberedningen (SOU 1972:15 s. 100 f.) förefaller ha utgått från att riksdagen skulle förbli oförhindrad att använda lagformen för ett beslut som uttryckligen avsåg endast ett visst konkret fall. Detta tog emellertid det föredragande statsrådet avstånd från och framhöll att en lagregel – även om den skulle bli tillämplig endast i fråga om ett enskilda fall – skulle vara generellt utformad. Enligt föredragandens uppfattning borde en lag anses uppfylla kravet på generell tillämpbarhet ”om den exempelvis avser situationer av ett visst slag eller vissa typer av handlingssätt eller om den riktar sig till eller på annat sätt berör en i allmänna termer bestämd krets av personer” (prop. 1973:90, s. 204).

Gränsdragningen mellan en generell föreskrift och ett beslut i ett enskilt fall kan vara svår att göra och det finns inte alltid någon absolut gräns (Holmberg och Stjernquist, Grundlagarna med tillhörande författningar, s. 240 ff., Håkan Strömberg, Normgivningsmakten, 3 uppl., s. 38 ff., och Broomé och Eklundh, Statsvetenskaplig tidskrift 1976, s. 38). Gränsdragningsproblem kan uppkomma redan när det är fråga om s.k. handlingsdirektiv, dvs. regler

eller beslut som påbjuder eller förbjuder ett visst handlande från enskilda personers eller offentliga funktionärens sida, men svårigheterna kan bli särskilt påtagliga när det gäller sådana s.k. kvalifikationsbeslut som innebär att t.ex. ett namngivet subjekt, ett landområde eller ett bestämt objekt tilläggas en viss rättslig egenskap. Även om ett sådant beslut kan förefalla att ha ett mycket konkret innehåll kan det ha sådana viktiga indirekta verkningar för en obestämd krets av personer att det är befogat att betrakta beslutet som en generell föreskrift. Strömberg framhåller bl.a. att ett beslut som ger en bestämd myndighet en viss kompetens indirekt kan få generella verkningar genom att kompetensen utnyttjas i ett obestämt antal fall. Han betonar samtidigt att det måste sättas en gräns för möjligheten att beteckna ett beslut som generellt på grund av dess indirekta verkningar.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade följande vid dess behandling av frågan om lagstiftningstekniken i anslutning till katalogen (SOU 1995:63 s. 224):

Den typ av regel eller beslut som vi i detta sammanhang skall bedöma innebär att ett bestämt enskilt subjekt skall förmånsbehandlas vid inkomsttaxeringen. Katalogens uppräknings av namngivna subjekt, vilken till större delen tillkommit efter RF:s ikraftträdande, är inte det enda exemplet på denna typ av särbehandling. Bestämmelser som i sak överensstämmer med katalogen finns i ett antal äldre specialförfattningar som – vid sidan av generella regler som ger rätt till avdrag för avgifter eller bidrag till vissa namngivna stiftelser – innehåller föreskrifter som innebär att stiftelsen i fråga helt eller delvis befrias från inkomstskatt.

Frågan hur dessa bestämmelser skall bedömas från konstitutionell synpunkt har, såvitt vi kunnat finna, inte ägnats någon uppmärksamhet i förarbeten eller litteratur (Holmberg och Stjernquist, nämner katalogens bestämmelser men kommenterar dem inte närmare). Enligt vår uppfattning är det svårt att se hur bestämmelserna skulle kunna anses uppfylla kravet på generell tillämpbarhet, såsom detta krav formulerats i förarbetena till RF. I första hand torde bestämmelserna vara att uppfatta som handlingsdirektiv till beskattningsmyndigheten. Som sådana är de inriktade på behandlingen av enstaka namngivna subjekt. Varken det förhållandet att direktiven är obegränsade i tiden eller att de omfattar ett obestämt antal intäkter av skilda slag synes medföra att de kan betecknas som generella i förarbetenas mening. Möjligen kan bestämmelserna alternativt uppfattas som kvalifikationsbeslut som ger de berörda subjekten en särskild ställning eller status vid inkomsttaxeringen. Inte heller med detta synsätt synes emellertid generalitetskravet vara uppfyllt. Visserligen kan man hävda att beslutet får indirekta verkningar för en obestämd krets av delägare, destinatarer

eller andra som har intresse av subjektets verksamhet, men det skulle enligt vår mening föra alldeles för långt om man ansåg att förarbetenas krav på generell tillämpbarhet var uppfyllt redan på grund av sådana effekter.

Den slutsats som kommittén kommer fram till är att en uppräknings av namngivna subjekt inte kan anses generell i den mening som angetts i förarbetena till regeringsformen, men att det inte utan vidare skulle vara grundlagsstridigt att meddela sådana beslut i form av lag. Man konstaterar att detta skett i en sådan utsträckning att det finns fog för att se den aktuella lagstiftningen som ett uttryck för ett i konstitutionell praxis etablerat undantag från det i förarbetena uttalade kravet på generell tillämpbarhet. Kommittén anför (s. 225):

Starka sakliga skäl kan också anföras till stöd för denna praxis. Det är tydligt att det på grund av vissa subjekts speciella ändamål, särpräglade verksamhet eller unika förhållanden i övrigt kan finnas ett påtagligt intresse och behov av att kunna ge dem speciella förmåner vid inkomstbeskattningen. När, som i fråga om katalogen, beslutet om förmånsbehandling inte är begränsat i tiden och dessutom är tillämpligt, på ett obestämt antal intäkter av skilda slag, får beslutet normalt anses ha en sådan principiell och ekonomisk betydelse som motiverar att det fattas direkt av riksdagen, med den insyn och demokratiska kontroll som detta innebär. Enligt vår mening kan man på goda grunder hävda att en sådan beslutsordning i dessa fall stämmer bäst överens med principerna bakom RF:s reglering av normgivningsmakten på beskattningsområdet.

Slutsatsen av det hittills sagda är att katalogens uppräknings av namngivna subjekt visserligen inte uppfyller det i RF:s förarbeten formulerade kravet på generell tillämpbarhet men att lagformen ändå använts för ändamålet tillräckligt ofta för att det skall vara befogat att tala om en konstitutionell praxis som tillåter detta undantag från generalitetskravet.

I samband med besluten om intagande av Stiftelsen Anna Lindhs minnesfond (bet. 2004/05:SkU11) och Right Livelihood Award Stiftelsen (bet. 2005/06:SkU2) i katalogen hade Skatteutskottet frågan om lämpligheten av en subjektuppräknings och behovet av översyn av reglerna uppe till prövning. Riksdagen beslutade att ta in Stiftelsen Anna Lindhs minnesfond i 17 § men riktade, på utskottets förslag, ett tillkännagivande till regeringen att se över dessa regler. Senare, vid behandlingen av Right Livelihood Award Stiftelsen, kom utskottet fram till att stiftelsen trots att bestämmelsen snart skulle ses över, borde tas in i uppräknings. I

en reservation till beslutet i utskottet uttalades dock att det var olämpligt att riksdagen från fall till fall avgör vilka subjekt som bör skattegynnas, något som i stället borde beslutas efter objektiva kriterier.

Utredningens bedömning

Utredningen konstaterar att riksdagen vid upprepade tillfällen efter regeringsformens införande tagit in icke-generella bestämmelser som rör enskilda subjekt i lagen. Detta har föranlett slutsatsen om den konstitutionella praxis som omnämns av bl.a. Stiftelse- och föreningsskattekommittén och i förarbetena till inkomstskattelagen. Detta förhållande borde göra det möjligt att även nu behålla den lagstiftningsteknik som finns i katalogen. Utredningen finner dock att de argument som åberopats för denna grundlagspraxis inte är övertygande. Detta sammantaget med det övergripande uppdrag som lämnats till utredningen att utarbeta ett modernt och ändamålsenligt beskattningssystem med enkla och likformiga regler talar emot att behålla denna lagstiftningsprincip. Utredningens förslag till generella undantagsregler för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund innebär ett generösare synsätt på möjligheten till skattegynnande. Särskilt för stiftelserna kommer detta att innebära att möjligheterna till skattegynnande med stöd av de allmänna undantagsbestämmelserna vidgas högst avsevärt då stiftelser fortsättningsvis kommer att ha möjlighet att kunna främja t.ex. kultur, idrott och religiös verksamhet och detta oavsett om detta främjande sker genom egen verksamhet eller genom att bidrag betalas ut. I motsvarande mån kommer då behoven av särbestämmelser för enskilda subjekt motsvarande dem som i dag finns i katalogen att minska. Av de stiftelser som i dag omfattas av katalogbestämmelserna bedömer utredningen att den övervägande delen har sådana allmännyttiga ändamål att de kommer att omfattas av de allmänna undantagsbestämmelserna och alltså även fortsättningsvis skattegynnas i samma omfattning som i dag. Synsättet om likabehandling ligger till grund för utredningens förslag om generella undantagsregler för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Även i övrigt anser utredningen det önskvärt med en framtida lagreglering som bygger på bestämmelser som är så generella som möjligt, som är neutrala till subjektet och i stället riktar in sig mot vad som utförs. Som en följd av detta

prövar utredningen om det är möjligt att genom generella undantagsregler även reglera området för de subjekt som erhållit myndighetsavgifter samt sådana som beskattas på annat sätt, dvs. att genom generella bestämmelser fullt ut reglera det skattegynnade område som i dag är subjekt- eller kategoribestämt.

Även Sveriges medlemskap i EU och de krav detta ställer på anpassning av den interna lagstiftningen talar för en förändring i denna riktning. Ytterligare en fördel med en generell reglering är att det inte uppkommer något behov av ändring i lagstiftningen enbart för ett eller flera subjekt – vilka direkt i lagtexten anges som skattegynnade – ändrar verksamhet, organisation eller upphört helt. Det kan konstateras att det i gällande lagtext finns ett flertal sådana subjekt, av vilka några sedan lång tid tillbaka har upphört med sin verksamhet eller t.o.m. upphört att existera.

Utredningen ser det således som önskvärt att generella bestämmelser införs. För att kunna pröva om en övergång är möjlig krävs emellertid en genomgång och gruppering av vilka subjekt och kategorier av subjekt som i dag omfattas av katalogbestämmelserna med utgångspunkt i vilka skyddsvärda områden som finns i den nuvarande lagstiftningen. I denna genomgång ingår också en bedömning av om de gynnade subjekten och kategorierna alltjämt har samma inriktning och uppdrag som vid den tidpunkt då beslutet om skattegynnande fattades. I avsnitt 7.3 nedan gör utredningen en sådan genomgång.

7.3 Skäl för gynnande beskattningsregler

Utredningens förslag till generella ändamålsregler omfattar de juridiska formerna stiftelse, ideell förening och registrerat trossamfund. Förutom de subjekt som verkar i dessa juridiska former finns det även andra som enligt nu gällande regler är skattegynnade. Hit hör subjekten i 15–17 §§ vilka utgörs av såväl stiftelser som aktiebolag och andra sammanslutningar. Här finns också verksamhetsformer som i sig inte är knutna till en viss associationsform utan till själva den verksamhet som bedrivs, exempelvis sjukvårdsinrättningarna. Skälen till att de olika subjekten och kategorierna skattegynnas varierar. För vissa har exempelvis åberopats deras särskilda karaktär och för andra att de har någon form av myndighetsavgifter.

I den fortsatta framställningen har subjekten och kategorierna delats upp efter vad som har utgjort grund för det skatteundantagande som de i dag omfattas av – skattskyldighet i annan form, att de har myndighetsuppgifter, att de kan omfattas av de av utredningen föreslagna allmänna bestämmelserna om allmännyttiga ändamål samt slutligen att det är fråga om organisationer som har att trygga arbetstagares situation vid arbetslöshet m.m. Utöver detta finns ett antal subjekt som upphört med sin verksamhet eller som har avvecklats som juridisk person. Genomgången utmynnar i en bedömning av om de ursprungliga skälen för skattegynnande finns kvar för respektive subjekt samt om det alljämt finns skäl att ha särskilda regler för skattegynnande av de nedan nämnda grupperna av subjekt och i så fall i vilken form detta bör ske.

7.3.1 Skattskyldighet i annan form

Utredningens förslag: Sådana juridiska personer som är skattskyldiga enligt lagen (1991:1482) om lotteriskatt undantas från inkomstskatt för verksamhet som beskattas genom den lagen.

Till denna kategori hänför utredningen de s.k. spelbolagen – *Aktiebolaget Svenska Spel och dess belägda dotterbolag samt Aktiebolaget Trav och Galopp, ATG*. Grunden till att dessa subjekt skattebefriades vid inkomstbeskattningen var att de var skattskyldiga till lotteriskatt. Enligt dagens ordning är det dock endast ATG som betalar lotteriskatt enligt lotteriskattelagen. Det har dock inte alltid förhållit sig på detta sätt. Tidigare beskattades de spel som bedrevs av Svenska Spels föregångare – Penninglotteriet och Tipstjänst – enligt lagen (1928:376) om lotterivinster med 30 procent av vinstens värde inklusive skatten. Det spel som bedrevs av ATG beskattades vid samma tid enligt lagen (1984:351) om totalisatorskatt med 11 procent av de sammanlagda insatserna upp till 3 150 miljoner kr och med 8 procent på överstigande insatser. Eftersom bolagen bedrev likartad verksamhet uppfattades beskattningsordningen som olämplig (prop. 1991/92:1 s. 13). Genom införandet av lagen (1991:1482) om lotteriskatt, som trädde i kraft den 1 januari 1992, infördes en likformig beskattning av Penninglotteriet, Tipstjänst och ATG med skattesatsen 35 procent av omsättningen efter avdrag för vinstsumman.

I samband med sammanslagningen år 1996 av Penninglotteriet och Tiptjänst till Svenska Spel undantogs de statligt ägda spelbolagen från lotteriskatt. Som skäl för förändringen anfördes följande i förarbetena, prop. 1995/96:169 s. 17:

För att få en enkel och rak fördelningsmodell mellan staten och föreningslivet bör de statligt ägda spelbolagen befrias från lotteriskatt. Varje krona bolagen tjänar på marginalen kan då delas enligt bestämda andelar utan hänsyn till skatten, vars storlek bestäms av vinstandelarna (och alltså varierar mellan olika spelformer). En skattefrihet innebär vidare en likformighet och konkurrensneutralitet i skattehänseende mellan de statliga spelbolagen och folkrörelsernas lotterier som är skattebefriade. En nackdel med skattebefrielsen är att konkurrensneutraliteten med ATG upphör. Denna nackdel kan dock inte, enligt regeringens uppfattning, tillmätas lika stor vikt på spelmarknaden som på en marknad fri från regleringar.

Frågan om hur spelverksamheten i framtiden ska kunna bedrivas i Sverige har behandlats av Spelutredningen och redovisas i dess slutbetänkande 'En framtida spelreglering' (SOU 2008:124). Där föreslås att det generella undantag som i dag finns för statligt ägda spelbolag slopas (a.a. s. 510 ff.). Utredningen föreslår vidare att lotteriskattelagen helt läggs till grund för beskattningen på detta område samt att principen om bruttoöverskottsbeskattning behålls. För att utjämna konkurrensförutsättningarna föreslås att såväl etablerade som framtida aktörer på den svenska spel- och lotteri-marknaden bör beskattas på samma sätt. Detta innebär att såväl ATG och Svenska Spel som eventuella nya aktörer föreslås komma att skattemässigt omfattas av lotteriskattelagen. Detta ska enligt Spelutredningen ske genom ett licenssystem för vissa spelformer som kan innebära att ytterligare aktörer kommer in på denna marknad. Utredningen anför i denna del bl.a. följande (a.a. s. 512 f.):

Inom skatterätten talas ofta om en likformighetsprincip, som vid utformningen av lagstiftningen anger inriktningen att man ska sträva efter att likartade fall så långt som möjligt ska beskattas på ett likartat sätt. Med hänsyn till denna princip finner utredningen att dagens system med skatt för en aktör och skattebefrielse för en annan aktör framstår som tvivelaktigt. Även ur konkurrenssynpunkt är det viktigt med ett system där aktörerna skattemässigt behandlas lika. Eftersom direktiven knappast ger stöd för ett förslag som går ut på total skattefrihet på spel- och lotteriområdet, ligger det vid sådant förhållande närmast till hands att föreslå beskattning även av de statligt ägda bolagen och av folkrörelsernas lotterier.

I sammanhanget ska även beaktas att det i betänkandet lämnas förslag till licenssystem för vissa spelformer. De nya aktörer som därigenom kan komma att etablera sig på den svenska spel- och lotterimarknaden måste rimligen erbjudas acceptabla och konkurrensmässiga villkor. De ska omfattas av den beskattningsmodell som föreslås. Naturligtvis är beskattningssystemets utformning av central betydelse från konkurrenssynpunkt. Det framstår därmed för utredningen närmast som självklart att en ordning där licensinnehavarna beskattas på samma sätt som de redan etablerade aktörerna är att föredra.

Vidare konstaterar Spelutredningen följande (a.a. s. 520 f.):

För närvarande är det bara ATG som betalar lotteriskatt. Ovan har föreslagits att även licenshavare ska betala sådan skatt. Utredningen har vidare funnit att konkurrenshänsyn talar för att även de statsägda spelbolagen och folkrörelsernas lotterier bör beskattas med lotteriskatt (avsnitt 16.4.3). Härtill har utredningen bedömt att dagens skattebefrielse av de statligt ägda spelbolagen är problematisk ur ett statsstödsperspektiv (avsnitt 16.4.4).

I sammanhanget ska dock beaktas att lotterier sedan lång tid tillbaka utgjort en viktig finansieringskälla för föreningslivet. Genom att ideella föreningar tillåts anordna lotterier har dessa delvis kunnat självfinansiera sin verksamhet. De ekonomiska konsekvenserna skulle antagligen bli betydande för folkrörelserna, om deras lotterier skulle underkastas lotteriskatt. Det sagda måste vägas mot ovannämnda konkurrenshänsyn, som i sig talar för beskattning även av folkrörelsernas lotterier. Vidare anger direktiven att utgångspunkten ska vara att folkrörelsernas roll i egenskap av spelordnare i möjligaste mån ska vara oförändrad. Med hänsyn till det anförda finner utredningen att folkrörelsernas lotterier även fortsatt bör vara befriade från lotteriskatt.

Beträffande de statligt ägda spelbolagen är argumenten för lotteribeskattnings tyngre än för folkrörelsernas lotterier. Förutom konkurrenshänsyn talar även statsstödsproblematiken för beskattning. Därför finner utredningen att de statligt ägda spelbolagen bör betala lotteriskatt. Enligt preliminära siffror från Lotteriinspektionen hade Svenska Spel 2007 en omsättning på 8 663 miljoner kr efter utbetalda vinster. Motsvarande siffra för Casino Cosmopol var 1 153 miljoner kr. Utifrån dessa omsättningstal skulle, vid en oförändrad lotteriskatt om 35 procent, lotteriskatten uppgå till ca 3 435 miljoner kr. Av Svenska Spels ovannämnda omsättning avsåg 1 450 miljoner kr sportspel, som vid införandet av det föreslagna licenssystemet kommer att undandras bolaget. Med hänsyn till denna omständighet skulle lotteriskatten för de statsägda bolagen i stället uppgå till ca 2 928 miljoner kr.

Spelutredningen har också bedömt undantagandet från beskattning ur ett statsstödsrättsligt perspektiv och där funnit att den skattebefrielse som de statligt ägda spelbolagen erhåller är problematisk. Något beslut med anledning av Spelutredningens förslag är ännu inte fattat.

Det kan konstateras att den avsedda systematiken med beskattning antingen med inkomstskatt eller med lotteriskatt inte längre vidmakthålls i nuvarande lagstiftning. Bristen på systematik är också något som Spelutredningen påpekat och föreslagit ändring av såtillvida att både Svenska Spel och ATG bör omfattas av skattskyldighet till lotteriskatt. Systematiken med beskattning inom enbart ett av skattesystemen är logisk och skattebelastningen får anses relativt likvärdig inom de båda systemen.

I samband med att Svenska Spel med dotterbolag undantogs från skyldigheten att betala lotteriskatt var ett av argumenten att detta gav en rak och enkel fördelningsmodell mellan staten och föreningslivet utan att hänsyn behövde tas till att skatten beräknades olika mellan olika spelformer. En skattebefrielse för ett företag av detta slag kan i dag starkt ifrågasättas, bl.a. av statsstödsrättsliga skäl. Vidare kan konstateras att utformningen av och principerna för stödet till idrotten och ungdomsorganisationerna är under omvandling. Regeringen föreslår i sin proposition 'Statens stöd till idrotten' (prop. 2008/09:126) att det bidrag till svensk idrott som beräknas som en andel av överskottet från Svenska Spel och det generella spelbidraget ska upphöra och ersättas av ett stabilt och förutsebart förhöjt statsanslag. Motsvarande princip föreslås gälla för den andel av det totala överskottet från Svenska Spel som tillfaller ungdomsorganisationerna. Även det generella spelbidraget till idrottsrörelsen ska ingå i statsanslaget till idrotten.

Utredningens bedömning

Utredningen anser att det finns starka skäl för förändring av det undantag från inkomstbeskattning som Svenska Spel med dotterbolag och ATG omfattas av i dag. Med hänsyn till vad som sagts ovan bör för ett framtida undantagande från inkomstbeskattning krävas att verksamheten är skattepliktig enligt lotteriskattelagen och endast medges till den del verksamheten omfattas av lotteriskattelagens bestämmelser. Inte heller bör en sådan framtida reglering knytas till enskilda namngivna subjekt utan generellt gälla

för dem som är skattskyldiga enligt lotteriskattelagen. Detta innebär att en konkurrensneutralitet införs mellan olika subjekt och därmed beaktas också bättre de krav som EU:s statsstödsregler ställer på svenska interna regler. Dessutom uppnås också en förenkling rent lagtekniskt.

Slutsatsen i denna del är således att en uppräkningslista i katalogen med namns nämnande av de s.k. spelbolagen inte är nödvändig. Utredningen föreslår därför att en bestämmelse med undantag från inkomstbeskattning för den verksamhet hos juridiska personer som omfattas av skatteplikt enligt lotteriskattelagen tas in i en ny 4 § i 7 kap. inkomstskattelagen. För eventuella övriga delar av verksamheten – dvs. verksamhet som inte omfattas av lotteriskatt – bör inkomstbeskattning ske på vanligt sätt.

7.3.2 Myndighetsuppgifter

Utredningens förslag: Beskattning av inkomster från myndighetsuppgifter begränsas fortsättningsvis i princip till sådan verksamhet som utgör myndighetsutövning som lagts ut på privaträttsliga subjekt. Eftersom regleringen inte är kopplad till någon särskild juridisk form har bestämmelserna placerats i 15 respektive 16 kap. inkomstskattelagen.

Av direktiven framgår att utredningen är oförhindrad att föreslå särskilda regler för stiftelser eller vissa andra juridiska personer som anförtrotts myndighetsuppgifter. Det finns i katalogen i dag ett antal av de uppräknade subjekten som har sådana uppgifter. Det kan vara fråga om ett uppdrag som innebär ett formellt överlämnande av förvaltningsuppgifter som utgör myndighetsutövning. Den verksamhet som avses här kan gälla uppdrag att förmedla statliga bidrag till t.ex. idrottsföreningar, att förmedla riskkapital till små och medelstora företag, att representera staten i vissa organ eller fullgöra andra uppdrag. Ytterligare andra subjekt har, utan att ha så långt gående uppdrag som de nu nämnda, ändå uppdrag från det allmänna i olika avseenden.

Av 29 kap. 2 § inkomstskattelagen, som ger en definition av vad som avses med näringsbidrag, framgår att vissa av de s.k. katalogsubjekten kan vara utgivare av näringsbidrag.

Till subjekt som har uppdrag som utgör myndighetsutövning hör i 17 § Stiftelsen industrifonden (tidigare Industri- och nyföre-

tagarefonden), Stiftelsen Norrlandsfonden, Svenska Skeppshypotekskassan och Sveriges Exportråd. Bland kategorierna i 16 § är de regionala utvecklingsbolagen (ALMI) hänförliga hit.

Förutom de nu nämnda subjekten som har sådana myndighetsuppgifter som utgör myndighetsutövning finns också andra vars uppdrag, trots att det utgår från staten, inte är att jämställa med myndighetsutövning. Hit kan hänföras Sveriges Standardiseringsråd, SSR, som är en ideell förening med ett övergripande ansvar för den svenska standardiseringen. SSR har till uppgift att främja standardisering och användning av standarder. I SSR finns representanter för den offentliga sektorn och näringslivet. Det utgår statsbidrag för standardiseringsarbetet och av regeringens riktlinjebeslut framgår att SSR ska tillvarata svenska intressen i europeiskt och internationellt standardiseringsarbete. Dessutom har SSR åligganden enligt EG:s direktiv 98/34/EG.

Möjligen kan även de obligatoriska studerandesammanslutningarna och deras arbete med studentinflytande och studiesocial verksamhet hänföras hit.

Hushållningssällskapen, som regleras i 15 §, har tidigare haft myndighetsuppgifter, men dessa uppdrag kvarstår inte längre. Samma gäller för Bokbranschens Finansieringsinstitut AB som tidigare administrerade det statliga stödet till bokhandeln. Detta bolag är nu under likvidation.

Förutom de nu nämnda subjekten finns bland de stiftelser, föreningar och trossamfund som omfattas av de generella undantagsreglerna med skattegynnande också de som till viss del har uppdrag som är att hänföra till denna kategori av myndighetsuppgifter. Som exempel kan nämnas att Synskadades Riksförbund, Riksidrottsförbundet samt Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar har sådana uppdrag.

Utredningens bedömning

Det inte är helt ovanligt att det allmänna överlämnar vissa uppdrag till privaträttsliga subjekt. Fråga är dels om verksamhet som har karaktär av myndighetsutövning, dels om uppdrag att bistå på annat sätt och som regleras i förordning, dels annat av det allmänna angivet uppdrag. Denna verksamhet skulle, om den hade bedrivits av det allmänna, inte belastas med inkomstskatt. Att verksamhet som på angivet sätt flyttas ut till ett privaträttsligt subjekt inte av

den anledningen bör föranleda skattebelastning på annat sätt än om staten själv fullgjort uppgifterna kan förefalla rimligt. Ett sätt att reglera denna situation skulle kunna vara att från beskattning undanta sådana intäkter som erhållits på grund av myndighetsuppgifter men inte heller medge avdrag för de mot intäkterna svarande kostnaderna. Dock finns med ett sådant undantagande svårigheter att avgränsa de uppdrag som ska omfattas. Även gränsdragningen mot gällande regler om upphandling enligt lagen (2007:1091) om offentlig upphandling kan komma i konflikt med lämnade uppdrag från myndighet.

För att få en enkel och lättillämpad lösning i denna fråga föreslår utredningen att undantag från beskattning för myndighetsuppgifter fortsättningsvis begränsas till sådan verksamhet som utgör myndighetsutövning som lagts ut på privaträttsliga subjekt. Omfattningen av undantaget torde i huvudsak framgå av olika författningsbestämmelser genom vilka uppgifter som avser myndighetsutövning lämnas till skilda privata subjekt. Det är alltså här fråga om lagbestämmelser men kanske framför allt förordningar och myndighetsföreskrifter som avses.

Eftersom detta undantag, i enlighet med vad som sagts ovan, inte bör vara kopplat till någon särskild juridisk form föreslås att bestämmelserna placeras i 15 resp. 16 kap. inkomstskattelagen där bestämmelser finns om vad som ska tas upp som intäkt resp. dras av som kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet.

Även i denna del kan således konstateras att det inte finns något hinder mot att en reglering sker genom generella bestämmelser.

7.3.3 Generella bestämmelser om allmännyttiga ändamål

Utredningens bedömning: Med hänsyn till utredningens förslag om gemensamma ändamålsbestämmelser för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer många av de i dag uppräknade kategorierna av subjekt och namngivna subjekten att omfattas av de generella bestämmelserna.

Utredningen har tidigare föreslagit att gemensamma ändamålsregler ska införas för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund, se avsnitt 4. Detta innebär att många av de i dag i 15–17 §§ angivna kategorierna och subjekten kommer att kunna omfattas av de gemensamma och för stiftelserna vidgade

bestämmelserna om ändamål som kan främjas med möjlighet till skattebefrielse. Detta gäller dels de stiftelser som anges med namns nämnande i lagen, dels också vissa andra subjekt, t.ex. akademierna. Utredningen gör nedan en genomgång som syftar till att identifiera de subjekt som kan anses falla in under denna kategori.

Stiftelser

I framförallt 17 § finns många stiftelser som har ändamål som kommer att omfattas av de föreslagna vidgade allmännyttiga ändamålen. Hit hör *Nobelstiftelsen* som redan år 1946 gjordes begränsat skattskyldig med hänvisning till bl.a. stiftelsens internationella betydelse och till att stiftelsen borde likställas med de redan skattebefriade akademierna. Nobelstiftelsens betydelse för vetenskaplig forskning och för kultursträvandena återopades också till stöd för skattebefrielsen (BevU 1946:34).

Stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond, som bildades för att hedra minnet av Dag Hammarskjöld, har till huvudsakligt ändamål att främja socialt, politiskt, ekonomiskt och kulturellt framåtskridande i utvecklingsländer genom utbildning för ansvarskrävande poster av medborgare i dessa länder. När stiftelsen år 1962 tillerkändes skattebefrielse hänvisades till dess internationella karaktär. Det framhölls att medel till verksamheten skulle erhållas genom en världsomfattande insamling och att stiftelsens domiciliering i Sverige i viss mån fick ses som en hedersbevisning för vårt land (prop. 1962:16).

Right Livelihood Award Stiftelsen, som är mest känd för att den delar ut det som brukar benämnas det alternativa Nobelpriset, fullgör sitt ändamål genom att dela ut priser. Ändamålet är att främja vetenskaplig forskning, undervisning, folklig kunskap och praktisk erfarenhet som bidrar till ekologisk balans i världen, som syftar till att undanröja materiell och andlig fattigdom i världen och som bidrar till varaktig fred och rättvisa. Stiftelsen är den som senast tillkommit i katalogen (prop. 2004/05:139).

Verksamheten i *Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet* är huvudsakligen inriktad på utgivande av stipendier som syftar till att främja ungdomars möjligheter till internationellt utbyte, studier kring fred och nedrustning samt arbete mot främlingsfientlighet. TCO:s *internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne* har

till ändamål att främja studier utomlands i fråga om det fackliga arbetets betydelse för fred, frihet och demokrati (prop. 1986/87:152). *Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond* har som ändamål att verka mot alla former av våld, att verka för demokrati och mänskliga rättigheter samt att verka för en hållbar utveckling för ett gott liv. Detta ändamål ska fullgöras genom bidrag till bl.a. nationella och internationella organisationer (prop. 2003/04:33).

Även *Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö*, som bildades bl.a. med medel tillskjutna av de vetenskapliga akademierna och av insamlade gåvor, hör hit. Stiftelsens ändamål angavs vid bildandet vara att bidra till uthålligt nyttjande av naturresurserna och bevarande av biologisk mångfald genom att utdela bidrag till företag, institutioner, grupper och enskilda personer som är verksamma i Sverige (prop. 1996/97:150).

Stiftelsen Sveriges Nationaldag har enligt förarbetena till ändamål att främja respekten och intresset för nationaldagen och svenska flaggan (prop. 1993/94:50).

Stiftelsen ÖV-buset bildades i början av 1980-talet under den svåra arbetsmarknadssituation i Landskronatrakten som uppkom efter Öresundsvarvets nedläggning. Stiftelsen utgjorde förebild för *Stiftelsen UV-buset* och är i huvudsak av samma karaktär. Skattefrihet infördes efter förslag i prop. 1986/87:152. Stiftelsen UV-buset bildades år 1985 i samband med nedläggningen av Uddevallavarvet med ändamål att utöva ideell verksamhet bland tidigare anställda vid Uddevallavarvet AB och arbetslösa i Uddevallaområdet genom socialkurativa insatser. Stiftelsen drev från början ett allaktivitetshus för dem som friställts från varvet och andra arbetslösa. Lokala fackföreningar utgjorde stiftare men stiftelsekapitalet tillfördes från dåvarande Svenska Varv AB. Förslaget om skattefrihet lades fram i prop. 1988/89:34.

Svenska bibelsällskapets bibelfond bildades år 1978 efter avtal mellan bl.a. staten, Svenska bibelsällskapet och Svenska Bokförläggarföreningen (prop. 1978/79:21). Avtalet innebar bl.a. att staten till Svenska bibelsällskapet överlät sin upphovsrätt till bibelkommissionens bibelöversättning. De förlag som ger ut nyöversättningen av bibeln betalar ersättning för utnyttjandet av upphovsrätten till bibelsällskapet.

Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet har som framgår av namnet anknytning till Svenska kyrkan och hade vid intagandet i katalogen (prop. 1985/86:169) som ändamål att bedriva eller stödja Svenska kyrkans rikskyrkliga verksamhet och

förvalta egendom som ställdes till dess förfogande för sådana ändamål. Stiftelsen bedriver numera ingen verksamhet.

Stiftelsen Svenska Filminstitutet togs in i katalogen i och med införandet av inkomstskattelagen. Bestämmelsen hämtades från 2 § lagen (1963:173) om avdrag för avgifter till stiftelsen Svenska Filminstitutet, m.m. Lagen tillkom med anledning av att ett avtal om bildandet av denna stiftelse ingicks år 1963 mellan staten och organisationen inom filmbranschen (prop. 1963:101, bet. 1963:BeU35). Verksamheten syftar till att främja värdefull svensk filmproduktion och bevarandet av filmer och material av film- och kulturhistoriskt intresse samt att verka för internationellt samarbete i dessa frågor.

Liknande subjekt

Bland subjekten i 15 och 16 §§ finns de som, om än de företer stora likheter med stiftelser, föreningar eller trossamfund, likväl inte kan inordnas under någon av dessa juridiska former. Det är fråga om subjekt som i mycket liknar tidigare nämnda slag av subjekt och med en verksamhet som har samma inriktning som dessa. De bör därför kunna bedömas på samma sätt vid inkomstbeskattningen. Det skattegynnande som utredningen föreslår för dessa subjekt har alltså samma omfattning som hos de allmännyttiga stiftelserna, ideella föreningarna och registrerade trossamfundet.

Kyrkor

I lagtexten anges att det ska vara fråga om sådana domkyrkor, lokalkyrkor eller dylikt som hör till Svenska kyrkan, i deras egenskap av ägare av vissa tillgångar avsedda för kyrkans verksamhet. I samband med relationsändringen mellan Svenska kyrkan och staten reglerades ägarförhållandena till den kyrkliga egendomen. Av 9 § andra stycket lagen (1998:1592) om införande av lagen om Svenska kyrkan (1998:1591) framgår att Lunds domkyrka och dess fastigheter och fastighetsfond efter relationsändringen är den enda kyrkliga egendom som även i fortsättningen ska förvaltas som en självständig förmögenhet. Övriga kyrkor och domkyrkor tillhör fortsättningsvis Svenska kyrkan eller en församling eller kyrklig samfällighet inom denna. Tidigare betraktades i princip alla dom-

kyrkor som särskilda subjekt av stiftelsekaraktär (prop. 1997/98:116 s. 83 ff.). Av de medeltida eller äldre domkyrkorna – Uppsala, Linköpings, Skara, Strängnäs, Västerås, Växjö och Lunds domkyrkor – intog Lunds domkyrka en särställning eftersom den förvaltades av Domkyrkorådet i Lund, en statlig förvaltningsmyndighet, medan övriga domkyrkor förvaltades av domkapitlet i respektive stift. Det konstaterades också att Lunds domkyrka intog en särställning gentemot övriga genom omfattningen och värdet av förmögenheten. På grund av sin särställning skulle den behållas som en självständig förmögenhet, men fortsättningsvis förvaltas av Svenska kyrkan.

Efter relationsändringen mellan kyrkan och staten torde med det ovan nämnda lagtekniska uttrycket i dag endast avses Lunds Domkyrka, som alltså är en slags självägande egendomsmassa av stiftelsekaraktär. Trots att den inte utgör en del av det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan utgör den en egendomsmassa som används, och är avsedd att användas, inom Svenska kyrkan och den bör därför skattemässigt behandlas på samma sätt.

Akademier

För att hänföras till kategorin akademi krävs någon form av offentlig sanktion. I förarbetena till 1942 års regler uttalade departementschefen som sin mening att det inte fanns anledning att då upphäva den sedan länge gällande skattefriheten för akademier. En akademi i författningstextens mening angavs i regel vara utrustad med något slag av offentlig sanktion, och det var inte tillräckligt att genom att beteckna sig som akademi komma i åtnjutande av skattefrihet (prop. 1942:139 s. 48).

Det är alltså fråga om en avgränsad specifik grupp med framförallt vetenskaplig forskning, utbildning eller kultur som inriktning och som också omfattas av någon form av offentlig sanktion. Antalet subjekt som omfattas är begränsat och har vanligtvis funnits under lång tid. Som exempel kan nämnas Svenska Akademien och Kungliga Musikaliska Akademien. Den verksamhet som bedrivs av dessa akademier är i stora stycken mycket likartad den som bedrivs av andra allmännyttiga subjekt, t.ex. av stiftelser med vetenskapliga eller kulturella ändamål eller sådana stiftelser som ägnar sig åt utbildning eller forskning. Akademierna bör därför enligt utredningens mening fortsättningsvis kunna bedömas

efter de allmänna reglerna för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Obligatoriska studerandesammanslutningar

Till denna kategori hör enbart de studerandesammanslutningar där det finns krav på medlemskap och samarbetsorgan för dessa sammanslutningar. Den verksamhet som avses är hänförlig till två huvudområden, det studentfackliga och det studiesociala. Till det senare området räknas verksamhet som rör studentbostäder, studenthälsovård, studentidrott, samlingslokaler, studentrestauranger och annan studiesocial verksamhet. Här ryms bl.a. fadderverksamhet, kulturella evenemang, nöjesarrangemang och tillhandahållandet av bibliotek. Uppfattningarna om studerandesammanslutningarnas rättsliga karaktär har skiftat och i 1995 års betänkande skriver Stiftelse- och föreningsskattekommittén med anledning av detta följande (SOU 1995:63 s. 228 f.):

Enligt ett äldre synsätt var de närmast att betrakta som en del av universitet eller högskolan och ansågs ha en offentligrättslig karaktär. När sammanslutningarna år 1942 fördes in i katalogen var det just obligatoriet och den offentligrättsliga karaktären som i första hand åberopades som skäl för en begränsning av skattskyldigheten (SOU 1939:47 s. 67–68 och prop. 1942:134 s. 59–62). Sedermera har i stället ett privaträttsligt synsätt kommit att dominera; sammanslutningarna uppfattas som ideella föreningar och inte som en del av universitet resp. högskolan. Detta synsätt har präglat den nuvarande regleringen av sammanslutningarna och kårobligatoriet (SOU 1990:105 s. 49–51).

— — —
Om studentkårer och -nationer skulle beskattas med tillämpning av de generella regler som gäller för ideella föreningar torde en majoritet av dem bli behandlade som allmännyttiga ideella föreningar utan någon väsentligt ökad skattebelastning. De allmänna reglerna om skattebefrielse för ideella föreningar innebär dock att vissa former av rörelse som sammanslutningarna för närvarande kan bedriva utan inkomstbeskattning i fortsättningen kan komma att träffas av skatt. Detta kan också i något fall vara eftersträvansvärt med hänsyn till det allmänna intresset av konkurrensneutralitet.

Frågan om kravet på obligatoriskt medlemskap har varit föremål för utredning och i propositionen 'Frihet och inflytande – kårobligatoriets avskaffande' (prop. 2008/09:154) föreslås att det obligatoriska kravet på medlemskap avskaffas. Riksdagen beslutade i mitten av juni 2008 i enlighet med förslagen i propositionen. De nya

bestämmelserna om studentrepresentation m.m., som gäller från den 1 juli 2010 innebär att sådana studentsammanslutningar som fått ställning som studentkår efter beslut av universitet eller högskola samt nationer vid Uppsala universitet och Lunds universitet som uppfyller kraven på studiesocial verksamhet och dessutom samarbetsorgan för sådana sammanslutningar även fortsättningsvis ska omfattas av samma skattegynnande som i dag. Avgränsningen av vilka subjekt som avses görs fortsättningsvis med hänvisning till 4 kap. 8 och 15 §§ högskolelagen (1992:1434). Övriga studerandeorganisationer, bl.a. fakultetsföreningarna i Stockholm, får fortsättningsvis bedömas efter bestämmelserna för ideella föreningar. I samband med riksdagens behandling av propositionen uttalade Skatteutskottet följande (bet. 2008/09:SkU8y):

När det gäller regeringens förslag delar utskottet uppfattningen att studentkårerna vid statliga universitet och högskolor ska vara befriade från skatt på samma sätt som de är i dag. Ett avskaffande av obligatoriet på det sätt regeringen föreslår innebär inte enligt utskottet att skälen för skattelättnaderna försvinner. Kårerna kommer, såvitt utskottet kan bedöma, alltjämt att ha en fundamental uppgift i lärosätenas verksamhet, och deras grundläggande roll förändras inte. Genom att behålla regleringen i skattelagstiftningen förblir det tydligt för kårerna under vilka villkor de verkar, och det ger också möjlighet till långsiktig planering.

Som anförs i propositionen har studentnationerna vid universiteten i Uppsala och Lund sedan lång tid, för många ända sedan 1600-talet, haft en central roll för den studiesociala verksamheten vid universiteten. Nationerna utgör en mötesplats för studenter från olika studieinriktningar, och deras insatser för att välkomna nya såväl svenska som utländska studenter till studieorterna är mycket betydelsefulla. Nationernas verksamhet är i stor utsträckning knuten till de fastigheter som nationerna sedan många år tillbaka direkt eller indirekt äger. Befrielsen från fastighetsskatt på dessa fastigheter och från inkomstskatt på intäkter från den verksamhet som bedrivs i fastigheterna är av grundläggande betydelse för nationerna. Intäkterna från restaurang- och pubverksamhet är en bidragande finansieringskälla vid sidan av medlemsavgifterna. Kännetecknande för nationernas verksamhet är att den helt bedrivs inte bara för studenter utan också av studenter, dvs. i huvudsak utan anställd personal. Utskottet tillstyrker därför att nationerna får behålla sina nuvarande skattelättnader. Vidare anser utskottet att det är viktigt att nationerna inte heller inför framtiden hamnar i ett osäkert läge i fråga om sin skatterättsliga ställning. Som framhålls i propositionen skulle en annan ordning kunna komma att äventyra nationernas verksamhet.

Utskottet utgår följaktligen från att skattelättnaderna för såväl nationerna, studentkårerna som deras samarbetsorgan ska kvarstå även

i det system med reformerade skatteregler för allmännyttiga föreningar och stiftelser som en utredning nu överväger. Avskaffandet av det formella obligatoriet och därmed förändringen av den offentlighetsrättsliga ställningen har nämligen detta som en förutsättning.

I likhet med motionärerna anser utskottet att det kan diskuteras om inte också fakultetsföreningarna ska få behålla nuvarande särställning i skattehänseende. Mot bakgrund av de skillnader som påtalas i propositionen i fråga om nationernas och fakultetsföreningarnas roller ansluter sig utskottet dock till regeringens bedömning att det inte finns tillräckliga skäl att upprätthålla de skattelättnader som hittills gällt för fakultetsföreningarna. Om dessutom fakultetsföreningarna kan utnyttja reglerna för skattelättnader för de allmännyttiga ideella föreningarna torde det inte bli fråga om någon väsentligt ökad skattebelastning för föreningarna.

Den verksamhet som bedrivs av de obligatoriska studerandesammanslutningarna har till stor del likhet med normal föreningsverksamhet, trots ett visst offentlighetsrättsligt inslag genom det obligatoriska medlemskap som alltså gäller. I denna del kommer emellertid en förändring att ske vid halvårsskiftet 2010. Även med beaktande av den något speciella karaktären på dessa subjekt föreslår utredningen – i enlighet med det av riksdagen nyligen fattade beslutet – att dessa sammanslutningar i framtiden ska omfattas av de allmänna reglerna för skattegynnande för stiftelser och ideella föreningar.

Enligt nuvarande bestämmelser är dessa subjekt endast skattskyldiga för inkomst av fastighet. Utredningens förslag innebär att skattefriheten grundas på att ett antal villkor uppfylls bl.a. vad gäller fullföljd och verksamhet. Dessutom undantas inkomst av rent finansierande näringsverksamhet inte alltid från beskattning. Med de generella undantagsbestämmelser som föreslås för bl.a. ideella föreningar och stiftelser blir frågan om skattefrihet för inkomster från näringsverksamhet beroende av i vilken mån den bedrivna verksamheten har naturlig anknytning till den ideella organisationens ändamål samt i övrigt – för finansierande verksamhet – att den inte överstiger en viss del av dess totala intäkter. Utredningen kan dock inte utesluta att det i ett enskilt fall kan uppkomma en viss mindre ökning av skattebördan för en studentsammanslutning. Detta följer i så fall av utredningens förslag om generella bestämmelser om skattefrihet för ideella organisationer och ställer alltså i sig inte studentsammanslutningarna i en sämre situation än andra allmännyttiga subjekt. Enligt utredningens uppfattning bör det inte komma i fråga att införa särskilda

bestämmelser på området endast för att garantera att ingen sammanslutning ska drabbas av en något förhöjd skattebörda. En sådan ordning skulle nämligen innebära att särregler för fastighetsinkomster måste behållas bara för studentsammanslutningarnas del.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven för inskränkt skattskyldighet har enligt 63 kap. 11 § inkomstskattelagen rätt till grundavdrag från skattepliktiga inkomster av sin verksamhet. Motsvarande gäller inte i dag för de obligatoriska studerandesammanslutningarna. För att de studentkårer och nationer som avses här inte ska missgynnas föreslår utredningen att även dessa omfattas av rätt till grundavdrag. Utredningen behandlar frågan om grundavdrag i avsnitt 8.2.

Hushållningssällskap

Hushållningssällskapen omfattades redan före 1942 års lagstiftning av skattegynnande. Sällskapen hade en offentlighetsrättslig status då deras stadgar ska vara fastställda av staten och de erhöll också stöd från stat, kommun och landsting för delar av sin verksamhet. Stiftelse- och föreningsskattekommittén ansåg att hushållningssällskapen hade en rättslig ställning som inte var helt klar, men att de inte var stiftelser och knappast heller ideella föreningar. Kommittén föreslog att hushållningssällskapen skulle kvarstå som inskränkt skattskyldiga, men att villkoren för dem skulle skärpas. Den kommersiella delen av verksamheten skulle hållas helt utanför det skattefria området (SOU 1995:63 s. 247 ff.).

I förarbetena till 1942 års lagstiftning tas grunden för att hushållningssällskapen medgetts skattefrihet upp och det konstateras att skattefriheten får anses utgöra ett avsteg från eljest tillämpade beskattningsprinciper med hänsyn till arten av den verksamhet sällskapen bedriver. Detta anges bero inte så mycket på verksamhetens beskaffenhet i sig utan på dess organisation eftersom sällskapen närmast betraktades som organ för fördelning av statsanslagen till lanthushållningens främjande och på grund härav kunde likställas med landsting och kommuner (prop. 1942:134 s. 89 f.). Med tiden har verksamheten förändrats och sällskapens dåtida uppgifter överförts på andra och i dag kvarstår inte några uppgifter i form av statligt finansierad verksamhet. Den verksamhet som bedrivs i dag är i stället inriktad mot kunskaps-

områdena lantbruk, landsbygd, mat och miljö, trädgård, fiske och turism. Förutom att vända sig till lantbruks- och landsbygdsföretagare vänder sig sällskapen i ökad utsträckning till privatpersoner som bor och verkar på landsbygden samt till myndigheter och organisationer med anknytning till dessa kategorier av personer och företag. Hushållningssällskapen bedriver en omfattande näringsverksamhet med stor omsättning som inte är skattegynnad i dag.

Utredningens bedömning är att den verksamhet som hushållningssällskapen bedriver till vissa delar kan jämföras med sådan medlemsbaserad föreningsverksamhet som bedrivs i ideella föreningar. Detta skulle kunna motivera att de skattemässigt bedöms på samma sätt som sådana föreningar. Utredningen föreslår därför att sällskapen tas in i 12 §.

7.3.4 Ålderdomliga anstaltsformer

Utredningens förslag: De gamla anstaltsformerna sjukvårdsinrättning, barmhärtighetsinrättning och allmänt undervisningsverk tas bort från lagtexten. Detta innebär inte någon förändring i sak för de stiftelser, föreningar och trossamfund som verkar i dessa former.

Mycket tidigt intog *sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningarna* en skatterättslig särställning. 1936 års skattekommitté konstaterade att det rör sig om privata inrättningar som har ett sådant ändamål som omfattar viktiga samhällsfunktioner vilka stat och kommun lika gärna kunnat ta om hand. Institutionerna skulle kunna betecknas som anstalter och något vinstsyfte fick inte finnas (SOU 1939:47 s. 49 samt prop. 1942:134 s. 20). Vidare tar kommittén i betänkandet upp förutsättningarna för skattebefrielse och anför följande (SOU 1939:47 s. 54 f.):

Den verksamhet, som utövas av akademier, allmänna undervisningsverk samt sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar, torde utan gensägelse få anses vara av en högt kvalificerad art, att en särställning för dem i beskattningshänseende är befogad. Enligt kommitténs förslag utgöra dessa inrättningar en kärna, omkring vilken skattefriheten i övrigt uppbyggs. I förslaget bibehållas dessa begreppsbestämningar, dock med den ändringen att begreppet ”sjukvårds- och barmhärtighetsinrättningar” i syfte att förtydliga dess innebörd ersättes med benämningarna ”sjukvårdsinrättningar, vilkas verksamhet ej

bedrives i vinstsyfte” och barmhärtighetsinrättningar. Kommittén har icke ansett tillrådligt att i övrigt beträffande de anstalter, varom här är fråga, införa ändrade benämningar, vilket skulle få till följd, att hitillsvarande praxis på detta område bleve helt betydelselös.

I 1995 års betänkande konstaterade Stiftelse- och föreningsskattekommittén att trots att dessa inrättningar sedan länge varit förmänsbehandlade vid beskattningen det fortfarande i väsentliga delar råder oklarhet om begreppens avsedda innebörd (s. 137 f.):

Av förarbetena till 1942 års lagstiftning drog Hagstedt slutsatsen att det skulle vara fråga om privata inrättningar med ett ändamål av det slag som stat eller kommun skulle tillgodose om inte privata insatser gjorde detta överflödigt. Han ansåg det också framgå av förarbetena att verksamheten skulle utövas under sådana former att den konstituerar en "anstalt". I detta skulle ligga bl.a. ett krav på någon form av offentligrättsligt inslag (Hagstedt, a.a. s. 250). Verksamheten måste naturligtvis drivas av ett särskilt subjekt. Även om det ligger nära till hands att anta att verksamhet av det slag som det här är fråga om bedrivs av en stiftelse eller möjligen en ideell förening, finns det inte något formellt krav beträffande associationsformen.

Det är ovisst vilka krav som i övrigt ställs på verksamheten för att den skall kvalificera för skattebefrielse. Beträffande barmhärtighetsinrättningar torde fordras att de personer som tillgodoses i verksamheten verkligen har ekonomiskt behov av detta (Hagstedt a.a. s. 253). Något motsvarande krav gäller däremot inte i fråga om sjukvårdsinrättningar. En begränsande faktor är dock det uttryckliga villkoret att en sjukvårdsinrättning inte får bedrivas i vinstsyfte.

För såväl barmhärtighetsinrättningarna som sjukvårdsinrättningarna ansåg Stiftelse- och föreningsskattekommittén att det fanns skäl att överväga en ändring av nuvarande bestämmelser (SOU 1995:63 s. 138 f.):

Vad först gäller *barmhärtighetsinrättningar* framstår själva uttrycket som så pass otidsenligt att redan det kunde motivera en ändring. Huvudfrågan är emellertid om det överhuvudtaget är befogat att behålla denna skattefrihetsgrund. Möjligheterna för ett aktiebolag eller en ekonomisk förening att uppnå skattebefrielse i egenskap av barmhärtighetsinrättning är i praktiken utomordentligt begränsade. Ideella föreningar skulle i och för sig kunna tänkas driva en sådan verksamhet att de kan klassas som barmhärtighetsinrättningar men för dem tillgodoses behovet av skattelindring i tillräcklig utsträckning genom de generella reglerna om skattebefrielse för ideella föreningar. Även beträffande stiftelser kan det praktiska behovet av den diskuterade skattefrihetsgrunden starkt ifrågasättas med hänsyn till förekomsten av den nyss behandlade grunden "hjälpverksamhet bland behövande". Vår bedömning är att skattefrihetsgrunden barmhärtighetsinrättning

knappast har någon självständig betydelse vid sidan av andra regler om skattebefrielse och att den därför bör slopas.

I fråga om *sjukvårdsinrättningar* är utgångsläget delvis ett annat. Enligt uppgifter från Socialstyrelsen bedrivs den enskilda sjukvården till omkring en tredjedel av stiftelser. Det betyder med andra ord att den större delen bedrivs av något annat subjekt. Genom det uttryckliga kravet i 7 § 6 mom. SIL på att verksamheten skall bedrivas utan vinstsyfte begränsas dock kretsen av subjekt som kan komma i fråga för skattebefrielse. Bortsett från de ideella föreningarna, som ändå är tillgodosedda genom de generella reglerna om skattebefrielse för sådana föreningar, finns det ett ringa utrymme för andra juridiska personer än stiftelser att bedriva en sådan sjukvårdande verksamhet utan vinstsyfte som kan medföra rätt till skattebefrielse. För stiftelserna kan å andra sidan denna skattefrihetsgrund ha väsentlig betydelse. Sjukvård kan normalt inte inordnas under någon av de generella skattefrihetsgrunder som i dag gäller för stiftelser (barnsjukvård kan dock möjligen hänföras under vård av barn och speciellt inriktad sjukvård kan kanske i undantagsfall vara att betrakta som hjälpverksamhet bland behovande).

Vår uppfattning är att de stiftelser som bedriver sjukvård utan vinstsyfte även i fortsättningen bör ha möjlighet att uppnå skattebefrielse. Frågan bör dock tekniskt lösas på ett annat sätt än hittills. Vi föreslår att begreppet sjukvårdsinrättning utmönstras och att sjukvård i stället tas in bland de ändamål som för stiftelsernas del kvalificerar för skattebefrielse.

Våra förslag innebär således att endast stiftelser och ideella föreningar kommer att kunna uppnå skattebefrielse på den grunden att de – genom sjukvårdande verksamhet i egen regi eller genom bidrag till annans verksamhet – främjar sjukvård.

För sjukvårdsinrättningarna finns ett par rättsfall som kommit efter det att Stiftelse- och föreningsskattekommittén lämnade sitt betänkande år 1995. I RÅ 1996 not. 118 fann Regeringsrätten att Tranås Kuranstalt AB:s sjukhus och sjukhem var hänförliga till sådana sjukvårdsinrättningar som inte bedrevs i vinstsyfte. Bolaget var helägt av staten med Riksförsäkringsverket som huvudman. Regeringsrätten fann att bolaget skulle vara frikallat från skatt för de inkomster som härrörde från sjukvårdsverksamheten. Utgångspunkten vid bedömningen var att bolaget i enlighet med bolagsordningen bedrev verksamheten utan vinstsyfte och att eventuella överskott skulle återbetalas.

I ett senare mål (RÅ 2008 ref. 74) kom Regeringsrätten fram till att ett aktiebolag som bedrev sjukvårdsverksamhet kommersiellt inte kunde anses som en sådan sjukvårdsinrättning som inte bedrivs

i vinstsyfte. Av bolagsordningen framgick att bolagets vinst skulle användas för att konsolidera och utveckla verksamheten samt på annat sätt främja bolagets syfte. Sjukvårdsverksamheten skulle bedrivas kommersiellt med inriktning att ge god lönsamhet. Någon utdelning till bolagets ägare skulle däremot inte kunna ske. Regeringsrätten konstaterade i sina domskäl bl.a. följande:

Av ordalydelsen i 7 kap. 15 § IL följer att det är vinstsyftet hos det subjekt som bedriver sjukvårdsverksamheten som ska bedömas. Av Skatterättsnämnden åberopade förarbeten och praxis ger inte något entydigt stöd för att lagrummet ska ges en annan tolkning. Regeringsrätten finner således att det är vinstsyftet hos den juridiska personen som bedriver verksamheten – inte vinstsyftet hos den juridiska personens ägare – som avses i 7 kap. 15 § och som ska prövas i målet.

Begreppen barmhärtighetsinrättning och sjukvårdsinrättning har funnits mycket länge i lagstiftningen. Under denna tid har samhället förändrats högst avsevärt och de behov och villkor som finns i dagens samhälle är helt annorlunda än de var för bara ett halvsekel sedan. Redan Stiftelse- och föreningsskattekommittén såg behovet av reformering på detta område. Utredningen har föreslagit att gemensamma regler om undantag från beskattning ska införas för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Förslaget innehåller vidare ändamålsbestämmelser som täcker in såväl den verksamhet som bedrivits av barmhärtighetsinrättningarna – social hjälpverksamhet – som den hos sjukvårdsinrättningarna – ändamålet sjukvård. För stiftelserna, föreningarna och trossamfundet ställs utöver kraven på visst ändamål även krav på hur verksamheten får bedrivas i rent ekonomiskt avseende. Dessa krav kan anses motsvara tidigare ställda krav på att vinstsyfte inte får föreligga.

För att en verksamhet ska bedömas som sjukvårdsinrättning eller barmhärtighetsinrättning ställs inte krav på i vilken associationsform verksamheten sker. Följaktligen kan verksamhet även bedrivas i t.ex. aktiebolag. När det gäller sjukvårdsinrättningarna ställs redan i lagtexten det uttryckliga kravet att verksamheten inte drivs i vinstsyfte. Som framgår av Regeringsrättens avgörande i rättsfallet RÅ 2008 ref. 74 ska detta vinstsyfte bedömas hos den juridiska person som driver verksamheten och inte hos dess ägare. I det tidigare notismålet från år 1996 var det fråga om ett statligt helägt bolag där eventuella överskott i verksamheten skulle återbetalas till beställarna av vården och något vinstsyfte fanns inte

enligt bolagsordningen. Om än möjligheterna att driva verksamhet som sjukvårdsinrättning i aktiebolagsform eller i form av ekonomisk förening redan tidigare ansetts vara starkt begränsad torde det nu vara klarlagt att detta i princip inte längre är möjligt. Utredningen föreslår därför att begreppen barmhärtighetsinrättning respektive sjukvårdsinrättning tas bort ur lagtexten och att sådana verksamheter får bedömas enligt de generella befrielsegrunderna. Enligt utredningens uppfattning kommer detta för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund med detta slag av verksamhet inte att innebära någon försämrad beskattningssituation.

Ytterligare en kategori finns upptagen i 16 § och det är de *allmänna undervisningsverken*. Enligt 1936 års skattekommitté (SOU 1939:47 s. 48) avsågs med allmänna undervisningsverk bara privata institutioner och typiskt för dessa var att de främjade viktiga samhällsfunktioner vilka lika väl kunnat handhas av stat eller kommun. De betecknades som anstalt för undervisning och något vinstsyfte för ägarna fick inte föreligga. Hagstedt konstaterade i sin avhandling (s. 249) att den undervisning som förmedlas måste ha en viss allmän inriktning och vara sådan som typiskt bedrivs vid motsvarande statliga och kommunala inrättningar. En relativt snäv tolkning av begreppen undervisning och utbildning avsågs således.

Vad som avses med allmänt undervisningsverk har prövats av Regeringsrätten ett flertal gånger, varav två gånger på senare år. I rättsfallet RÅ 1997 ref. 64 drev Stiftelsen Fryx en fristående skola som var godkänd av Skolverket. Man bedrev denna verksamhet utan vinstsyfte och den finansierades genom den s.k. skolpengen. Den av stiftelsen bedrivna verksamheten ansågs som ett allmänt undervisningsverk så länge den bestod av att driva en grundskola. Vid sidan av detta övervägde stiftelsen att starta en fortbildningsverksamhet för lärare och skolpersonal. Denna verksamhet skulle bedrivas med vinstsyfte och var avsedd att stödja och främja stiftelsens huvudsakliga verksamhet, dvs. skolverksamheten. Här konstaterade Regeringsrätten att fortbildningsverksamheten var att betrakta som rörelse och om denna rörelseverksamhet utgjorde mer än en ringa del av den sammantagna verksamheten skulle stiftelsen förlora sin ställning som allmänt undervisningsverk. Regeringsrätten anförde:

I avsaknad av sådana villkor får för närvarande anses gälla att ett subjekt, om det omfattas av katalogens bestämmelser, är befriat från skattskyldighet för inkomst av rörelse även i de fall då det med stöd av förarbetena kan konstateras att lagstiftaren inte räknat med att subjektet i fråga kommer att bedriva rörelse av det aktuella slaget.

Det senast sagda behöver emellertid inte innebära att förekomsten av en rörelse alltid skulle sakna betydelse för ett subjekts möjlighet att få skattebefrielse enligt bestämmelserna i katalogen. När ett rörelsedrivande subjekt begär skattefrihet på grund av att det tillhör någon av de kategorier som räknas upp i katalogen, kan det finnas anledning att särskilt undersöka om det begrepp som lagstiftaren använder för att beskriva den aktuella kategorin i sig innefattar ett krav på att subjektet inte bedriver rörelse av det aktuella slaget och om subjektet således på denna grund faller utanför katalogens uppräknings-

Det som framkommit om lagstiftarens principiella inställning till beskattningen av rörelseinkomst som förvärvas vid sidan av den kvalificerade verksamheten talar för att det inte finns något utrymme för att med bibehållen skattefrihet driva rörelse vid sidan av skolverksamheten eller att utrymmet i varje fall bör vara mycket obetydligt. (jfr SOU 1997:2 del I s. 42 och del II s. 65).

Efter detta har Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2004 ref. 77 funnit att Stiftelsen Martinskolans Söders Waldorfskola skulle förlora sin karaktär av allmänt undervisningsverk om den i mer än ringa omfattning ägnar sig åt annan verksamhet, även om denna är av sådan art att den kan medföra skattebefrielse på annan grund. Det förhållandet att effekterna härav i vissa fall kan stå i mindre god överensstämmelse med de grundläggande motiven bakom de aktuella reglerna om skattebefrielse ansågs med hänsyn till lagtextens utformning inte kunna påverka bedömningen.

Utredningens bedömning

Förslaget till generella skattefrihetsregler för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund medger att undervisning kan främjas dels genom att ett visst subjekt bedriver egen verksamhet, dels genom att bidrag lämnas till annan för bedrivande av skattemässigt gynnad verksamhet. Nuvarande regler ger en viss möjlighet att bedriva ett allmänt undervisningsverk även i annan associationsform, vanligen då i aktiebolag. Som framgår av förarbetena till 1942 års lagstiftning skulle något vinstsyfte inte få föreligga, något som för just undervisningsverken inte framgår

direkt av lagtexten. Regeringsrättens avgörande rörande sjukvårdsinrättningen i 2008 års fall (RÅ 2008 ref. 74) innebär att det är vinstsyftet hos det subjekt som driver sjukvårdsverksamheten – och inte vinstsyftet hos den juridiska personens ägare – som ska bedömas. Med hänsyn till att frånvaro av vinstsyfte funnits uttalat för såväl sjukvårdsinrättningar som allmänna undervisningsverk redan från den första lagstiftningen på området är det enligt utredningens mening rimligt att göra motsvarande bedömning nu. Detta skulle innebära att endast ideella organisationer kan driva dessa typer av inrättningar fortsättningsvis med skattegynnad ställning.

Med den vidgning av de generella undantagsreglerna för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som utredningen föreslår finns det heller inte skäl att behålla särregler för dessa inrättningar. Även på det nu avhandlade området är det således utredningens uppfattning att katalogbestämmelserna kan slopas.

I utredningens direktiv finns särskilt angivet att konflikter av det slag som uppkommit i rättsfallet RÅ 2004 ref. 77 mellan skilda bestämmelser av skattegynnande ska undanröjas. Den av utredningen föreslagna lagregleringen i detta hänseende tillgodoser det i direktiven angivna önskemålet.

7.3.5 Trygghetsorganisationer – arbetslöshetskassor, vissa personalstiftelser samt stiftelser eller annan juridisk person som har till uppgift att lämna permitteringslöneersättning och liknande

<p>Utredningens förslag: De s.k. trygghetsorganisationerna omfattas av bestämmelserna i en ny 3 §. De är helt skattebefriade men med ett uttalat krav på att avsedd verksamhet bedrivs.</p>
--

Under denna rubrik har samlats subjekt som har till syfte att lämna skydd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall. Bestämmelserna finns i dag i 16 §.

Arbetslöshetskassorna administrerar arbetslöshetsförsäkringen och är föreningar vilkas bildande och verksamhet regleras i lagen (1997:239) om arbetslöshetskassor. En arbetslöshetskassas verksamhet ska t.ex. omfatta ett visst verksamhetsområde, en särskild yrkeskategori eller en särskild bransch och ska registreras hos Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen (IAF). För registrering

krävs minst 10 000 medlemmar och försäkringen finansieras genom arbetsgivaravgifter och medlemsavgifter.

De stiftelser m.fl. som faller in under den ovanstående rubriken är dels personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet eller med ändamål att lämna permitteringslönersättning, och bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslönersättning.

Utredningens bedömning

De ovan nämnda subjekten, vilka regleras av särskild lagstiftning, och som har som uppgift att verka för arbetstagares trygghet i arbetslivet kan inte utan vidare hänföras till någon av tidigare angivna kategorier och därigenom på ett naturligt sätt klassificeras bland de skattegynnade subjekten. Att så är fallet beror främst på beroendet av arbetsmarknaden och dess svängningar av konjunkturell och annan ekonomisk och arbetsmarknadspolitisk art. Utbetalningarna från en arbetslöshetskassa kan således variera över tiden på ett mycket oregelbundet sätt. Arbetslöshetskassorna kan därför inte naturligt infogas under det normalt gällande fullföljdskravet för ideella föreningar och stiftelser. En motsvarande situation gäller för stiftelser och bolag som ger ut permitteringslönersättning o.d. Det finns därför inte anledning att ställa upp sådana krav för dessa subjekt utan de måste behandlas på ett särskilt sätt i lagstiftningen. Enligt utredningens uppfattning bör dessa subjekt kunna undantas helt från inkomstbeskattning under förutsättning att de uteslutande eller så gott som uteslutande driver verksamhet i enlighet med de ändamål som uppställts för dem. Som ett verksamhetskrav för arbetslöshetskassorna bör därför gälla att kassorna uteslutande eller så gott som uteslutande driver verksamhet i enlighet med vad som framgår av lagen om arbetslöshetskassor. Motsvarande krav bör ställas på personalstiftelser enligt

tryggandelagen och liknande subjekt som har som ändamål att utge permitteringslönersättning o.d. Utredningen föreslår därför att dessa kategorier av subjekt skattebefrias helt. Det bör dock tilläggas att om en arbetslöshetskassa e.d. inte fullföljer sitt ändamål på angivet sätt något skattegynnande inte heller kan påräknas för verksamheten.

Regleringen av dessa trygghetsformer föreslås fortsättningsvis ske genom en ny 3 §. Också på detta område kan således generella regler införas, vilket är helt följdriktigt eftersom regleringen redan i dag är generell.

7.3.6 Subjekt som upphört med sin verksamhet eller som helt har avvecklats

Av de subjekt som i dag finns intagna i katalogen finns ett antal som har upphört med sin verksamhet eller som helt har avvecklats. Oavsett hur en lagreglering av katalogsubjekten fortsättningsvis ska utformas ska de nu ifrågasatt subjekten givetvis inte kvarstå som skattegynnade.

Detta gäller *Alva och Gunnar Myrdals stiftelse* som redan i 1995 års betänkande (SOU 1995:63 s. 238) uppgavs ha ett negativt eget kapital och som numera är avregistrerad. *Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m.* avvecklades den 15 juni 1994. *Fonden för industriellt samarbete med u-länder, (SWEDFUND)* har ombildats till aktiebolag enligt riksdagens beslut om ny organisation för det svenska utvecklingssamarbetet inom näringslivsområdet (prop. 1990/91:100 bil. 5, bet. 1990/91:UU15). *Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete* har enligt avtal upphört efter att ha överlåtit sina tillgångar och skulder till svenska respektive norska staten (prop. 2003/04:139). *Handelsprocedurrådet (SWEPRO)* är sedan den 1 juli 1993 en enhet inom Kommerskollegium, vilket framgår av uppgift lämnad i samband med remissbehandlingen av 1995 års utredning. Dessutom är likvidation beslutad för *Bokbranschens Finansieringsinstitut AB* enligt uppgift från Bolagsverket.

I 1995 års betänkande konstaterade Stiftelse- och förenings-skattekommittén att *Stiftelsen Industricentra*, som bildades år 1973 som en kompletterande regionalpolitisk stödform för det inre stödområdet (prop. 1973:50), var under avveckling. Stiftelsen är nu

avregistrerad. Dessutom har *Svenska UNICEF-kommittén* fr.o.m. den 1 juli 1995 ombildats till en ideell förening.

Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland, IUC, inrättades år 1971 av dåvarande Statens institut för företagsutveckling, Statens provningsanstalt, NUTEK (dåvarande STU), Norrlandsfonden samt landstingen i Norrbottens, Västerbottens och Västernorrlands län. Stiftelsen skulle verka för att öka den befintliga mindre och medelstora industrins utvecklingspotential genom att tillhandahålla teknisk och personell kapacitet som kunde stimulera och underlätta företagens produktutvecklingsförmåga. Denna stiftelse är avregistrerad sedan år 1999. *Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet* bildades år 1981 genom avtal mellan staten och Ingenjörsvetenskapsakademien. Stiftelsen hade till ändamål att genom insamling, analys och överföring av teknisk, naturvetenskaplig och teknisk-politisk information från utlandet bidra till Sveriges tekniska utveckling. Verksamheten bedrevs bl.a. genom attachéer och annan personal vid ambassader. Stiftelsen är avregistrerad sedan år 2002.

Stiftelsen Landstingens fond för Teknikupphandling och Produktutveckling är under avveckling enligt ett principbeslut från år 1999 och ska avregistreras. Slutligen har samtliga s.k. teknikbrostiftelser, dvs. *Stiftelsen Samverkan universitet/högskola och näringsliv i Stockholm och de sex motsvarande stiftelserna med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg och Lund* upphört.

7.3.7 Övriga subjekt

I katalogen i dag finns ytterligare två skattebefriade subjekt, nämligen Jernkontoret och PROTEKO.

Jernkontoret, som skattebefriades år 1855, är den svenska stålindustrins branschorganisation, grundad redan år 1747. Dess konstruktion anges som ett offentlighetsorgan med privat delägarskap knutet direkt till varje järnbruk i landet. Verksamheten sträcker sig över ett stort fält som omfattar handelspolitik, forskning och utbildning, standardisering, energi och miljö samt skatter och avgifter. Jernkontoret leder och bedriver omfattande teknisk forskning – sedan år 1969 med deltagande av samtliga stålföretag i Norden. Jernkontoret samarbetar inom EU i många forskningsprojekt för stålindustrin och dessutom utarbetar Jernkontoret branschstatistik och bedriver bergshistorisk forskning. Till Jern-

kontoret har delegerats arbetsuppgifter som avser Sveriges deltagande i internationella samarbetsorgan på stålområdet, såsom International Iron and Steel Institute (IISI) och Eurofer, det europeiska järn- och stålindustriförbundet. Jernkontoret finns i dag omnämnt i 17 § med den begränsningen att skattegynnandet bara gäller så länge kontorets vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägarna.

Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO, bildades år 1986 av Borås kommun och Stiftelsen Älvsborgs läns utvecklingsfond. Från 1989 års taxering finns stiftelsen intagen i katalogen och som skäl för detta angavs att stiftelsen skulle vara ett fristående produktionstekniskt centrum med kompetens och utrustning för produktionsteknisk rådgivning och utbildning för tekoindustrin. I beslutet angavs att PROTEKO, med avseende på såväl ändamål som arbetsuppgifter och finansiering, företedde betydande likheter med vissa andra rättssubjekt som åtnjöt inskränkt skattskyldighet. Vid bildandet tillsköt staten mer än hälften av stiftelsens kapital. Av årsredovisningen för år 2007 framgår att stiftelsen i dag driver en omfattande näringsverksamhet i form av rådgivning och personaluthyrning samt yrkesinriktad utbildningsverksamhet.

Som inledningsvis nämnts har utredningen sett som sin uppgift att undersöka om det går att finna sådana lösningar för samtliga i katalogen namngivna subjekt respektive kategorier av subjekt att undantag från beskattning fortsättningsvis kan bygga på generella regler. Av vad som utredningen kommit fram till i detta avsnitt kan en sådan ordning genomföras för samtliga hittills genomgångna kategorier av subjekt. Utredningen ser det i denna belysning som starkt eftersträvansvärt att finna plats också för Jernkontoret respektive PROTEKO inom denna ram. Utredningen föreslår därför att också dessa två återstående subjekt för framtiden bör bedömas enligt de generella bestämmelser som framöver föreslås gälla för stiftelser och ideella föreningar. Det kan tilläggas att i vart fall Jernkontoret bör kunna dra nytta av den reglering avseende myndighetsuppgifter som utredningen föreslår.

7.4 Slutsatser

Slutsatsen av denna genomgång av subjekt och kategorier av subjekt är att utredningen finner att det är möjligt att avveckla den s.k. katalogen i dess nuvarande form och ersätta den med generella regler. Någon katalog med uppräknig av subjekt med särskilt skattegynnad karaktär bör därför inte längre finnas kvar i lagstiftningen. För de subjekt som i dag omfattas av denna reglering kommer de allra flesta att kunna hänföras till de vidgade generella reglerna för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. För en del subjekt kommer skattebefrielse att helt eller delvis knytas till sådana uppdrag som utgör myndighetsutövning och som omfattas av den föreslagna regleringen i denna del. Ytterligare en grupp som skattebefrias är de som har att betala skatt enligt lotteriskattelagen.

Det kan emellertid inte uteslutas att något eller några av de subjekt som i dag finns i katalogen inte bedriver en sådan verksamhet som berättigar till lättnader i beskattningen enligt de föreslagna generella reglerna. Enligt utredningens uppfattning bör en sådan situation – om den alls föreligger – inte anses utgöra ett argument för att behålla katalogen eller någon del av denna. Vinsten av att regleringen i framtiden kan ske enligt generella regler måste anses betydande och väger klart upp den sämre skattesituation som eventuellt kan drabba något enstaka subjekt. Det bör tilläggas att en beskattning kommer att bero på att subjektet i fråga bedriver vanlig näringsverksamhet. Att beskattning sker i ett sådant fall är enligt utredningens uppfattning helt naturligt.

Med utredningens förslag kommer reglerna fortsättningsvis att uppfylla kraven på att vara generella, vilket också innebär förenklningar genom ett minskat behov av lagändringar på grund förändrad organisatorisk struktur eller genom att nya aktörer tillkommer. Dessutom bör det valda sättet att reglera detta område innebära mindre problem när det gäller avvikelser från bestämmelserna om statligt stöd.

Som tidigare nämnts har till utredningen överlämnats ett antal ärenden som vart och ett innehåller en begäran om att ett visst subjekt ska tas in i katalogen. Med hänsyn till det förslag utredningen lämnar om att avskaffa katalogen föranleder dessa ärenden inte någon utredningens vidare åtgärd. Skattskyldigheten för dessa subjekt får, på samma sätt som gäller för andra subjekt, bedömas enligt de generella undantagsregler som utredningen föreslår.

I våra direktiv ingår som ett särskilt moment att, om utredningen skulle finna att den hittills tillämpade lagstiftningstekniken är ändamålsenlig och ska finnas kvar, också ta ställning till om det ska ställas krav i olika avseenden på subjekt som ingår i eller framställer önskemål om ett intagande i katalogen. Med hänsyn till att utredningen föreslår att det i framtiden inte ska finnas någon form av uppräknings av individuella subjekt eller av kategorier av subjekt lämnar utredningen inget förslag i denna del.

8 Övrigt

8.1 Skyldighet att lämna särskild uppgift

Utredningens förslag: Enhetliga bestämmelser införs även när det gäller uppgiftsskyldigheten. Den ska fortsättningsvis omfatta samtliga subjekt som är skattegynnade med stöd av de generella undantagsbestämmelserna.

Enligt nu gällande lagstiftning har stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst enligt 5 kap. 1 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter skyldighet att lämna särskild uppgift med underlag för bedömningen av skattskyldigheten. Förfarandet för denna uppgiftsskyldighet har stora likheter med deklarationsförfarandet. Uppgiftsskyldigheten avser enbart den del av verksamheten som är undantagen från skattskyldighet, varför en förening, ett trossamfund eller en stiftelse också kan vara skyldig att lämna självdeklaration för sådana delar av verksamheten som inte är undantagna skattskyldighet eller för att redovisa t.ex. underlag för arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt.

I och med att utredningen föreslår att ett antal kategorier av subjekt ska bedömas efter de generella undantagsbestämmelser som föreslås gälla för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund finner utredningen det logiskt att dessa också likabehandlas i denna del när det gäller sättet att lämna underlag för bedömningen av skatteundantagandet. Ett tillägg till 5 kap. 1 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter föreslås därför där det framgår att även de i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen angivna kategorierna av subjekt omfattas av denna skyldighet.

Förslaget innebär visserligen ett nytt åliggande för dessa subjekt, men med hänsyn till att det rör sig om ett undantag från de generella reglerna om skattskyldighet och omfattningen av upp-

giftslämmandet är tämligen begränsad finner utredningen att det nya åliggandet inte kan bedömas vara särskilt betungande. Förslagen innebär att den nuvarande bestämmelsen i 5 kap. 1 § lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter utvidgas till att omfatta de nu ifrågasvarande subjekten.

8.2 Grundavdrag

Utredningens förslag: Grundavdraget för ideella föreningar och registrerade trossamfund räknas upp till dagens penningvärde och bestäms till 30 000 kr.

Även sådana studentkårer och studentnationer som avses i den föreslagna 7 kap. 12 § inkomstskattelagen medges rätt till grundavdrag.

Enligt 63 kap. 11 § inkomstskattelagen har ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven för att betraktas som inskränkt skattskyldiga (7 kap. 7 § första stycket II) rätt till grundavdrag med 15 000 kr från den taxerade inkomsten vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten.

Grundavdraget för de ideella föreningarna bestämdes i samband med 1977 års lagstiftning till 2 000 kr och höjdes till 15 000 kr vid 1984 års taxering. Omräknat till dagens penningvärde motsvarar detta drygt 33 800 kr. Utredningen finner det rimligt att grundavdraget nu räknas upp och föreslår att grundavdraget bestäms till 30 000 kr fr.o.m. 2012 års taxering.

Grundavdraget omfattar i dag endast ideella föreningar och registrerade trossamfund. Med hänsyn till de föreslagna förändringarna i övrigt i form av i huvudsak enhetliga bestämmelser kan ifrågasättas om enhetliga regler bör införas även på detta område. Utredningen inskränker sig emellertid till att föreslå att även sådana studentkårer och nationer som avses i nu föreslagna 7 kap. 12 § inkomstskattelagen också ska få rätt till grundavdrag. För de obligatoriska studerandesammanslutningarna finns i dag ingen rätt till grundavdrag, vilket kan förklaras med att dessa har en mer gynnad ställning skattemässigt eftersom de bara är skattskyldiga för inkomst av fastighet. För att dessa sammanslutningar inte ska missgynnas i förhållande till föreningarna och samfundet i framtiden krävs emellertid att även de får rätt till grundavdrag från sina skattepliktiga inkomster. Förslaget ligger i linje med det beslut

om fortsatt skattegynnande av studerandesammanslutningarna som riksdagen fattade i juni 2009.

9 EG-rätten och det statliga stödet

9.1 Inledning

Enligt direktiven till utredningen ska de förslag som lämnas analyseras utifrån ett EG-rättsligt perspektiv. Uppdraget i denna del får i första hand anses röra bestämmelserna om statligt stöd. Inledningsvis ger utredningen en kortfattad beskrivning av dessa bestämmelser som utmynnar i utredningens bedömning av statsstödsreglernas påverkan på de olika frågor som omfattas av utredningsuppdraget.

9.2 Bakgrund¹

EG-fördragets bestämmelser om statligt stöd utgör en del av den reglering som ska säkerställa att konkurrensen inom den inre marknaden inte snedvrids. Utgångspunkten för dessa regler om statligt stöd finns i artikel 87 och 88 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen och innebär att sådant statligt stöd som snedvrider konkurrensen inom unionen är förbjudet. Syftet med reglerna är att förhindra att konkurrensförhållandena förvanskas genom att medlemsstaterna ekonomiskt gynnar vissa företag eller viss produktion. Kommissionen har enligt fördraget till uppgift att kontrollera att reglerna om statligt stöd efterlevs och medlemsstaterna ska underrätta kommissionen på förhand om alla planer på att bevilja statligt stöd.

¹ Hämtat från den Europeiska kommissionens informationsdokument *Vademecum – Community law on State aid*, uppdaterad per 2008-09-30 samt Kommissionens meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, (98/C 384/03) och Kommissionens förordning (EG) nr 1998/2006 av den 15 december 2006 om tillämpningen av artiklarna 87 och 88 i fördraget på stöd av mindre betydelse. Dessutom också Allgårdh, Olof/Norberg, Sven; EU och EG-rätten 4:e uppl. 2004 s. 475 ff Ståhl/Persson Österman, EG Skatterätt, 2 upplagan 2006.

De stöd som ska prövas kan ha olika utformning. Det kan t.ex. vara fråga om bidrag från det allmänna, förmånliga lånevillkor, skattelättnader, statliga garantier eller riskkapitaltillskott. Även det allmännas tillhandahållande av varor eller tjänster till en köpare på särskilt gynnsamma villkor omfattas av regleringen.

För att en åtgärd ska anses utgöra ett statligt stöd enligt artikel 87.1 i EU-fördraget måste ett antal kriterier vara uppfyllda. Det ska vara fråga om överföring av statliga medel, stödet ska utgöra en ekonomisk fördel, stödet ska vara selektivt och stödet ska också påverka konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna. Samtliga dessa kriterier måste vara uppfyllda. Om en analys av en viss åtgärd skulle visa att något av kriterierna inte uppfylls så är det inte fråga om statsstöd i fördragets mening.

9.2.1 Överföring av statliga medel

Reglerna om statligt stöd gäller endast åtgärder som innebär en överföring av statliga medel (från nationella, regionala eller lokala myndigheter, offentliga företag och stiftelser m.m.). Stödet behöver inte nödvändigtvis vara beviljat av staten, utan det kan också beviljas av ett privat eller offentligt organ som utsetts av staten för att fungera som mellanhand. Detta kan vara fallet t.ex. när en privat bank eller en stiftelse får i uppdrag att förvalta en statligt finansierad stödordning.

Finansiella överföringar som utgör stöd kan ha många olika former. Inte bara bidrag eller räntesubventioner räknas som stöd, utan även lånegarantier, överavskrivningar, kapitaltillskott, skattebefrielser m.m. räknas hit. En förlust av skatteintäkter är således likvärdig med förbrukning av statliga medel i form av skatteutgifter.

9.2.2 Ekonomisk fördel

Stödet ska utgöra en ekonomisk fördel som företaget inte skulle ha fått i sin normala verksamhet. Som exempel kan nämnas att ett företag får köpa eller hyra offentligt ägd mark till lägre pris än marknadspriset eller sälja mark till staten till högre pris än marknadspriset. Det kan också vara fråga om ett företag som får tillträde till infrastruktur utan att betala avgift för det eller ett företag som

får riskkapital från staten på villkor som är mer förmånliga än vad en privat investerare skulle ge. En fördel kan också ges genom olika former av skattelättnader, t.ex. en minskning av beskattningsunderlaget, skattebefrielse eller uppskov med en skatteskuld.

9.2.3 Selektivitet

För att räknas som statligt stöd måste stödet vara selektivt och alltså påverka balansen mellan visst eller vissa företag och konkurrenterna. Selektivitet är vad som skiljer statligt stöd från så kallade allmänna åtgärder, dvs. åtgärder som tillämpas utan åtskillnad på alla företag inom alla ekonomiska sektorer i en medlemsstat, t.ex. flertalet landsomfattande skatteåtgärder. En ordning anses vidare vara selektiv om de myndigheter som administrerar den har en viss skönsmässig befogenhet. Selektivitetskriteriet är också uppfyllt om ordningen endast gäller för en del av en medlemsstats territorium, dvs. regionalt eller lokalt avgränsade stödordningar. En annan typ av selektivitet gäller stöd som är branschspecifikt eller avgränsat till vissa typer av företag, t.ex. små och medelstora företag.

Kommissionen konstaterar (Kommissionens meddelande 98 C 384/03, pkt. 16) att det som är mest relevant vid tillämpningen av dessa regler på en skatteåtgärd är att det genom denna åtgärd införs ett undantag till förmån för vissa företag i medlemsstaten. Nödvändigheten att först fastställa vilken generell ordning som är tillämplig, för att därefter undersöka om undantag från denna ordning är motiverad "av skattesystemets art eller funktion" betonas. Är undantagen inte en direkt följd av grundprinciperna i eller riktlinjerna för skattesystemet i berörd medlemsstat är det fråga om ett statligt stöd.

Kommissionen tar vidare (anmärkt meddelande, pkt. 19 och 20) upp det förhållandet att olika skatteregler tillämpas beroende på ett företags rättsliga ställning, t.ex. att vissa offentliga företag befrias från viss skatt. Enligt kommissionen kan detta utgöra statligt stöd då det gynnar offentliga företag som driver ekonomisk verksamhet. Även när vissa skattefördelar är begränsade till vissa företagsformer eller viss typ av produktion kan det, om det medför gynnande, utgöra statligt stöd.

9.2.4 Påverkan på konkurrensen och handeln

Stödet måste ha en potentiell påverkan på konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna. Det är tillräckligt om det kan visas att stödmottagaren bedriver en ekonomisk verksamhet och är verksam på en marknad där det förekommer handel mellan medlemsstater. Stödmottagarens rättsliga ställning saknar betydelse i detta sammanhang och även en ideell organisation kan anses bedriva ekonomisk verksamhet. Prövningen görs med hänsyn till stödets effekter och inte till de olika former det kan ha (anmärkt meddelande pkt. 7). Ändamålet med verksamheten och i vilken form det ges är av underordnad betydelse, det är alltid effekten som avgör.

Kommissionen har vidare slagit fast att prövningen inte påverkas av det faktum att stödet är av relativt liten betydelse eller av att det stödmottagande företaget är litet eller att dess andel av den gemensamma marknaden är mycket begränsad. Inte heller är det av betydelse att stödmottagaren inte exporterar eller att företagets export nästan helt går utanför gemenskapen (anmärkt meddelande pkt. 11). Dessa slutsatser framgår också av EG-domstolens praxis, se t.ex. mål 102/87, Frankrike mot kommissionen, mål C-303/88, Italien mot kommissionen och förenade målen C-278/92, C-279/92 och C-280/92, Spanien mot kommissionen.

9.2.5 Undantag

Enligt artikel 87.1 i fördraget är stödåtgärder som uppfyller samtliga de kriterier som beskrivs ovan i princip oförenliga med den gemensamma marknaden. Principen om oförenlighet utgör dock inte något fullständigt förbud. I artikel 87.2 och 87.3 i fördraget anges ett antal fall där statligt stöd kan anses godtagbart, de s.k. *undantagen*. Flera av dessa stödordningar är sådana som omfattas av EU:s strukturfonder.

Undantagen kan delas in i tre grupper:

- Regionalstöd som har till syfte att tackla särskilda problem i vissa regioner, t.ex. regioner där levnadsstandarden är lägre än genomsnittet inom EU eller där befolkningstätheten är låg.
- Horisontella stödordningar (över linjen) som t.ex. vissa insatser för små och medelstora företag, stöd för forskning och utveckling, miljöstöd, arbetsmarknadsstöd m.m.
- Sektoriella stöd (branschstöd) för t.ex. vissa ”känsliga” branscher som stålindustri, produktionssektorn för syntetiska fibrer, bilindustri och skeppsbyggnad. I kategorin ingår även jordbruksstöd, stöd för fiske och fiskodling samt vissa transportstöd.

Även stöd för att främja kultur och bevara kulturarvet kan anses förenligt med den gemensamma marknadens principer, om sådant stöd inte påverkar handelsvillkoren och konkurrensen inom gemenskapen i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset, se artikel 87.3 d i grundfördraget.

För att underlätta prövningen av den mängd olika stödordningar som medlemsstaterna skickar in till kommissionen varje år har kommissionen antagit så kallade ”*block exemption regulations*” för olika stödordningar. Dessa gruppundantag är tänkta som temporära stöd för tillfälliga situationer och inte för löpande stöd – dit skattestöd normalt räknas – som avbördar mottagaren från normala driftkostnader. Bestämmelserna anger närmare vilka villkor som ska gälla för visst stöd för att stödet ska anses förenligt med fördraget. Om stödordningen i fråga är förenlig med villkoren i gruppundantagsbestämmelserna behöver den enskilda medlemsstaten inte få kommissionens godkännande av att stödet är förenligt med statsstödsreglerna. Kommissionen har bland annat utfärdat gruppundantagsbestämmelser för stöd till små och medelstora företag, stöd till forskning, innovation, stöd till utbildning samt stöd till tjänster av allmänt ekonomiskt intresse.

9.2.6 Stöd som uppgår till mindre belopp – de minimis-stöd

Kommissionen har i förordning EG 1998/2006 antagit synsättet att stöd som uppgår till mindre belopp (*de minimis-stöd*) inte kan anses ha en sådan potentiell effekt på konkurrens och handel

mellan medlemsstaterna att det kan anses omfattas av huvudregeln om otillåtna statsstöd. Kommissionen menar att ett stöd som utbetalas till ett företag och som uppgår till högst 200 000 euro över en treårsperiod, och där vissa villkor är uppfyllda, inte anses utgöra ett otillåtet statsstöd.

Följande kriterier gäller för att det ska vara fråga om stöd av mindre betydelse:

- Stödtaket är generellt 200 000 euro under en period om tre beskattningsår. Den relevanta treårsperioden är av rörlig karaktär, vilket innebär att för varje nytt stöd av mindre betydelse som beviljas, måste det totala beloppet av stöd av mindre betydelse som har beviljats under tre på varandra följande beskattningsår, inklusive det innevarande, fastställas.
- Stödtaket tillämpas på summan av allt offentligt stöd som betraktats som stöd av mindre betydelse. Det påverkar inte stödmottagarens möjlighet att få andra typer av statligt stöd enligt stödordningar som godkänts av kommissionen, dock med förbehåll för den regel om kumulering som beskrivs nedan.
- Stödtaket gäller alla kategorier av stöd, oberoende av form och syfte. Den enda kategori av stöd som är utesluten från regeln om stöd av mindre betydelse är exportstöd, en form av stöd som oavsett belopp är oförenligt med EU-fördraget.

Förordningen gäller endast "genomsynligt" stöd, dvs. stöd för vilket det är möjligt att i förväg räkna ut bruttobidragsekvivalenten utan att behöva göra en riskbedömning. Detta innebär att det finns ett antal begränsningar för vissa stödformer, t.ex. garantier. Endast garantier som inte överskrider 1,5 miljoner euro omfattas av förordningen.

Det ovannämnda stödtaket om 200 000 euro under en period om tre beskattningsår gäller det totala belopp i stöd av mindre betydelse som beviljas ett enskilt företag. När en medlemsstat beviljar ett stöd av mindre betydelse måste den kontrollera om det nya stödet inte leder till att det sammanlagda stöd av mindre betydelse som företaget har mottagit under den relevanta treårsperioden överskrider stödtaket. Medlemsstaten är ansvarig för att inrätta det system som krävs för att säkerställa en effektiv kontroll av att taket för kumulering av stöd av mindre betydelse iakttas.

9.2.7 Artikel 86 – tjänster av allmänt ekonomiskt intresse

Förutom vad som sagts om statligt stöd finns i artikel 86 direkt angivet att inte heller offentliga företag eller företag som beviljas särskilda eller exklusiva rättigheter får gynnas av medlemsstaterna på ett sådant sätt som strider mot reglerna i fördraget, vilket bl.a. omfattar det statliga stödet. Företag som anförtrotts att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse eller som har karaktären av fiskala monopol omfattas, särskilt när det gäller konkurrensreglerna. Detta gäller under förutsättning att tillämpningen av konkurrensbegränsningsreglerna inte rättsligt eller i praktiken hindrar de särskilda uppgifter som företagen tilldelats.

Begreppet tjänster av allmänt ekonomiskt intresse är inte definierat i fördraget eller i gemenskapens sekundärlagstiftning. Däremot har kommissionen definierat detta och andra begrepp i sitt meddelande Tjänster i allmänhetens intresse i Europa (EGT C 17, 19.1.2001, s. 4). Kommissionen gör i meddelandet åtskillnad mellan tjänster i allmänhetens intresse och tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. Det förra begreppet är vidare än det senare och innefattar ”tjänster, utförda på affärsmässiga eller icke-affärsmässiga grunder, som offentliga myndigheter anser ligger i allmänhetens intresse och därför omfattas av särskilda förpliktelser”. Hit hör i synnerhet en rad tjänster som rör transporter, energi och kommunikation.

I ett kommissionsmeddelande från år 1996 med samma titel som det nyss nämnda (EGT C 281, 26.9.1996, s. 3) framhöll kommissionen i ett resonemang kring definitionen av begreppet att artikel 86.2 inte är tillämplig på områden av icke-affärsmässig karaktär, såsom obligatorisk skolutbildning och social trygghet, eller andra delar av de offentliga myndigheternas verksamhet (säkerhet, rättsväsen, diplomati, civilrätt).

EG-domstolen prövade i sin dom av den 24 juli 2003 (mål C-280/00 Altmark) kriterierna för olovligt statsstöd enligt artikel 87.1. Domen är av principiell betydelse för bedömningen av statsstöd i allmänhet.

I sitt beslut slår domstolen fast att offentliga stöd inte kan anses påverka handeln mellan medlemsstaterna när sådana stöd anses utgöra en ersättning för tjänster som utförs av mottagaren för att denne ska uppfylla offentliga åtaganden. Följande fyra villkor måste enligt domen emellertid vara uppfyllda för att detta kriterium ska gälla:

- mottagaren är skyldig att utföra vissa offentliga åligganden och dessa åligganden är tydligt definierade,
- de kriterier enligt vilka ersättningen för dessa tjänster beräknas ska ha etablerats på förhand på ett objektiva och transparent sätt,
- ersättningen överstiger inte vad som är nödvändigt för att täcka hela eller del av kostnaden för att utföra de offentliga åliggandena, med hänsyn tagen till adekvata intäkter och en skälig vinst för att utföra dessa åligganden, och
- när det företag, som ska utföra de offentliga åliggandena, inte har valts ut genom offentlig upphandling, ska den ersättning som utgår bestämmas på visst sätt. Ersättningen ska bestämmas på basis av en analys av de kostnader vilka ett typiskt företag, som sköts korrekt och som utrustats med nödvändig utrustning för uppdraget (i målet handlade det om transportmedel) för att kunna möta de nödvändiga kraven på offentliga tjänster, skulle ha haft vid utförandet av dessa offentliga åligganden. Vid uppskattningen ska hänsyn även tas till relevanta intäkter samt en skälig vinst för att utföra åliggandena.

9.2.8 Artikel 88 – övervakning av statsstöd

Av artikel 88 framgår att kommissionen fortlöpande i samarbete med medlemsstaterna ska granska de former av stöd som förekommer i medlemsstaterna. Kommissionen kan enligt artikel 88.2 besluta att stöd som inte är förenligt med den gemensamma marknaden enligt artikel 87 eller som missbrukas, ska upphävas eller ändras.

Ett otillåtet stöd ska återbetalas med ränta. På exempelvis skatteområdet, där stödmottagarna kan vara många, kan detta innebära problem då återkravet ska ske på individnivå.

9.3 Utredningens bedömning

I avsnittet ovan har lämnats en generell beskrivning av tillämpliga EG-rättsliga bestämmelser om statligt stöd. Med ledning av denna gör utredningen en genomgång av bestämmelserna i 7 kap. inkomstskattelagen, framförallt när det gäller de lämnade förslagen

till ny reglering, för att kunna bedöma om dessa är förenliga med bestämmelserna om statligt stöd i artikel 87.1 i EG-fördraget.

Inledningsvis kan konstateras att skatteåtgärder är ett sätt att ge statligt stöd genom den minskning av skatteintäkter för staten detta leder till. Att slippa betala skatt innebär en ekonomisk fördel. Utöver detta krävs att gynnandet är selektivt och härigenom snedvrider eller hotar att snedvrیدا konkurrensen. För att kunna göra denna bedömning måste inledningsvis den generella normen identifieras. Genom skattesystemets uppbyggnad med oinskränkt skattskyldighet som grundprincip torde undantag för vissa associationsformer, regionalstöd m.m. uppfylla kraven på statligt stöd. Slutligen krävs att det rör sig om ekonomisk verksamhet. För att betraktas som detta krävs, oavsett organisationsform, att man utbjuder varor och tjänster på en allmän marknad. Kan avvikelser från normen anses påverka samhandeln är det fråga om ett statsstödsärende.

9.3.1 Generella undantagsbestämmelser för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Utredningen konstaterar att den verksamhet som bedrivs av dessa ideella organisationer i stor utsträckning är av icke-ekonomisk natur och därför normalt inte omfattas av bestämmelserna om statligt stöd. Men om den bedrivna verksamheten kan betraktas som ekonomisk verksamhet föreligger det en risk för att ett stöd riktat till vissa associationsformer för viss särskilt angiven verksamhet kan bedömas som statligt stöd. Den ekonomiska verksamhet som dessa ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser bedriver är i stor utsträckning sådan som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. För föreningarna och trossamfunden föreslår utredningen dessutom att dessa ska få skattefritt bedriva verksamhet för att finansiera den allmännyttiga verksamheten till den del denna verksamhet inte överstiger en fjärdedel av samtliga intäkter.

Dessa verksamheter bedrivs så gott som uteslutande på en lokal marknad och saknar härigenom påverkan på samhandeln. Den bör därför inte heller kunna anses uppfylla kriterierna för statligt stöd. Det kan t.ex. vara fråga om försäljning av enklare förfriskningar i samband med en lokal fotbollsmatch eller vid annan föreningsaktivitet, försäljning av informationsmaterial om stiftelsens eller

föreningens ändamål, tillfälliga insamlings- eller försäljningskampanjer av karaktären försäljning av hembakta kakor, loppis m.m. Sådana högst lokala aktiviteter av tillfällig natur får anses bedrivna på en sådan lokal marknad att den saknar påverkan på samhandeln.

Det kan dock inte helt uteslutas att en viss del av den finansierande verksamheten kan vara av sådant slag att den kan komma att bedömas utgöra statligt stöd enligt art. 87.1. En sådan verksamhet som är av ekonomisk natur och inte kan hänföras till enbart en lokal marknad kan i vissa situationer berättigas med hjälp av bestämmelserna i fördragets art. 87.2 och 87.3. Även bestämmelserna om stöd av mindre betydelse kan innebära att skattesubventionen kan rättfärdigas. Vid bedömningen är det viktigt att hålla i minnet att det inte är ändamålet med verksamheten eller i vilken form den bedrivs som är avgörande. Dessa förhållanden är av underordnad betydelse då det alltid är effekten av stödet som avgör. Då bestämmelserna i fördragets art. 87.2 och 87.3 i första hand avser tillfälliga stödåtgärder till vissa branscher eller regioner är dessa inte tillämpliga här.

Däremot torde kommissionens förordning EG 1998/2006 som medför undantag för stöd som uppgår till mindre belopp kunna vara tillämpligt. Kommissionen menar att ett stöd som utbetalas till ett företag och som uppgår till högst 200 000 euro över en treårsperiod inte har någon skadlig påverkan på konkurrensen och samhandeln. Fråga är alltså om 200 000 euro räknat på tre år för varje enskild mottagare och allt stöd som är att hänföra till statligt stöd ska räknas med. Ett stödbelopp om 200 000 euro motsvarar drygt 2 milj. kr, vilket fördelat på treårsperioden innebär ca 700 000 kr per år i stöd. Med kännedom om storleken på de ideella föreningar och registrerade trossamfund som finns bedömer utredningen att få – om ens några – skulle kunna komma upp i detta belopp i skatt som inskränkt skattskyldiga. Således skulle undantaget för stöd av mindre betydelse kunna rättfärdiga det stöd som dessa föreningar och trossamfund erhåller. Detta gäller naturligtvis också för den verksamhet som har naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten.

Tillämpningen av undantaget för stöd av mindre betydelse kräver dock att allt stöd som har denna karaktär måste beaktas och sammanläggas. Den bedömningen får i avsaknad av centralt register göras av stödutbetalaren vid varje enskild utbetalning. Detta innebär att Skatteverket, som har att hantera skatteuppbörden,

också måste göra denna prövning i samband med den årliga taxeringen. Uppgiften skulle kunna lösas genom att den enskilde stödmottagaren åläggs att lämna uppgift om samtliga erhållna stöd i samband med lämnande av särskild uppgift/självdeklaration.

Dessa undantagsbestämmelser är tillämpliga också för vissa andra juridiska personer vilka kategorier särskilt anges i en ny 12 §. Även dessa omfattas av vad som sägs ovan om stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund.

9.3.2 Katalogen

Utöver de generella bestämmelserna finns ett antal ytterligare situationer där skattegynnande kan komma ifråga. Här nedan görs en genomgång av dessa, i förekommande fall också med koppling till i dag gällande system och dess förenlighet med bestämmelserna om statligt stöd.

7 kap. 16–17 §§ inkomstskattelagen innehåller i nu gällande form en uppräknning av dels kategorier av subjekt, dels enskilda subjekt som är skattegynnade. Bland dessa finns såväl stiftelser som har allmännyttigt ändamål, andra juridiska personer av motsvarande slag som de ideella organisationerna samt också sådana juridiska personer som bedriver näringsverksamhet eller som fullgör myndighetsuppgifter. För de senare kan det röra sig om sådana tjänster av allmänt intresse som avses i förordningens art. 86.2 vilket skulle kunna rättfärdiga stödet. Men att rent generellt hänföra den s.k. katalogen till de undantag som finns från bestämmelserna om statligt stöd torde dock inte vara möjligt. Utredningens bedömning är att det i vissa fall kan vara fråga om otillåtet stöd genom den nuvarande lagstiftningstekniken. Detta problem borde dock i stort sett bli löst genom det val av subjektneutrale generella bestämmelser för gynnande som nu lämnas.

Skattskyldighet i annan form

Utredningens förslag om en generell reglering för aktiebolag och andra juridiska personer som bedriver sådan verksamhet som beskattas enligt lotteriskattelagen innebär att bestämmelsen är objektiv i förhållande till vem som bedriver verksamheten. Det är visserligen fråga om en befrielse från inkomstskatt, men denna

befrielse är kopplad till det förhållandet att skattskyldighet till lotteriskatt i stället föreligger och lösningen går alltså ut på att undvika beskattning två gånger för samma inkomst. Det är en generell ordning där antingen lotteriskatt eller inkomstskatt ska utgå. Regleringen bör därför inte anses strida mot statsstödsreglerna.

Myndighetsuppgifter

I dag finns i katalogen namngivna subjekt som har myndighetsuppgifter. Med det förslag till lösning – genom särskild reglering i 15 kap. 11 § och 16 kap. 37 § inkomstskattelagen – som utredningen lämnar blir regleringen generell och i stället kopplad till det uppdrag som ges. Fråga är alltså om uppgifter som på grund av sin karaktär bör vara sådana att de omfattas av fördragets art. 86. Det bör noteras att EG-rätten gör skillnad på rena myndighetsuppgifter och sådana uppgifter av allmännyttigt slag som åläggs aktörer som bedriver ekonomisk verksamhet s.k. SGEI. Medan myndighetsuppgifter anses helt falla utanför fördragets domvärjo – de avser inte någon ekonomisk verksamhet över huvud taget – så är ersättning för SGEI-tjänster att uppfatta som ”stöd”, om inte en tillämpning av kriterierna i EG-domstolens dom C-280/00 Altmark säkerställer att det inte blir fråga om någon ekonomisk fördel för utföraren. Klarar man inte av att uppfylla dessa kriterier finns möjligheter att åberopa artikel 86.2 som undantag från principförbudet i 87.1.

EG-domstolen har i Altmark-målet uttalat vilka krav som ska ställas för att handeln mellan medlemsstaterna inte ska anses påverkad när sådana stöd anses utgöra en ersättning för tjänster som utförs av mottagaren för att denne ska uppfylla offentliga åtaganden. Dessutom ska, när det företag som ska utföra de offentliga åliggandena inte har valts ut genom offentlig upphandling, den ersättning som behövs bestämmas på visst sätt (se ovan). Förutsatt att dessa villkor uppfylls bör den föreslagna regleringen inte medföra problem med bestämmelserna om statligt stöd.

9.3.3 Fastigheter – specialbyggnadsreglerna

Utredningen föreslår att samtliga undantagsbestämmelser för inkomst av fastighet slopas. Regleringen är generell och strider därför inte mot statsstödsreglerna.

9.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis anser utredningen att det knappast kan finnas problem med bestämmelserna om statligt stöd med det förslag till nytt system för skattegynnande som föreslås. De ekonomiska verksamheter som bedrivs av ifrågavarande subjekt är i mycket hög grad knutna till lokala marknader, ja i många fall till mycket lokala marknader. Någon störning av samhandeln sker aldrig i dessa fall. Dessutom torde inte annat än helt undantagsvis förekomma att den av kommissionen uppställda beloppsgränsen på 200 000 euro på en treårsperiod överskrids. Ett problem i det sammanhanget är dock att en kumulering ska göras av samtliga stöd som en viss organisation får under perioden. Utredningen har emellertid inte till uppgift att lösa dessa samordningsproblem och har därför endast valt att peka på ett möjligt sätt för Skatteverket att hantera frågan.

10 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Ikraftträdande

Utredningens förslag föreslås träda ikraft den 1 januari 2011. Bestämmelserna i inkomstskattelagen, taxeringslagen samt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter föreslås bli tillämpliga första gången vid 2012 års taxering. Bestämmelserna i fastighets-taxeringslagen ska enligt förslaget tillämpas första gången vid 2012 års fastighetstaxering. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Övergångsbestämmelser

Utredningen föreslår övergångsbestämmelser dels vad gäller inkomstskattelagen dels vad gäller taxeringslagen enligt följande.

1. Bestämmelserna i 22 kap. 5 § inkomstskattelagen om beskattning för uttag ur näringsverksamhet ska inte tillämpas om en stiftelse vid ikraftträdandet blir skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. inkomstskattelagen till följd av införandet av kapitlet i dess nya lydelse. Avsikten med bestämmelsen är att förhindra uttagsbeskattning till följd av endast den omständigheten att en stiftelse blir inskränkt skattskyldig genom den ändrade lagregleringen.
2. För en stiftelse eller en ideell förening, som har bildats före ikraftträdandet och som enligt en vid ikraftträdandet gällande föreskrift i stiftelseförordnandet eller stadgarna har till syfte att främja nordiskt samarbete, anses ändamålet kvalificerat enligt 7 kap. 6 § inkomstskattelagen.

3. Bestämmelserna i 4 kap. 17 § taxeringslagen ska tillämpas på sådana dispensbeslut avseende byggnadsinvesteringar och liknande projekt som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen och som har meddelats före den 1 januari 2011.

11 Konsekvenser av förslagen

11.1 Inledning

Av 14 § kommittéförordningen (1998:1474) framgår att konsekvenserna av de förslag som lämnas i ett betänkande ska redovisas om dessa påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt ska dessa redovisas. När det gäller kostnadsökningar och intäktsminskningar för staten, kommuner eller landsting, ska kommittén föreslå en finansiering.

Har förslagen i ett betänkande betydelse för den kommunala självstyrelsen, ska, enligt 15 § kommittéförordningen, konsekvenserna i det avseendet 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.

Om ett betänkande innehåller förslag till nya eller ändrade regler, ska enligt 15 a § kommittéförordningen förslagets kostnadsmissiga och andra konsekvenser anges i betänkandet. Konsekvenserna ska anges på ett sätt som motsvarar de krav på innehållet i konsekvensutredningar som finns i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

I direktiven till Stiftelse- och föreningsskatteutredningen (Dir. 2007:97) är direkt uttalat att utredningen ska redovisa de ekonomiska konsekvenserna av de förslag som lämnas samt att dessa förslag sammantaget ska vara offentligfinansiellt neutrala.

11.2 Bakgrund – statistik

Som bakgrund till den fortsatta redovisningen av konsekvenserna av utredningens förslag lämnas viss beskrivande statistik.

Statistiska Centralbyråns, SCB, Företagsregister omfattar merparten av alla företag och organisationer som innehar organisationsnummer. I början av år 2009 innehöll registret ca 119 000 ideella föreningar, 2 300 registrerade trossamfund och 24 000 stiftelser, familjestiftelser inte inräknade.

För att kunna göra nödvändiga kostnadsberäkningar har utredningen inhämtat statistiskt material från SCB som bygger på Skatteverkets deklaraionsuppgifter för inkomståret 2007. Deklaraionsuppgifter finns inte att tillgå för samtliga ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser som finns i företagsregistret, främst på grund av att en del av dessa inte är ekonomiskt aktiva.

En del inskränkt skattskyldiga subjekt påförs ändå inkomstskatt. Av de deklaraionsuppgifter som utredningen använt sig av framgår dock inte om subjektet är oinskränkt skattskyldigt eller ej. Kompletterande antalsuppgifter har därför inhämtats från Skatteverket. Även dessa antalsuppgifter avser inkomståret 2007.

Av detta material framgår att 44 900 ideella föreningar lämnade in deklaraionsuppgifter. Utöver dessa tillkommer ett antal föreningar som inte lämnat in några uppgifter. Av de ideella föreningar som lämnade in deklaraionsuppgifter var ca 41 300 inskränkt skattskyldiga och 3 600 var oinskränkt skattskyldiga. Dessutom hade 3 433 av de inskränkt skattskyldiga ideella föreningarna påförts inkomstskatt. Sammantaget betalade de ideella föreningarna in ca 1 550 mkr i inkomstskatt.

Vid samma tidpunkt fanns 800 registrerade trossamfund och självständiga organisatoriska delar av sådana samfund. Av dessa var 759 inskränkt skattskyldiga och 41 trossamfund och självständiga organisatoriska delar var oinskränkt skattskyldiga. Dessutom hade 49 av de inskränkt skattskyldiga subjekten påförts inkomstskatt. Sammantaget betalade de registrerade trossamfunderna och de självständiga organisatoriska delarna in mindre än 10 mkr i inkomstskatt.

För att beräkna effekterna av förslaget om vidgade ändamål har uppgifter inhämtats från länsstyrelsernas stiftelseregister. Detta material har sedan matchats mot deklaraionsuppgifter. Antalet stiftelser med juridisk form 72 (vanliga stiftelser) som finns

registrerade i stiftelseregistret uppgår till ca 11 500. Detta ska jämföras med de ca 16 000 stiftelser med juridisk form 72 för vilka Skatteverket har deklarationsuppgifter. Sammanlagt ca 14 000 av dessa var inskränkt skattskyldiga under inkomståret 2007 och ca 2 000 stiftelser var oinskränkt skattskyldiga. Dessutom var 1 900 av de inskränkt skattskyldiga stiftelserna påförda inkomstskatt. Av tillgänglig statistik går inte att få fram uppgifter om varför dessa stiftelser påförts inkomstskatt – på grund av icke-kvalificerat ändamål eller på grund av brist vad gäller fullföljd, verksamhet eller annat. Sammantaget betalade stiftelser med juridisk form 72 in ca 1,1 mdkr i inkomstskatt.

Utredningsuppdraget omfattar förutom de ideella organisationerna också inkomster från de s.k. specialbyggnaderna. Statistik för dessa framgår nedan.

11.3 Offentligfinansiella effekter av utredningens förslag

Av de förslag som utredningen lägger fram finns det några som är av särskilt intresse när det gäller att bedöma de offentligfinansiella effekterna. Framförallt ett område har identifierats som kan bedömas innebära ökade offentligfinansiella intäkter och som kan finansiera övriga lämnade förslag. Nedan följer en redogörelse för de olika områdena, som inleds med en bedömning av lämnade förslag utifrån aspekten hur stora de offentligfinansiella effekterna blir och avslutas med vad som kan generera nya skatteintäkter. Det dataunderlag som funnits att tillgå möjliggör inga exakta beräkningar, utan det rör sig om uppskattningar av de offentligfinansiella effekterna utifrån befintligt datamaterial och olika antaganden som varit nödvändiga för att kunna genomföra beräkningarna. Bedömningen av konsekvenser när det gäller administrativ börda och annat redovisas separat efter detta avsnitt.

11.3.1 Skattelättnader

Generella undantagsbestämmelser för stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund samt vissa andra juridiska personer

Utredningens förslag innebär att en gemensam nivå av skattegynnande införs för samtliga allmännyttiga ideella organisationer som uppfyller de krav som ställs. Innebörden av dessa förslag är i första hand att stiftelserna kommer att erhålla ett utvidgat skattemässigt gynnande genom att vidgade ändamål föreslås. Exempelvis kommer stiftelser fortsättningsvis att kunna främja kultur, idrott m.m.

Utredningen har beräknat skattebortfallet till följd av de vidgade ändamålsbestämmelserna för stiftelserna. Beräkningarna har gjorts med hjälp av statistiskt material från SCB och grundar sig på av SCB inhämtade uppgifter från länsstyrelsernas stiftelseregister angående ändamål. Detta material har sedan matchats mot Skatteverkets beskattningsuppgifter. På grund av de begränsningar som finns i det tillgängliga dataunderlaget kan några exakta beräkningar inte göras, exempelvis kan uppgift inte erhållas om varför skatt tagits ut, bara att så skett. Utredningen har därför gjort vissa antaganden (som redovisas nedan) i beräkningarna av förslagets offentligfinansiella effekter.

När det gäller stiftelseregistrets uppgifter om ändamål, som är enda sättet att matcha ändamål mot skattebetalningar, begränsas precisionen av att många stiftelser anger ett flertal ändamål i sin ändamålsbestämning utan att precisera i vilken omfattning stiftelsens verksamhet är kopplad till respektive ändamål. Detta påverkar beräkningsunderlagets tillförlitlighet. Utöver detta innehåller det statistiska materialet också den begränsningen att stiftelseregistret inte omfattar samtliga stiftelser. Den nu införda obligatoriska registreringskyldigheten för stiftelser gällde inte år 2006, det år som uppgifterna i datamaterialet är hämtade från. Utredningen har därför extrapolerat för de stiftelser för vilka ändamålen inte gått att observera. De stiftelser som finns i stiftelseregistret har då antagits utgöra ett representativt urval. Det bör också noteras att en del av stiftelserna i länsstyrelsernas stiftelseregister har ändamål som redan nu uppfyller kraven, men som är skattskyldiga på grund av att de inte uppfyller övriga krav. Utred-

ningen har inte haft möjlighet att beakta detta i sina beräkningar, men det bedöms inte påverka resultaten på ett avgörande sätt.

För övriga ideella subjekt gör utredningen den bedömningen att någon förändring av omfattningen av skattefriheten inte kommer att uppkomma som en följd av utredningens förslag i ändamålsdelen.

Beräkningar

Utredningen gör bedömningen att förslaget om vidgade ändamål medför att en del stiftelser som i dag är oinskränkt skattskyldiga övergår till att vara inskränkt skattskyldiga. I 2006 års data återfinns ca 1 350 vanliga stiftelser (juridisk form 72), undantaget pensionsstiftelser, som i dag är oinskränkt skattskyldiga. Dessa stiftelser hade år 2006 en samlad förmögenhet på ca 20,5 mdkr och ett överskott av kapital som uppgick till ca 1,3 mdkr. Om detta extrapoleras för de stiftelser som redovisar kapitalinkomster men som inte finns med i stiftelseregistret (ca 40 procent, oavhängigt om man räknar på antalet stiftelser eller på andelen av det totala kapitalöverskottet) så uppgår det samlade kapitalöverskottet till ca 2,1 mdkr. Den i sammanhanget relevanta frågan är hur stor del av detta kapitalöverskott som kan komma att undantas beskattning till följd av utredningens förslag.

Genom att granska dessa stiftelsers verksamhetsbeskrivningar och söka på vissa nyckelord som "kultur", "konst" eller "idrott" kan man identifiera stiftelser som har goda möjligheter att omfattas av de utvidgade ändamålskraven. Det sammanlagda överskottet av kapital för alla stiftelser som återfanns vid sådan granskning uppgår till ca 0,38 mdkr under år 2006. Om detta extrapoleras för de stiftelser som redovisar överskott av kapital men som inte finns med i stiftelseregistret så blir beskattningsunderlaget ca 0,63 mdkr. Skattebortfallet om denna inkomst undantas från beskattning blir ca 0,17 mdkr. Detta omfattar dessutom med stor sannolikhet åtskilliga stiftelser som i praktiken inte skulle komma att täckas av de utvidgade ändamålskraven, därför att de ändamål som ligger till grund för beräkningarna endast har en svag koppling till deras verksamhet. Följaktligen finns det goda skäl att förvänta sig att den offentligfinansiella effekten blir något mindre än ovan angivna belopp.

Ovanstående beräkning är uttryckt i 2006 års priser och volymer. Börsvärdet och utdelningsvolymerna år 2006 reflekterade fyra års kursuppgångar och ett ovanligt bra konjunkturläge. En långsiktig bedömning bör ta hänsyn till den negativa utvecklingen på aktiemarknaden sedan dess. Stiftelsernas överskott av kapital måste då revideras ner på grund av lägre utdelningar och kapitalvinster. Utredningen antar med vägledning av den observerade ekonomiska utvecklingen sedan 2006 samt prognoser för 2009 och 2010 att utdelningar och kapitalvinster på aktieinnehav under år 2010 är ca 30 procent lägre än år 2006, med hänsyn tagen till inflation. Utifrån antagandena att en tredjedel av de berörda stiftelsernas portföljer består av aktier och att övriga tillgångar följt prisutvecklingen uppgår det förväntade överskottet av kapital år 2010 till knappt 95 procent av 2006 års nivå. Med anledning av detta gör utredningen bedömningen att kostnaden för förslaget om vidgade ändamål uppgår till ca 0,16 mdkr.

Utöver detta föreslår utredningen att bestämmelserna om fullföljd av de allmännyttiga ändamålen kommer att bli något generösare i sin utformning. För subjekt som endast har allmännyttigt ändamål är denna bestämmelse om fullföljd snarare att se som en ordningsregel som har till uppgift att se till att dessa är verksamma på sitt allmännyttiga område i tillräcklig utsträckning. Något statistiskt underlag för att bedöma vad detta ekonomiskt kan innebära finns inte, men utredningen gör den bedömningen att det endast rör sig om marginella kostnader och i första hand är en periodiseringsfråga. Däremot innebär en alltför strikt utformad fullföljdsbestämmelse ett omfattande merarbete för såväl den enskilda stiftelsen, föreningen eller trossamfundet som för det allmänna med utredningar och domstolsprocesser. Dessutom ökar risken för att stiftelsen eller föreningen ska tvingas ut ur det skattegynnade området och vid ett senare återinträde riskera uttagsbeskattning.

För såväl stiftelser som ideella föreningar och registrerade trossamfund föreslås att sådan inkomst av näringsverksamhet som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet ska kunna omfattas av skattebefrielse. Fråga här är om sådan verksamhet som med nu gällande bestämmelser är undantagen från beskattning för ideella föreningar och registrerade trossamfund. Det som tillkommer genom utredningens förslag är att även stiftelser ska kunna omfattas av detta undantag. Som verksamhet som har naturlig anknytning brukar räknas t.ex. entréintäkter till lokala fot-

bollsmatcher, viss försäljning av läsk, korv och liknande i samband med matcher samt försäljning av informationsmaterial, böcker och annat för att sprida kännedom om det allmännyttiga ändamålet. Det är med ledning av tillgängligt statistiskt material inte möjligt att göra någon beräkning av effekterna av denna utvidgning, men med hänsyn till den verksamhet som det gäller bedömer utredningen att det inte rör sig om någon större påverkan på kostnadsberäkningarna.

Dessutom föreslås de ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden kunna skattebefrias från inkomster från verksamheter som utgör finansieringskällor för den allmännyttiga verksamheten till den del dessa inte överstiger en fjärdedel av samtliga intäkter. I förslaget ingår att nu gällande undantag för hävdvunna inkomster slopas och i stället får bedömas som finansieringskälla.

Frågan om skattegynnande för dessa inkomster är komplicerad. Här spelar inte bara föreningens eller trossamfundets behov av medel för den allmännyttiga verksamheten in. Även påverkan på näringslivet är viktig framförallt ur konkurrenssynpunkt. Dessutom inverkar också EG-rättens bestämmelser om statligt stöd. Inte heller här tillåter det statistiska materialet en beräkning av konsekvenserna, men redan i dag finns möjlighet för dessa föreningar och trossamfund att skattegynnade bedriva viss näringsverksamhet för att finansiera sin allmännyttiga verksamhet i form av hävdvunnen verksamhet. Avgränsningen av denna jämfört med utredningens förslag är annorlunda, men också de hävdvunna inkomsterna kommer till största delen att omfattas av förslaget om finansieringskällor. Det framlagda förslaget kommer att innebära något utökade möjligheter att skattegynnade bedriva finansierande verksamhet, men verksamhetsformen som sådan för föreningar och trossamfund innebär i sig en begränsning i den möjliga omfattningen att bedriva sådan verksamhet. Liksom vad som sagts tidigare saknas möjligheter att med tillgängligt statistiskt material göra beräkningar av dessa kostnader. Utredningen gör bedömningen att förslagen rörande de ideella organisationernas finansiering inte leder till några omfattande förändringar jämfört med dagens situation. Däremot kan det framöver dämpa den tendens som nu kan iakttas till allt mer omfattande näringsverksamhet i den ideella sektorns regi. Givet att nuvarande verksamhet inte förväntas påverkas i nämnvärd utsträckning medför förslaget inte heller några offentligfinansiella effekter vid en statisk beräkning.

Vissa andra juridiska personer

Utredningen föreslår att de generella undantagsbestämmelserna även ska gälla för vissa andra juridiska personer vilka anges i en ny 12 §. Om än avgränsningen av skattskyldigheten fortsättningsvis kommer att bli annorlunda till sin utformning gör utredningen den bedömningen att den eventuella påverkan som sker, i positiv eller negativ riktning, är så obetydlig att det kan bortses från denna vid beräkning av ett statsfinansiellt resultat av föreslagna bestämmelser. Detta gäller särskilt eftersom det inte är fråga om något större antal subjekt.

Myndighetsuppgifter

I nu gällande lagstiftning finns bestämmelserna om de subjekt som skattegynnas på grund av att de har någon form av myndighetsuppgift i första hand i 7 kap. 15–17 §§ inkomstskattelagen. Det finns också stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som har sådana uppdrag, men för dessa innefattas dessa uppdrag i dag i den allmänna bedömningen av skattskyldigheten. Utredningen föreslår i stället för dessa bestämmelser en reglering som är neutral till vem som utför uppdraget och hänförlig till den verksamhet som bedrivs.

Det finns utöver tidigare skattegynnade subjekt även andra juridiska personer som har myndighetsuppdrag. Det kan därför inte uteslutas att det valda sättet att avgränsa området till juridiska personer som har sådant myndighetsuppdrag som kan anses utgöra myndighetsutövning inte innebär att ytterligare subjekt kan komma att omfattas av denna reglering. Med hänsyn till att den ersättning som utgår för uppdraget i princip endast torde kunna omfatta de faktiska omkostnaderna för detta gör utredningen den bedömningen att de merkostnader som kan uppkomma är av mindre omfattning. Något som gällande bestämmelser om offentlig upphandling och också kraven i EG-fördragets artikel 86 om tjänster av allmänt ekonomiskt intresse bör garantera.

Trygghetsorganisationerna

Den föreslagna förändringen för dessa organisationer innebär att dessa anges som helt inkomstskattefria förutsatt att de uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver den avsedda verksamheten. I dag gäller att de endast är skattskyldiga för löpande fastighetsinkomster. På grund av svårigheter att särskilja dessa stiftelser och bolag i det statistiska materialet har några uppgifter om omfattningen av fastighetsinnehavet för dessa subjekt inte kunnat tas fram. Utredningen gör dock den bedömningen att fastighetsinnehaven och – till följd av detta – bortfallet av eventuella fastighetsinkomster inte är av sådan omfattning att det har någon påverkan på en beräkning av de statsfinansiella effekterna av förslaget.

Periodiska understöd

Enligt 11 kap. 47 § inkomstskattelagen är periodiska understöd som betalas ut undantagna från skattskyldighet om de kommer från skattegynnade stiftelser och ideella föreningar och avser de nu gällande stiftelseändamålen. Den gemensamma ändamålsbeskrivning som föreslås för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund innebär att dessa omfattas av alla allmännyttiga ändamål. Någon koppling till särskilt kvalificerade ändamål föreslås inte finnas kvar. Detta påverkar också avgränsningen av denna paragraf och innebär att området som är tänkbart för periodiskt understöd vidgas. Eftersom det rör sig om inte skattepliktiga periodiska understöd och skattegynnade utgivare avspeglar sig dessa inte tillgängligt statistiskt material och går därför inte att mäta. Med hänsyn till att de periodiska understöden endast är av mindre omfattning bedömer utredningen inte heller här att det kommer att bli någon mätbar påverkan.

Grundavdrag

Enligt uppgift från Skatteverket betalade 3 433 ideella föreningar och 49 trossamfund med inskränkt skattskyldighet statlig inkomstskatt för inkomståret 2007. Dessa subjekt kan i dag tillgodoräkna sig ett grundavdrag på 15 000 kr. Utredningen föreslår att grundavdraget höjs till 30 000 kr, dvs. en höjning med 15 000 kr. Om alla de 3 482 subjekten tillgodoräknar sig avdragshöjningen i dess

helhet minskar skatteunderlaget med ca 54 mkr uttryckt i 2009 års priser. Vid en bolagsskattesats på 26,3 procent blir då den offentligfinansiella effekten av utredningens förslag en minskning av skatteintäkterna med ca 14 mkr. I praktiken kommer sannolikt några av de berörda subjekten ha inkomster som understiger det nya grundavdraget. Om så är fallet minskar skatteintäkterna med ett något mindre belopp.

Utöver ideella föreningar och registrerade trossamfund föreslår utredningen att sådana studentkårer som avses i 4 kap. 8 § högskolelagen (1992:1434) och nationer som avses i 4 kap. 15 § samma lag ska omfattas av rätten till grundavdrag. Fråga är här om ett högst begränsat antal subjekt varför påverkan på beräkningarna torde bli marginell.

11.3.2 Intäkter

Skattskyldighet i annan form

Utredningen föreslår att undantag från inkomstskatt endast medges till den del verksamheten omfattas av beskattning enligt lotteriskattelagen, en reglering som inte är kopplad till vissa särskilda subjekt utan i stället till den verksamhet som bedrivs. Enligt nu gällande regler omfattar motsvarande undantag endast Aktiebolaget Svenska Spel och dess helägda dotterbolag samt Aktiebolaget Trav och Galopp. På grund av bestämmelser i lotteriskattelagen är det endast Aktiebolaget Trav och Galopp som i dag betalar lotteriskatt. Frågan om lotteriskatt har varit föremål för utredning, se avsnitt 7.3.1, och enligt denna föreslås även Svenska Spel betala lotteriskatt fortsättningsvis. Skatteintäkten uppgår vid en statisk beräkning till i stort sett samma belopp som Aktiebolaget Svenska Spel i dagsläget för över till sin enda ägare, dvs. till staten. Skatteintäkterna skulle således öka på bekostnad av statens övriga intäkter. För att en positiv offentligfinansiell effekt ska uppkomma måste den ökade beskattningen av Svenska Spel resultera i en övervältring på konsumenterna. Med anledning av Aktiebolaget Svenska Spels riktlinjer gör vi bedömningen att en sådan övervältring inte kommer att äga rum. Således ger den föreslagna lagändringen endast upphov till en bokföringsmässig förändring och kan inte anses utgöra en form av finansiering för utredningens förslag.

Specialbyggnader

För att kunna få fram uppgifter om antalet specialbyggnader har information inhämtats från SCB avseende fastighetstaxeringsregistret för år 2008. Av detta underlag framgår att det totalt finns ca 83 800 specialbyggnader. Alla specialbyggnader omfattas dock inte av bestämmelserna om undantag från inkomstbeskattning. Om man bortser från de som inte omfattas av skattebefrielsen återstår 51 300 fastigheter där de dominerande grupperna är ecklesiastikbyggnader (ca 11 200), vårdbyggnader (ca 9 900), skolbyggnader (ca 9 800) samt bad-, sport- och idrottsanläggningar (ca 8 900).

Speciالهeter som ägs av ideella föreningar kommer sannolikt även framöver att användas för verksamheter som undantas beskattning och bör därför inte heller tas med i denna beräkning. Enligt uppgift från SCB utgör ideella föreningar ca 71 procent av ägarkategorin ”Övriga”, vilket uppskattningsvis motsvarar 8 700 av de enheter som i dag är undantagna från beskattning. Det totala antalet specialbyggnader som kan beröras av utredningens förslag uppgår således till ca 42 600.

Intäkter till följd av utredningens förslag

Nu gällande bestämmelser förutsätter för skattefrihet att inkomsten kommer från att fastighetsägaren själv använder specialbyggnaden för det syfte för vilket fastigheten klassas som specialenhet. Utredningens förslag innebär, enkelt uttryckt, att subjekt som i övrigt inte är inskränkt skattskyldiga inte heller ska vara undantagna inkomstskatt för inkomster från specialbyggnader. Bestämmelserna om specialbyggnader i 7 kap. 21 § inkomstskattelagen föreslås borttagna. Förslaget är i dagsläget den huvudsakliga finansieringskällan för de utvidgade ändamålskraven och övriga förslag som innebär ökade kostnader.

Det finns inte mycket information om specialbyggnaderna. Utredningen har därför valt att göra en uppskattning rörande den offentligfinansiella effekten på följande sätt. Ägarna till specialbyggnader kan identifieras tack vare data från fastighetsregistret. Dessa kopplas sedan till deklarationsdata från databasen FRIDA (Företagsregister och individdatabasen) avseende inkomståret

2006.¹ Utredningen gör bedömningen att merparten av de intäkter som till följd av förslaget skulle komma att tas upp till beskattning är hänförliga till aktiebolagen.

Underlaget innehåller information om aktiebolagens ej skattepliktiga intäkter men utredningen har inte möjlighet att särskilja vilken del av dessa intäkter som är hänförliga till specialbyggnader. Det förhåller sig på samma sätt med ej skattepliktiga kostnader men utredningen gör bedömningen att de redovisade ej skattepliktiga kostnaderna ger en bättre vägledning om vilka volymer det rör sig om. Utredningen har antagit att för aktiebolag som står som ägare till specialbyggnader som omfattas av skattebefrielsen utgör kostnaderna för dessa byggnader hälften av de redovisade ej avdragsgilla kostnaderna.

Ägare till en specialbyggnad erbjuds inte möjligheten att välja hur fastigheten ska bedömas vid fastighetstaxeringen (vilken typkod som ska åsättas). Men eftersom det räcker med att lägga fastigheten i ett separat bolag för att såväl intäkter som kostnader ska tas upp görs bedömningen att det härigenom finns en valmöjlighet och att konsekvenserna av lagen på så sätt inte kan anses tvingande. Det är således rimligt att förvänta sig att intäkterna från specialbyggnader i genomsnitt är något större än kostnaderna. Utredningen har antagit att intäkterna i genomsnitt är 10 procent större än de kostnader som vi uppskattar enligt ovan. Det är denna marginal som utgör den ökning av beskattningsunderlaget som uppkommer till följd av utredningens förslag.

Vid dessa beräkningar har endast de specialbyggnadstyper beaktats som kan komma ifråga för skattegynnande vid inkomsttaxeringen. För att förenkla beräkningarna har dessutom de specialbyggnader som ägs av handelsbolag, ekonomiska föreningar och stiftelser inte heller beaktats då de relevanta kostnaderna för dessa är försumbara. Av förenklingsskäl har utredningen även bortsett från specialfastigheter som ägs av enskilda näringsidkare. Utredningen gör bedömningen att det inte påverkar beräkningarna i någon större utsträckning.

Utifrån dessa antaganden gör utredningen bedömningen att skatteunderlaget till följd av förslaget ökar med 0,75 mdkr, vilket vid en bolagsskatt på 26,3 procent ger en skatteintäkt på 0,20 mdkr. Det bör understrykas att det rör sig om en grov uppskattning som är känslig för vilka antaganden som görs. En närmare granskning av

¹ Databasen FRIDA. För en utförlig beskrivning av databasen FRIDA hänvisas till SCB:s skrift Dokumentation av FRIDA inkomståret 2006.

offentligt tillgängliga årsredovisningar för några slumpvis utvalda aktiebolag som berörs av rådande skattebefrielse ger emellertid en indikation på att beräkningarna är förhållandevis konservativa och försiktiga.

De gjorda beräkningarna är uttryckta i 2006 års priser och volymer. Fastighetsinkomsterna antas ha utvecklats med nominell BNP-tillväxt. 2010 års nivå beräknas då som 110 procent av 2006 års nivå. Med denna framskrivning uppgår de förväntade intäkterna av utredningens budgetförstärkande förslag till $1,1 \times 0,20$ mdkr = 0,22 mdkr.

11.3.3 Sammanfattning av de offentligfinansiella effekterna

De förväntade intäkterna av utredningens budgetförstärkande förslag uppgår till 0,22 mdkr. Det förväntade skattebortfallet av utredningens övriga förslag uppgår till 0,16 mdkr. Utredningen gör följaktligen bedömningen att förslagen sammantaget är finansierade med förhållandevis god marginal. Denna försiktighetsåtgärd är på sin plats med hänsyn till den stora osäkerhet som är förenad med beräkningarna.

11.4 Administrativ påverkan

Utredningen har i sitt arbete eftersträvat enkelhet, ett uppdrag som också framgår av direktiven till utredningen. Uppdraget har varit att se över hur reglerna som innebär skattegynnande bör vara utformade. Däremot har i uppdraget inte ingått att ta ställning till om något skattegynnande ska finnas. Med enhetliga undantagsbestämmelser uppnås en förenkling för de ideella organisationerna och för företrädare för dessa, vilket också förenklar samarbetet mellan olika ideella organisationer och främjandet av verksamhet i andra organisationer. Förslaget innehåller också, när det gäller ändamålet 'social hjälpverksamhet' en betydande förenkling gentemot vad som gäller i dag då kravet på prövning av ekonomiskt hjälpbehov slopas när det inte rör sig om utbetalningar till enskilda. Med enhetliga och moderniserade regler bedömer utredningen också att fullgörandet av uppgiftsskyldighet blir enklare vilket också torde påverka arbetet hos Skatteverket och domstolarna på ett positivt sätt.

Uppgiftsskyldighet enligt 5 kap. 1 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter åvilar sedan länge stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Med det förslag som innebär att de generella undantagsbestämmelserna ska gälla även för de i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen angivna juridiska personerna kommer dessa fortsättningsvis att få visst utökat administrativt arbete. Utredningen anser dock att det merarbete dessa kommer att få genom denna uppgiftsskyldighet är väl motiverad med hänsyn till den avsedda likabehandlingen för att erhålla skattegynnande. Bestämmelsen är även motiverad av kontrollskäl.

Bestämmelserna om dispens från fullföljdskravet tas bort eftersom det rör sig om regler som kommit till mycket marginell användning sedan de infördes. Det innebär en viss förenkling av regelsystemet. Borttagandet torde inte leda till någon negativ påverkan för intressenterna eftersom fullföljdskravet samtidigt får en generösare utformning.

De framlagda förslagen och även nu gällande bestämmelser har utredningen försökt bedöma utifrån EG-rättsliga krav, närmast bestämmelserna om statligt stöd. Som framgår av avsnitt 9 är det framförallt frågan om kontroll av att stöd av mindre betydelse inte överstiger gränsbeloppet. Men redan med nu gällande bestämmelser finns samma problematik, varför situationen med utredningens förslag inte torde förändras i någon nämnvärd omfattning.

11.5 Övriga konsekvenser

Utredningen bedömer att några särskilda konsekvenser utöver ovan nämnda inte uppkommer till följd av de lämnade förslagen.

12 Författningskommentarer

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

1 kap.

7 §

I *tredje stycket* sker en redaktionell ändring genom hänvisningen till 7 kap. 5 §. Med anledning av att sådana studentkårer, nationer och samarbetsorgan för sådana sammanslutningar som avses i 7 kap. 12 § föreslås få rätt till grundavdrag är dessa tillagda i lagrummet.

3 kap.

1 §

Eftersom 7 kap. 21 § föreslås upphöra utgår hänvisningen till detta lagrum.

7 kap.

Utredningen föreslår att 7 kap. inkomstskattelagen ska upphävas. Samtidigt föreslås att ett nytt 7 kap. införs, vilket innehåller 14 paragrafer. Anledningen till att ett nytt kapitel införs är de omfattande förändringar av dispositionen av lagtexten som blir följden av de förslag som utredningen lägger fram i de olika sakfrågorna.

1 §

Paragrafen, som motsvarar den gamla 1 §, inleder kapitlet och anger dess innehåll. *Första stycket* innehåller en uppräkningslista av de olika bestämmelser om undantag från skattskyldighet som 7 kap. innehåller.

Andra stycket är nytt och avser att tydliggöra att samma regler gäller för de självständiga organisatoriska delarna av ett registrerat trossamfund som för samfundet som sådant. För regleringen av trossamfundet är utgångspunkten det registrerade trossamfundet som sådant. Att detta är registrerat utgör en förutsättning för att de självständiga organisatoriska delarna av ett sådant samfund också ska kunna registreras och verka som juridiska personer. I avsnitt 2.1.3 och 2.2.3 beskrivs de registrerade trossamfundens tillkomst och rättsliga reglering närmare.

I tredje stycket anges vad som gäller för begränsat skattskyldiga enligt 6 kap. I förhållande till nu gällande lydelse har hänvisningen till 3 kap. slopats som en följd av att ingen bestämmelse i kapitlet längre gäller för fysiska personer till följd av att bestämmelsen om ägare till vissa fastigheter i 21 § föreslås bli upphävd.

2 §

I paragrafen anges vilka juridiska personer som är helt undantagna från inkomstbeskattning. Dessa benämns fortsättningsvis som 'undantagna' från skattskyldighet. Någon ändring i förhållande till nu gällande 'helt undantagna' är inte avsedd.

3 §

I denna paragraf regleras trygghetsorganisationerna – arbetslöshetskassor, vissa personalstiftelser samt stiftelser och andra juridiska personer som har till uppgift att lämna permitteringslönersättning och liknande ersättningar. Dessa subjekt regleras i 7 kap. 16 § i nu gällande lydelse och är överflyttade till den nya 4 § med endast några redaktionella ändringar.

Tidigare var dessa subjekt skattskyldiga enbart för inkomst på grund av innehav av fastighet. I samband med slopandet av särreglerna för beskattning av inkomst av fastighet och då den verksamhet dessa subjekt bedriver inte är av sådan karaktär att den i

tillräcklig omfattning sammanfaller med de föreslagna allmänna undantagsreglerna hänförs dessa subjekt till en särskild paragraf.

Fortsättningsvis föreslås att dessa subjekt omfattas av hel skattebefrielse, som dock är villkorad såtillvida att det uttryckligen krävs att de uteslutande eller så gott som uteslutande bedriver avsedd verksamhet. Det betyder att personalstiftelser enligt punkt 2 är skattebefriade endast om de uteslutande bedriver den i punkten angivna verksamheten. Motsvarande gäller för de aktiebolag m.fl. som avses i punkt 4.

4 §

Här regleras det undantag från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen som finns för sådana subjekt som omfattas av skattskyldighet enligt lagen (1991:1482) om lotteriskatt. Undantaget är generellt angivet och medges endast om och till den del skattskyldighet föreligger enligt nämnda lag.

5 §

Paragrafen utgör en portalparagraf som inledning till de generella undantagsreglerna. Bestämmelserna bygger till stor del på tidigare reglering för de ideella föreningarna, men de har moderniserats och anpassats med hänsyn att de nu även omfattar stiftelser.

I *första stycket* anges att bestämmelserna omfattar såväl stiftelser som ideella föreningar och registrerade trossamfund under förutsättning att de uppfyller kraven i 6–11 §§. Innebörden av detta är att de därmed är inskränkt skattskyldiga juridiska personer.

I och med införandet av inkomstskattelagen är lagstiftningstekniken sådan att det anges i lagen vad ett subjekt är skattskyldigt för och därefter vilka undantag som finns från denna huvudregel. Denna princip behålls i det framlagda förslaget. Av 6 kap. inkomstskattelagen framgår huvudregeln att svenska juridiska personer är oinskränkt skattskyldiga. De undantag som gäller specifikt för stiftelser, föreningar och trossamfund samt de i 12 § angivna kategorierna av subjekt framgår av 7 kap. inkomstskattelagen.

I andra och tredje styckena anges omfattningen av undantagen från skattskyldigheten. *Andra stycket*, som gäller för såväl stiftelser som föreningar och trossamfund, anger att kapitalvinster och

kapitalförluster samt inkomster från verksamhet som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet undantas från skattskyldighet. Regleringen motsvarar den som tidigare gällt för föreningar och trossamfund. Inkomster som uppkommer som ett direkt led i den bedrivna allmännyttiga verksamheten är fortfarande undantagna från beskattning. Även om detta numera inte uttryckligen anges i lagtexten anses sådana inkomster omfattas av uttrycket naturlig anknytning, se avsnitt 5.4.1.

Som ett avsteg från likabehandlingsprincipen omfattas inte stiftelser av möjligheten till skattefri finansieringsverksamhet i *tredje stycket*. När det gäller kapitalanskaffning finns det avgörande skillnader mellan föreningar och trossamfund å ena sidan och stiftelser å andra sidan. För stiftelserna, insamlingsstiftelserna undantagna, ställs krav på ett ursprungskapital av viss omfattning för att de ska kunna verka som en juridisk person. Något motsvarande krav finns inte för föreningar och trossamfund där verksamheten till stor del bygger på samverkan mellan medlemmarna. Det normala förhållandet är här snarast avsaknaden av större förmögenheter, vilket särskilt gäller de ideella föreningarna. Till följd av detta kan det finnas ett behov för föreningarna och trossamfundet att få bedriva näringsverksamhet vars uteslutande syfte är att införskaffa kapital till den allmännyttiga ändamålsenliga verksamheten.

Avgränsningen av den rent finansierande verksamheten är relaterad till omfattningen av övrig i föreningen eller trossamfundet bedriven verksamhet. Om intäkterna i den rent finansierande verksamheten inte överstiger en fjärdedel av samtliga intäkter hos föreningen eller samfundet – inräknat intäkterna från den rent finansierande verksamheten – föreligger inte skattskyldighet för inkomsten från finansieringsverksamheten. Överskrids denna gräns uppkommer skattskyldighet för den överskjutande delen. Däremot kvarstår även i ett sådant överskridandefall skattefriheten upp till gränsbeloppet. Även om det är en inkomst från en näringsverksamhet som är föremål för skattebefrielse sker alltså bedömningen endast med ledning av intäkterna i respektive verksamhetsdelar. Det är fråga om sådana intäkter som anges i 9 § p. 1–4. Metoden har kommenterats även i avsnitt 5.5.1.

Ändamålskravet

6 §

I *första stycket* anges kravet på att det huvudsakliga syftet ska vara att främja ett eller flera allmännyttiga ändamål. Förslaget bygger på en valfrihet i hur ändamålet fullgörs och begreppet 'främja' används genomgående. Se mer om detta i avsnitt 4.7.1.

Uppräkningen av ändamål bygger på gällande reglering för föreningarna och trossamfunden. Uppräkningen, som görs i form av strecksatser, sker i bokstavsordning utan inbördes rangordning av de olika ändamålen och är som tidigare för föreningarna en exemplifiering. Tolkningen av begreppet allmännytta ska dock ta sin utgångspunkt i den uppräknings som görs i lagrummet – genom den hänvisning som görs till 'därmed likvärdiga' allmännyttiga ändamål. Detta kan innebära att vad som enligt vanligt språkbruk anses som allmännyttigt inte alltid är detsamma som avses i lagrum på sätt som tidigare konstaterats av Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2005 ref. 8. De i lagrummet angivna allmännyttiga ändamålen bygger på i dag gällande stiftelse- och föreningsändamålen, men har moderniserats och fått en något annan utformning. Närmare om innebörden av begreppet allmännyttiga ändamål och den valda exemplifieringen framgår av avsnitt 4.

Bestämmelserna i *andra stycket* motsvarar vad som i dag gäller för stiftelser respektive ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Verksamhetskravet

7 §

Första meningen i paragrafen motsvarar, frånsett en språklig justering, i dag gällande 7 kap. 5 § respektive 7 kap. 9 §.

I en andra mening har, för att tydliggöra vad som redan får anses gälla, uttryckligen angetts att bedömningen av verksamhetskravet inte måste göras för ett enskilt år isolerat. Lagtexten anger här att verksamhetskravet ska anses uppfyllt även om den allmännyttiga delen av verksamheten ett år inte nått helt upp till den andel som normalt krävs, förutsatt att detta kan antas vara en tillfällig avvikelser. Det är den allmännyttiga organisationen som har att visa

att avvikelsen är tillfällig. Frågan har behandlats även i avsnitten 4.10.1 och 4.10.3.

Fullföljdskravet

8 §

I *första stycket* anges innebörden av fullföljdskravet, vilket specificeras närmare i andra stycket samt i 9 §. I denna del överensstämmer regleringen med den nuvarande, bortsett från att den tidsperiod under vilken fullföljdskravet ska vara uppfyllt inte direkt anges. Denna period följer av bestämmelsen i tredje stycket. Bestämmelsens innebörd anses vara att fullföljdskravet är uppfyllt om den ideella organisationen använder 75–80 procent av sin avkastning för kvalificerade ändamål, se exempelvis rättsfallet om Stiftelsen Stockholms Sjömanshem, RÅ 2001 ref. 17 och avsnitt 4.10.2.

Fullföljdskravet i första stycket kan ge möjlighet till en bedömning som anpassas till särskilda omständigheter som inte anges i andra stycket eller 9 §. Ett exempel som anförs i SOU 1995:63, s. 200, med hänvisning till SkU 1976/77:45 s. 29, är att det skulle kunna vara obilligt att räkna in medlemsavgifter i fullföljdsinkomsten i ett särskilt fall. Av förutsebarhetsskäl bör dock möjligheterna till avvikelser till nackdel för en stiftelse, en förening eller ett trossamfund vara begränsade.

Andra stycket avser den särskilda situation som uppkommer om exempelvis en allmännyttig stiftelse har förlorat sin inskränkta skattskyldighet och blivit oinskränkt skattskyldig. Om stiftelsen åter avser att uppnå skattelindring kommer en uttagsbeskattning att ske enligt p. 5 i 22 kap. 5 § inkomstskattelagen. I en sådan situation har stiftelsen rätt att räkna in den betalda skatten när fullföljdskravet ska bedömas för efterföljande år. Det är den skatt som betalas under ett visst år som får tillgodoräknas stiftelsen i detta hänseende.

I *tredje stycket* anges vilken tidsperiod som beaktas vid bedömningen av fullföljdskravet. Bestämmelsen innebär att det normalt föreligger en period av några år under vilken brister i fullföljden kan åtgärdas, innan fullföljdskravet inte anses uppfyllt. Avgörande är dock att bristen kan anses vara tillfällig. Denna bedömning bör främst grundas på hur fullföljdskravet uppfyllts tidigare år, hur stor

bristen är innevarande period – något eller några år – samt förutsättningarna att fullföljdskravet ska uppfyllas på minst normal nivå under året efter denna period. Som framgår av lagtexten är det inte nödvändigt att fullföljdskravet uppnås under det efterföljande året. Det ska dock stå klart under detta år att organisationen vidtagit åtgärder som innebär att avvikelserna kan bedömas vara tillfällig.

En sådan brist under något eller några år bör inte vara acceptabel om den inträffat flera gånger med rätt korta mellanrum.

9 §

Bestämmelsen i 9 § är ny. Vad som anges i *första stycket punkt 1* och andra stycket överensstämmer med rättstillämpningen enligt RÅ 2001 ref. 17, Stiftelsen Stockholms Sjömanshem. Punkterna 2 – 4 överensstämmer i huvudsak med vad som föreslogs för ideella föreningar i SOU 1995:63.

Punkt 2 omfattar förutom medlemsavgifter även andra avgifter som medlemmar och andra personer kan betala för att delta i en ideell förenings eller ett trossamfunds allmännyttiga verksamhet. Eftersom sådana avgifter täcker utgifter som räknas in i fullföljdsverksamheten är det konsekvent att de tas upp på inkomstsidan.

Med andra bidrag avses i *punkt 4* bidrag till verksamheten där det kan vara oklart om alla gåvorekvisit föreligger, men som inte utgör betalning för en direkt motprestation.

Bestämmelsen i *andra stycket* har främst betydelse för beräkning av nettointäkten enligt punkt 1. Enligt 9 § ska de samlade nettointäkterna beräknas för punkt 1–4 för att bedömas mot fullföljdsverksamhetens omfattning enligt 8 §. Utgifterna för den allmännyttiga verksamheten beaktas således enligt 8 §.

Bestämmelsen i *tredje stycket* begränsar de intäkter som ska tas upp enligt punkt 3 och 4. Ett belopp ska tas upp som intäkt endast om det framgår att det är givarens avsikt att beloppet ska kunna användas direkt för den allmännyttiga verksamheten. Detta kan framgå av omständigheterna även om avsikten inte direkt kan fastställas. Exempelvis får antas att gåvor på mindre belopp, särskilt till samlingsstiftelser, ska kunna användas direkt. För stiftelser torde tillskott normalt vara avsedda att läggas till kapitalet; SOU 1995:63 s. 141. I dessa och liknande fall av fondering ska avkastning på erhållna tillskott tas upp enligt punkt 1.

Även om en gåva eller ett bidrag är avsedd för direkt användning i verksamheten kan det vara mycket svårt att under innevarande period använda hela beloppet för lämplig allmännyttig verksamhet. Detta får beaktas vid fullföljdsbedömningen enligt 8 §, på sätt som anges i författningskommentaren till denna bestämmelse.

Öppenhetskravet

10 §

Paragrafen är, frånsett att trossamfunden anges uttryckligen, oförändrad till sitt innehåll från nu gällande 7 kap. 13 §.

11 §

I *första stycket* ges en uttrycklig reglering av central-, distrikts- och samarbetsorganisationernas möjlighet att uppfylla öppenhetskravet trots att de – bedömda helt för sig – inte skulle göra detta. Förslaget motsvarar den tillämpning av öppenhetskravet som i dag anses gälla för dessa överordnade organisationer och bygger på motsvarande reglering i 39 kap. 21 § andra stycket inkomstskattelagen om kooperativa föreningars centralorganisationer.

För de registrerade trossamfunden och deras självständiga organisatoriska delar kan medlemsantagningen ske antingen centralt i trossamfundet eller i de självständiga organisatoriska delarna. För att förtydliga hur prövningen av öppenhetskravet ska ske i dessa fall har andra stycket tillkommit.

Vissa andra juridiska personer

12 §

I paragrafen anges ett antal kategorier av juridiska personer som, trots att de inte är att hänföra till stiftelser, ideella föreningar eller registrerade trossamfund, har en sådan verksamhet och inriktning att de kan jämföras med dessa och som ofta också samverkar med sådana subjekt. Det är fråga om akademier, hushållningssällskap och studentkårer vid statliga universitet och högskolor samt nationer vid Uppsala och Lunds Universitet enligt 4 kap. 8 och

15 §§ högskolelagen. Studentsammanslutningarna motsvarar i princip de obligatoriska studerandesammanslutningarna enligt nu gällande lagstiftning. Dessutom omfattas kyrkor avsedda för Svenska kyrkans verksamhet. För närvarande torde endast Lunds Domkyrka vara hänförlig till denna grupp.

Lagtexten för studerandesammanslutningarna bygger på vad som har föreslagits i prop. 2008/09:154, vilket enligt beslut av riksdagen under våren 2009 gäller fr.o.m. den 1 juli 2010.

För de i 12 § angivna kategorierna av subjekt gäller de allmänna undantagsreglerna i 5–11 §§ i tillämpliga delar, dvs. förutsättningarna för skattegynnande är desamma som de som gäller för stiftelser, föreningar och trossamfund. I den mån de nu ifrågasvarande subjekten driver vanlig näringsverksamhet kommer beskattning att ske av denna på sedvanligt sätt. Skulle näringsverksamheten bedrivas för att finansiera allmännyttig verksamhet blir bestämmelsen om finansieringsverksamhet i 5 § tredje stycket tillämplig.

13 §

Paragrafen är överflyttad oförändrad från tidigare 7 kap. 19 §.

14 §

Paragrafen är överflyttad oförändrad från tidigare 7 kap. 20 §.

11 kap.

47 §

Bestämmelsen motsvarar innehållsmässigt nuvarande reglering men har kompletterats så att skattefriheten även kommer att omfatta periodiska understöd från registrerade trossamfund. På grund av att ett nytt 7 kap. föreslås är också paragrafhänvisningarna ändrade.

15 kap.**11 §**

En ny paragraf införs i 15 kap. Här anges att ersättning som erhålls för utförande av myndighetsuppgifter inte är skattepliktig för den som erhållit ett sådant uppdrag.

Att avgränsa vad som avses med myndighetsuppgifter kan vara förenat med svårigheter och denna gränsdragning kan komma i konflikt med gällande regler om upphandling enligt lagen (2007:1091) om offentlig upphandling från myndighet. Avsikten med detta lagrum är huvudsakligen att undanta inkomster från sådan verksamhet som utgör myndighetsutövning som lagts ut på privaträttsliga subjekt från beskattning. Gränsdragningen får göras på grund av vad som framgår av olika författningsbestämmelser genom vilka uppgifter som avser myndighetsutövning lämnas till skilda privata subjekt. Dessa kan ges i direkta lagbestämmelser, men kanske framför allt i förordningar och i myndighetsföreskrifter. Ytterligare kan vid bedömningen viss ledning hämtas från vilka subjekt som enligt nu gällande lagstiftning omfattas av skattegynnande på grund av uppdrag av myndighetskaraktär.

Bestämmelsen är inte begränsad till verksamhet bedriven i viss juridisk form.

16 kap.**37 §**

Kostnader i anledning av sådana myndighetsuppgifter som avses i 15 kap. 11 § är inte avdragsgilla, vilket i förtydligande syfte anges här.

29 kap.**2 §**

I denna paragraf regleras vad som utgör näringsbidrag och vilka som kan utge sådant. Med anledning av att 7 kap. i sin nuvarande lydelse föreslås upphöra utgår hänvisningen till nu gällande 7 kap. 16 och 17 §§. Som en ny sista mening i första stycket har tillkommit en hänvisning till sådana subjekt som i förslaget regleras

i 15 kap. 11 §. Det är alltså fråga om subjekt som har fått myndighetsuppgifter och dessa kan också vara utgivare av näringsbidrag. Avsikten med regleringen är inte att förändra omfattningen av vem som kan utge näringsbidrag.

63 kap.

11 §

En redaktionell ändring i form av hänvisning till det nya 7 kap. 5 § har gjorts.

Utöver detta föreslås att sådana studentkårer, nationer och arbetsorgan för sådana studerandesammanslutningar som avses i nu föreslagna 7 kap. 12 § också kan komma ifråga för att få grundavdrag. Förslaget innebär vidare att grundavdraget räknas upp från 15 000 kr till 30 000 kr. Se vidare avsnitt 8.2.

Ikraftträdandebestämmelser

Förslaget till ändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2011 med tillämpning första gången vid 2012 års taxering. Äldre bestämmelser i nuvarande 7 kap. inkomstskattelagen gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Övergångsregler

En övergångsbestämmelse föreslås för att förhindra att sådana subjekt som på grund av de föreslagna utvidgningarna av de generella reglerna ska drabbas av uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § vid skattskyldighetens upphörande. Detta är något som framförallt kan komma att gälla för sådana stiftelser som blir inskränkt skattskyldiga i och med att bestämmelserna om allmännyttiga ändamål utvidgas för stiftelsernas del. Undantaget är således enbart avsett för byte av skattemässig status till följd av införandet av det nya 7 kap.

Det i den nuvarande regleringen kvalificerade ändamål som avser främjande av nordiskt samarbete upphävs enligt förslaget utan att ersättas av någon motsvarande bestämmelse. En övergångsregel föreslås därför för att tillförsäkra de stiftelser och före-

ningar som i dag verkar för detta ändamål skattefrihet även framdeles.

12.2 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

3 kap.

4 §

I denna paragraf regleras s.k. verksamhetsfastigheter för ett antal olika subjekt. För vissa av dessa föreslås förändringar i regleringen genom bestämmelserna i det nya 7 kap. i inkomstskattelagen. Detta medför behov av ändringar i denna paragraf. För prästlönetillgångarnas och utländska staters beskickningars fastigheter sker inga förändringar förutom av redaktionell karaktär.

Som redogjorts för i avsnitt 6.3 föreslås att den katalogmässiga uppräkningslista av fastighetsägare som hittills funnits i 4 § tas bort. I stället föreslås att undantaget för s.k. verksamhetsfastigheter knyts till sådana juridiska personer som enligt 7 kap. 5 och 12 §§ inkomstskattelagen omfattas av skatteundantagande på grund av sitt allmännyttiga ändamål. I sak innebär det inga förändringar eftersom de subjekt som i dag räknas upp också kan omfattas av nu nämnda undantagsregler. Fastigheter som ingår i den inkomstskattefria verksamheten kommer också att undantas från skatte- och avgiftsplikt enligt denna paragraf.

Ikraftträdandebestämmelser

Förslaget till ändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2011 med tillämpning första gången vid fastighetstaxering år 2012. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

12.3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

4 kap.

17 §

Som en följd av att någon möjlighet till dispens från fullföljdskravet inte längre finns utgår punkt 4 i 17 §.

Ikraftträdandebestämmelser

Förslaget till ändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2011, taxeringsåret 2012. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Övergångsbestämmelser

För beslut om dispens som har meddelats före den 1 januari 2011 ska äldre bestämmelser alltjämt tillämpas under löpande dispensperiod.

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

1 kap.

3 §

Första stycket 1 har kompletterats med en uppgift om vilka som är skyldiga att lämna särskild uppgift av de inskränkt skattskyldiga subjekten i 7 kap. inkomstskattelagen, nämligen stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund samt också i 7 kap. 12 § samma lag särskilt angivna juridiska personer. Detta utgör en utökning av kretsen av uppgiftsskyldiga som är en följd av att de i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen omnämnda kategorierna ska omfattas av samma skattegynnande regler som stiftelser, föreningar och trossamfund.

2 kap.

7 §

Studentkårer, nationer och samarbetsorgan för sådana studerandesammanslutningar som avses i 7 kap. 12 § inkomstskattelagen kommer fortsättningsvis att vara berättigade till grundavdrag och har därför lagts till i första stycket 2.

5 kap.

1 §

Motsvarande ändring som i 1 kap. 3 § görs också här av vilka som är uppgiftsskyldiga.

Ikraftträdandebestämmelser

Förslaget till ändringar föreslås träda i kraft den 1 januari 2011, taxeringsåret 2012. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Övriga lagar

Övriga i författningsförslaget angivna lagrum avser endast följdändringar. De ändringar som föreslås är redaktionella och har sin grund i att ett nytt 7 kap. införs i inkomstskattelagen.

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten, departementssekreteraren Mikael Lindman, Kulturdepartementet

Utredningen har begränsat sina förslag till att endast omfatta allmännyttig ideell verksamhet som bedrivs av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Sedan den 1 januari 2006 är det möjligt att bilda aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning samt att ombilda privata aktiebolag till sådana aktiebolag. Enligt min mening är aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning en associationsform som också kan vara väl lämpad att användas för allmännyttig ideell verksamhet. För stiftarna har bolagsformen bl.a. den fördelen att de kan behålla kontrollen efter bildandet, något som inte är möjligt i en stiftelse. Jag anser att det inom utredningens uppdrag fanns utrymme att lämna förslag om skattegynnande för aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning. Främst därför att ett sådant förslag skulle varit i linje med grundtanken i direktiven och utredningens förslag om att det är den allmännyttiga verksamheten och inte valet av organisationsform som ska vara avgörande för skattegynnandet.

I utredningens förslag om hur föreningars och trossamfunds inkomster av bedriven näringsverksamhet ska undantas beskattning finns det enligt min mening en risk i att helt avskaffa begreppet hävdvunna inkomster och att jämställa vissa av dessa inkomstkällor med vilken näringsverksamhet som helst. Det saknas underlag för att på ett tillfredställande sätt bedöma risken för att föreningar och trossamfund kommer att beskattas för inkomster från bingo, lotterier, reklam, sponsring och loppmarknader om utredningens förslag genomförs. Jag anser att dessa högst föreningstypiska inkomster bör hänföras till sådana inkomster som ska undantas beskattning.

Särskilt yttrande av experten, skattejuristen Brita Löfgren Lewin

När en stiftelse byter skattestatus, dvs. går från att vara inskränkt skattskyldig till att vara oinskränkt skattskyldig används marknadsvärdet på stiftelsens tillgångar vid ingången av det år då stiftelsen beskattas som anskaffningsvärde vid en framtida kapitalvinstberäkning. När stiftelsen sedan åter blir inskränkt skattskyldig ska en uttagsbeskattning ske. Då beräknas en fiktiv kapitalvinst på stiftelsens totala tillgångar. Beskattningen sker som en sista händelse innan stiftelsen går över i inskränkt skattskyldighet men beslut fattas först vid ett senare tillfälle. Varje period av inskränkt skattskyldighet respektive oinskränkt skattskyldighet ses helt separerade från varandra, vilket bland annat innebär att den fiktiva kapitalvinsten alltid beskattas medan den fiktiva kapitalförlusten aldrig kan utnyttjas. Problemet är att om det har varit stora värdeökningar på stiftelsens tillgångar kan uttagsbeskattningen bli omfattande och leda till att stiftelsen inte har medel att uppfylla sitt ändamål. Den kan då åter bli skattepliktig eftersom den inte uppfyllt fullföljdskravet.

En kvalificerat allmännyttig stiftelse kan bli beskattad för att den gjort en felaktig bedömning av vad som ingår i ändamålet eller för att den inte har delat ut i tillräckligt stor omfattning. De förslag som utredningen lämnat vad gäller utvidgningen av ändamålen bör innebära att det i framtiden inte blir några större problem att uppfylla verksamhetskravet. När det gäller fullföljdskravet har ambitionen varit att utforma en regel som är mer generös än vad den är i dag. För att lindra problematiken med uttagsbeskattning har utredningen föreslagit att den skatt som är hänförlig till uttagsbeskattningen ska tillgodoräknas vid bedömningen av fullföljdskravet, den ska således räknas in som en del av ändamålsuppfyllelsen.

Det var länge tveksamt om reglerna om uttagsbeskattning kunde användas i ovan angivna situationer. Går man tillbaka till förarbetena nämns inte någonstans denna effekt utan där berörs endast ideella föreningars kommersiella verksamhet. Såsom uttagsbeskattningsreglerna är utformade är det dock ofrånkomligt att det blir en beskattning i dessa fall eftersom skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör.

Jag anser att det är felaktigt att uttagsbeskatta i en situation där en stiftelse under något eller några år beskattats för att den inte

delat ut i tillräckligt stor omfattning. Det är samma förmögenhetsmassa som kan beskattas flera gånger trots att någon egentlig näringsverksamhet inte bedrivs. Inte heller kan en stiftelse genom att ändra sitt ändamål utnyttja reglerna i skatteundandragande syfte. Utredningens förslag tar sikte på att lindra effekterna av en uttagsbeskattning. Jag anser att uttagsbeskattning inte ska ske och att detta ska regleras i 22 kap. 5 § IL. Av ett nytt stycke bör framgå att en återgång till att bli inskränkt skattskyldig, när beskattning har skett för att fullföljdskravet inte uppfyllts, inte ska anses som ett uttag. I motsvarande situation ska heller inte en justering av anskaffningsvärdena ske när stiftelsen blir oinskränkt skattskyldig.

Särskilt yttrande av experten, förbundsordföranden Karin Mattsson Weijber angående förslaget till beskattning av finansieringsverksamheter

Utifrån mitt ordförandeskap i Sveriges Riksidrottsförbund (RF) har jag sett som min uppgift att bevaka idrottens ca 20 000 idrottsföreningars intressen i utredningsarbetet. Min skattemässiga utgångspunkt har varit de förslag på inkomstbeskattningens område som den s.k. Idrottsskattekommittén framförde i sitt betänkande "Nya skatteregler för idrotten" (SOU 2006:23).

När diskussionerna om ställningstaganden i frågan om beskattning av finansieringsverksamheter för ideella föreningar började diskuteras i utredningen syntes bl.a. en modifiering av Idrottsskattekommitténs s.k. konkurrensregelsförslag – till det sämre – vara det som främst förordades. Det "sämre" jämfört med Idrottsskattekommitténs förslag bestod i att det för skattefrihet ska stå klart att verksamheterna inte leder till ett snedvridande av konkurrensen med jämförbara näringsidkare. Idrottsskattekommitténs förslag innebar att ett snedvridande av konkurrensen skulle kunna tillåtas om det inte var det i mer än i ringa omfattning.

I detta skede erbjöds jag att inkomma med idrottens synpunkter på hur en modell för skattebefrielse för finansieringsverksamheter skulle kunna vara utformad. I november 2008 ingav RF en PM till utredningen benämnd "Ett modernt inkomstskattesystem för moderna intäkter; en PM för Stiftelse- och föreningsskatteutredningen" där RF under rubriken "RF:s förslag till inkomstskattebefrielse" föreslog en beskattningsmodell som i sina huvuddrag motsvaras av den modell som vår utredning nu tagit ställning för. Dock med en avgörande – och för idrottens organisationer – försämrande utformning. Och såvitt jag kan bedöma gäller motsvarande för andra delar av den ideella sektorn också.

Den avgörande skillnaden utgörs av att hävdbegreppet föreslås slopat av vår utredning och att ingen hänsyn alls ska tas till dessa för föreningslivet traditionella intäkter, och till vilka föreningslivet i mångt och mycket anpassat sig sedan åtminstone mitten av sjuttioalet.

RF:s ovannämnda modell – som utgår ifrån "fina" (skattebefriade) och "fula" (skattepliktiga) intäkter som begrepp – medräknar de härdvunna finansieringsintäkterna bland de "fina". Däremot ingår inte medlemsavgifter, bidrag, gåvor och kapitalintäkterna däri. Det senare utgör möjligen en kompensation som

innebär motsvarande skattemässigt utfall för många föreningar, men med största säkerhet inte för den övervägande majoriteten av idrottens organisationer.

Genom utredningens förslag till skattefrihetsmodell kommer – utifrån allt annat lika inklusive gällande rättsläge – t.ex. bingo-/lotteriintäkter, reklam-/sponsorintäkter och försäljnings-/insamlingsintäkter att betraktas som rena finansieringsintäkter. Det innebär att dessa tillsammans med till sin natur övriga eventuella skattepliktiga intäkter inte får överstiga en fjärdedel av föreningens ”fina” intäkter plus medlemsavgifter, bidrag m.m.

En slopad skattefrihet för de hävdvunna intäkterna utan annan förändring av regelverket än att den enskilda föreningen tillåts bedriva vilken typ av verksamhet som helst skattefritt, så länge den/de inte har en intäktsmässig omfattning överstigande en fjärdedel av föreningens totala intäkter, innebär skattemässigt i realiteten inget annat än en i princip motsvarande försämring jämförlig med omfattningen av hävdbegreppet. Den ”kompensation” som den tillåtna omfattningen av de rent finansierande verksamheterna ger – en fjärdedel – finns i princip redan i dagens system med en tillämpning av den s.k. huvudsaklighetsbedömningen.

I utredningens förslag framförs åsikten att många av dagens hävdvunna verksamheter sannolikt kan betraktas som intäkter med naturlig anknytning till föreningens ändamål och därmed kommer att skattebefrias enligt föreslagen modell. Det måste i så fall enligt min uppfattning skrivas in direkt i lagtext – eller i propositionstext – att detta är andemeningen. Annars framstår osäkerheten om gällande rättsläge som betydande, och kräver framtida utslag av skattedomstolar innan säkerhet vunnits.

Sammanfattningsvis blir skatteutfallet av den föreslagna modellen enligt min klara uppfattning generellt till det sämre för idrottens organisationer jämfört med nuvarande regler, vilket gör att jag inte kan tillstyrka detta förslag.

Det optimala för idrottens organisationer skulle i stället vara den modell som utredningen föreslår men där även de enligt dagens rättsläge hävdvunna intäkterna ingår i den kvot som ska utgöra minst tre fjärdedelar för att övriga finansieringsintäkter ska skattebefrias.

Särskilt yttrande av experten, skattejuristen Torbjörn Spector

Jag anser att utredningen åstadkommit ett bra förslag till enkla, likformiga och moderniserade regler på ett område som i dag är synnerligen komplicerat och instämmer i huvudsak i de bedömningar utredningen gör.

Jag är dock av en annan mening än utredningen när det gäller frågan om i vilken utsträckning den ideella sektorn ska omfattas av skattefrihet för näringsverksamhet och får i denna del anföra följande.

Den grundläggande principen på detta område är och bör också vara att skattefrihet förbehålls ideell allmännyttig verksamhet medan inkomst av näringsverksamhet beskattas på vanligt sätt. Grunden för denna princip är konkurrens på lika villkor. Det är också bl.a. mot bakgrund av denna princip som jag anser att vissa särregler kan avskaffas, enligt vilka näringsverksamhet under vissa förutsättningar kan bedrivas med skattefrihet, även om vissa negativa konsekvenser kan uppkomma för enskilda företag och andra rättssubjekt som anpassat sin verksamhet efter rådande skatteregler. Det har dock ett särskilt värde att skatteregler är så generella som möjligt. Härigenom begränsas konkurrensnedvridning och samhällsekonomiskt ineffektiv resursallokering.

Såväl enligt nuvarande regler som enligt utredningens förslag är också huvudregeln att näringsverksamhet inte omfattas av skattefriheten. Från denna huvudregel görs dock undantag.

I dag görs undantag för bl.a. inkomst av näringsverksamhet som huvudsakligen kommer från verksamhet som utgör ett direkt led i främjandet av det allmännyttiga ändamålet eller har annan naturlig anknytning därtill samt för inkomst från verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

Utredningen föreslår nu dels att inkomst av näringsverksamhet som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet alltid ska vara skattefri, för såväl ideella föreningar och registrerade trossamfund som stiftelser. Härutöver föreslår utredningen att hävdbegreppet avskaffas och att i stället näringsverksamhet som bedrivs av ideella föreningar och registrerade trossamfund i syfte att finansiera den allmännyttiga verksamheten ska vara skattefri till den del intäkterna inte överstiger en fjärdedel av samtliga intäkter.

Jag anser att det är rimligt att skattefrihet gäller för inkomst från sådan näringsverksamhet som är ett direkt led i den ideella

verksamheten eller som ligger mycket nära denna och kan därför ansluta mig till utredningens förslag att sådan inkomst ska undantas från skatteplikt. Jag anser dock att det nuvarande uttryckssättet direkt led i främjandet av det allmännyttiga ändamålet eller annan naturlig anknytning till detta bör behållas då det enligt min mening tydligare anger att endast näringsverksamhet som ligger nära den ideella verksamheten kan komma i fråga för skattefrihet.

När det gäller hävdbegreppet ansluter jag mig i huvudsak till utredningens bedömning och anser i likhet med utredningen att detta begrepp bör avskaffas som grund för skattefrihet.

När det sedan gäller näringsverksamhet som bedrivs för att finansiera den ideella verksamheten är det enligt min mening som en allmän utgångspunkt viktigt att sådan verksamhet begränsas så att inte otillbörlig konkurrens uppkommer med verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. Jag menar att det förslag till undantag som utredningen presenterar avsevärt utvidgar den ideella sektorns skattefrihet för näringsverksamhet, något som starkt kan ifrågasättas, inte minst från konkurrenssynpunkt.

Som förslaget är utformat innebär det att den ideella sektorn som omfattas av reglerna alltid kan erhålla en fjärdedel av inkomsten från näringsverksamhet utan beskattning och detta oavsett vilken omfattning näringsverksamheten har eller vilken slags verksamhet som bedrivs. Härigenom uppkommer en påtaglig konkurrensnedvridning, inte minst för småföretag. Ett sådant förslag anser jag orimligt.

Utredningens förslag innebär också att sådana föreningar som erhåller stora bidrag från t.ex. staten eller gåvor från enskilda därigenom också kan driva en omfattande näringsverksamhet. Detta är enligt min mening tveksamt både från konkurrenssynpunkt och från ett rättviseperspektiv mellan olika föreningar.

Härtill kommer att det är ytterst tveksamt om den föreslagna regleringen står i överensstämmelse med EU:s statsstödsregler. En sådan osäkerhet är riskabel eftersom påföljderna är allvarliga. Särskilt allvarligt för enskilda subjekt är skyldigheten att återbetala konstaterat stöd.

Som framgår ovan anser jag att det kan finnas skäl för att i begränsad utsträckning tillåta den ideella sektorn att bedriva viss näringsverksamhet med skattefrihet, men att utredningens förslag är för långtgående. Det av utredningen presenterade alternativet, det s.k. konkurrensalternativet, är dock inte heller acceptabelt och

jag delar utredningens bedömning att det i praktiken blir omöjligt att tillämpa.

Ett förslag till reglering av i vilken utsträckning den ideella sektorn ska få driva näringsverksamhet med skattefrihet som skulle åstadkomma ett mera likformigt system, där ideell allmännyttig verksamhet är skattefri medan näringsverksamhet beskattas, skulle kunna vara att låta endast den näringsverksamhet som är ett direkt led eller har naturlig anknytning till den ideella verksamheten vara skattefri. Problemet med i vilken utsträckning finansieringsverksamhet härutöver kan tillåtas vara skattefri skulle kunna lösas genom att grundavdraget enligt 63 kap. 11 § IL höjs ytterligare utöver vad utredningen föreslår, förslagsvis till 2–3 prisbasbelopp. Härigenom skulle det stora flertalet föreningar kunna bedriva sin verksamhet skattefritt, medan ett antal större föreningar skulle få driva sin finansieringsverksamhet på samma sätt som, och i mera rättvis konkurrens med, övriga näringsidkare. En beloppsgräns av detta slag skulle också lösa problemet med reglernas konflikt med EU:s statsstödsregler.

Den ideella sektorn är självfallet av mycket stor betydelse på många sätt och förtjänar stöd och uppmuntran. Som utredningen konstaterar är dock den ideella sektorn inte av större betydelse än näringslivet eftersom det är därifrån den största delen av kraften i samhällets ekonomi kommer och det är enligt min mening inte samhällsekonomiskt försvarbart att tillåta den ideella sektorn att ägna sig åt näringsverksamhet i sådan utsträckning att det hindrar företag att etableras och drivas.

Kommittédirektiv



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

**Dir.
2007:97**

Beslut vid regeringssammanträde den 20 juni 2007

Sammanfattning av uppdraget

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

Uppdraget skall redovisas senast den 30 juni 2009.

Nuvarande beskattningsregler

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

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

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

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

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

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

Stiftelser helt befriade från beskattning

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

Stiftelser med särskilt kvalificerade ändamål

En stiftelse kan vara inskränkt skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 kap. 3–6 §§ IL om den främjar ett visst kvalificerat allmännyttigt ändamål (ändamålskravet), tillgodoser ändamålet i sin verksamhet

(verksamhetskravet) och fullföljer detta ändamål i verkligheten (fullföljdskravet). Uppfyller en stiftelse dessa krav är den skattskyldig endast för sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. En stiftelse som uppfyller kraven är dock inte skattskyldig för kapitalvinster och kapitalförluster.

Ändamålskravet (7 kap. 4 § IL)

Stiftelsen skall ha till huvudsakligt ändamål att

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

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

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

Verksamhetskravet (7 kap. 5 § IL)

Verksamhetskravet innebär att stiftelsen, för att uppnå inskränkt skattskyldighet, uteslutande eller så gott som uteslutande måste tillgodose något av ovan nämnda ändamål i den verksamhet som bedrivs. Enligt förarbetena skall det bara finnas ett obetydligt utrymme för verksamhet som främjar okvalificerade ändamål. Med uttrycket ”uteslutande eller så gott som uteslutande” har man velat

uttrycka från cirka 90-95 procent upp till 100 procent (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 83).

Fullföljdskravet (7 kap. 6 § IL)

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

Ideella föreningar

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

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

För inskränkt skattskyldighet krävs att den ideella föreningen uppfyller ett antal i lagen angivna villkor. Som ett första villkor gäller att föreningen har till huvudsakligt syfte att, utan begräns-

ning till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen, främja vissa allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, politiska, idrottsliga eller kulturella ändamål (ändamålskravet, 7 kap. 8 §). Vidare skall föreningen bedriva en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser sådana ändamål (verksamhetskravet, 7 kap. 9 §). Som ytterligare förutsättning gäller att föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på föreningens tillgångar (fullföljdskravet, 7 kap. 10–12 §§). Slutligen får föreningen inte utan särskilda skäl vägra någon inträde som medlem (öppenhetskravet, 7 kap. 13 §).

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

En ideell förening som är inskränkt skattskyldig har rätt till ett grundavdrag med 15 000 kronor från inkomster av egentlig näringsverksamhet som inte är skattefria (63 kap. 11 § IL). Bestämmelserna om allmännyttiga ideella föreningar tillämpas också i fråga om registrerade trossamfund (7 kap. 14 § IL).

Katalogsubjekten

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

vinstsyfte och hushållningssällskap respektive akademier, allmänna undervisningsverk och arbetslöshetskassor.

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

I katalogen av *namngivna subjekt* i 7 kap. 17 § IL är det övervägande antalet stiftelser men även vissa andra juridiska personer finns uppräknade. Dessa subjekt är endast skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastighet. Katalogstiftelserna uppfyller ofta inte de generella kriterierna för skattebefrielse. De har däremot ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att de ändå skall vara inskränkt skattskyldiga.

Ägare av vissa fastigheter

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

Historik

Stiftelser och ideella föreningar har sedan längre haft en förmånligare skatterättslig ställning i Sverige än andra skattesubjekt. Detta beror på de allmännyttiga verksamheter som dessa i hög grad utövar till förmån för det svenska samhällslivet. Genom deras verk-

samheter på skilda samhällsområden besparas samhället utgifter som det annars skulle ha haft. Mot denna bakgrund har man från samhällets sida ansett att det är motiverat att stödja dessa verksamheter på skilda sätt, bl.a. genom olika former av skattelättnader. Framför allt gäller detta sådana verksamheter som samhället annars skulle ha tillgodosett av skattemedel.

Stiftelser

Stiftelser har funnits i Sverige i flera hundra år. Stiftelseformen har utvecklats som en följd av framför allt privatpersoners önskan att ge medel till olika behjärtansvärda ändamål. Ända fram till 1996 saknade Sverige dock en allmän civilrättslig lag för stiftelser. I stiftelselagen (1994:1220) finns bestämmelser om förvaltning, revision, ansvar och skadeståndsskyldighet för styrelsen, ändring av föreskrifter i stiftelseförordnande, tillsyn, registrering m.m. Vissa ändringar i stiftelselagen har nyligen föreslagits i en departementspromemoria (Ds 2007:7) som har remissbehandlats. Stiftelselagen omfattar inte alla stiftelser. Exempelvis regleras vissa pensions- och personalstiftelser i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m.

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

1963 utvidgades de kvalificerade ändamålen med främjande av nordiskt samarbete, men med ett dispenskrav (prop. 1963:6, bet. 1963:BevU2, SFS 1963:27). Dispenskravet slopades år 1991 (prop. 1990/91:89, bet. 1990/91:SkU21, SFS 1991:181).

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

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

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

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

Nuvarande regler om den skattefrihet som är kopplad till användning av vissa fastigheter fick sin utformning vid tillkomsten

av den fortfarande gällande fastighetstaxeringslagen (1979:1152). En nyhet i fastighetstaxeringslagen var då principen att det ändamål för vilket fastigheten används till mer än hälften avgör om fastigheten blir skattebefriad eller inte (överbägandep principen). En annan nyhet var att det s.k. ägarkravet formellt fick minskad betydelse (prop. 1980/81:61 s. 24). Överbägandep principen fick dock med ett undantag inte genomslag vid inkomstbeskattningen, utan man behöll den tidigare proportionalitetsprincipen. Den innebar att ägare av vissa fastigheter befriades från skattskyldighet endast för fastighetsinkomster från den allmännyttiga verksamheten. I och med att man behöll proportionalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen tog man bort det absoluta sambandet mellan fastighets- och inkomsttaxeringen. Slopandet av ägarkravet vid fastighetstaxeringen fick dock genomslag vid inkomsttaxeringen. Det slopade ägarkravet motiverades bl.a. med att dessa fastigheter ägs av juridiska personer där ett betydande allmännyttigt inslag finns och att det saknades anledning att anta annat än att inkomsterna från de skattefria fastigheterna är av sådan natur att de inte skall beskattas.

Ideella föreningar

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

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

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

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

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

Behovet av en översyn

Stiftelser och vissa andra juridiska personer

De särskilda beskattningsreglerna för stiftelser och vissa andra juridiska personer är, när det gäller det materiella innehållet och den lagtekniska utformningen, som framgår ovan i stort sett oförändrade sedan 1942 (prop. 1942:134, bet. 1942:BevU21, SFS 1942:274). Förutsättningarna för att omfattas av undantagsreglerna upplevs i dag många gånger som otidsenliga och de är, trots en relativt omfattande praxis, svåra att tillämpa.

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

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

Ideella föreningar

Bestämmelser om inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar infördes 1977 (prop. 1976/77:135, bet. 1976/77:SkU45, SFS 1977:572). En ideell förening kan bli inskränkt skattskyldig om den uppfyller fyra i lagen särskilt angivna krav: ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljdskravet och öppenhetskravet. Ett problem som har påtalats när det gäller de allmänna villkoren för skattebefrielse avser bristen på förutsebarhet. Föreningarna har ofta svårt att avgöra hur verksamheter av olika slag kommer att bedömas skattemässigt. Ett skäl till detta kan vara att bestämmelsernas utformning lämnar ett relativt stort utrymme för olika tolkningar. Inte sällan uppfattas också systemet som svåröverskådligt och krångligt. Därtill kommer att rättstillämpningen till stor del grundar sig på en rik flora av domstolsavgöranden. En ytterligare faktor som komplicerar saken är de gränsdragningsproblem och till-

hörande 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 gäller idrottsföreningar och hur inslag av affärs- mässighet och professionalism i verksamheten skall bedömas.

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

Tidigare utredningsarbete

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

Idrottsskattekommittén överlämnade i mars 2006 sitt betänkande Nya skatteregler för idrotten (SOU 2006:23). Kommitténs uppfattning, som också delas av en majoritet av remissinstanserna, är att en stor del av de problem som har uppmärksammats i samband med idrottslig verksamhet rör bestämmelser som gäller för ideella föreningar i allmänhet. De svårigheter som idrottsföreningar kan uppleva gäller därför inte sällan även för ideella föreningar som

ägnar sig åt annan verksamhet än idrott. Det gäller framför allt vilka krav som skall vara uppfyllda för att en ideell förenings inkomster av näringsverksamhet skall vara skattefria. Kommittén, som föreslog nya skatteregler för idrotten, menade att förslagen efter beredning och omarbetning skulle kunna gälla för alla allmännyttiga ideella föreningar. Betänkandet har inte lett till lagstiftning.

Riksdagens tillkännagivande

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

Uppdraget

Utredningsuppdraget

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

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

Allmänna utgångspunkter

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

I utredningsuppdraget ingår även att undersöka hur stort intäktsbortfallet är för staten enligt nuvarande regler om inskränkt skattskyldighet för stiftelser, ideella föreningar och vissa andra juridiska personer i 7 kap. inkomstskattelagen. Utredaren skall även analysera de förslag som lämnas utifrån ett EG-rättsligt perspektiv.

Utformning och omfattning av skattefriheten

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

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

Stiftelser med särskilt kvalificerade ändamål

En utgångspunkt för utredningens arbete när det gäller stiftelser skall vara att anpassa skattereglerna till de förhållanden och värderingar som råder i dagens samhälle. Utredaren skall därför utvärdera om de kvalificerade ändamål som finns i dag uppfyller detta krav. Tidigare har den inskränkta skattskyldigheten motiverats med att stiftelsen fullgör vissa särskilt kvalificerade ändamål som det offentliga annars skulle ha fullgjort med skattmedel. Utredaren skall överväga om detta fortfarande är en gångbar motivering eller om den skall ersättas av något annat. Hur denna fråga besvaras påverkar de ställningstaganden som måste göras t.ex. om de kvalificerade ändamålen.

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

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

Ideella föreningar med särskilt kvalificerade ändamål

När det gäller de ideella föreningarna bör översynen inriktas på en utvärdering av de krav som gäller för att få inskränkt skattskyldighet. Det skall tilläggas att dessa regler sedan 1999 även gäller för registrerade trossamfund. Översynen skall i första hand syfta till att göra systemet för beskattningen mer överskådligt och förutsebart. Utredaren får även föreslå materiella förändringar av bestämmelserna i syfte att skapa ett mer enhetligt system för de juridiska personer som uppfyller villkoren för inskränkt skattskyldighet. En särskilt viktig fråga som bör utredas är i vilken utsträckning en ideell förening skall tillåtas bedriva näringsverksamhet utan att förlora sina skattefrihet. Uppdraget omfattar både huvudsaklighetsrekvisitet samt rekvisiten naturlig anknytning och hävd. Som utgångspunkt för arbetet i denna del är utredaren fri att beakta de förslag till lagändringar som lämnades av Idrottsskattekommittén i betänkandet Nya skatteregler för idrotten (SOU 2006:23).

Uppräknade subjekt – katalogen

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

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

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

vissa andra juridiska personer som anförtrotts myndighetsuppgifter.

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

Ägare av vissa fastigheter

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

Finansiering

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

Redovisning av uppdraget

Uppdraget skall redovisas senast den 30 juni 2009.

(Finansdepartementet)

Nyckel

Utredningen föreslår att 7 kap. inkomstskattelagen i dess nuvarande form upphävs och att ett nytt 7 kap. införs. För att förenkla jämförelsen mellan nuvarande och föreslagen lagstiftning bifogas här en översättningsnyckel. Denna nyckel utgör enbart en hänvisning till var motsvarande bestämmelser återfinns i den föreslagna lagtexten. Frågan om skatteundantagande eller inte får bedömas förutsättningslöst enligt de föreslagna bestämmelserna.

7 kap. i nu gällande lydelse	Föreslagen lagtext
1 § Innehåll	Se 1 §
2 § Helt undantagna juridiska personer	Se 2 §
<i>Stiftelser</i>	
3 § Skattskyldighet	Se 5 §
4 § Ändamålskravet	Se 6 §
5 § Verksamhetskravet	Se 7 §
6 § Fullföljdskravet	Se 8–9 §§
<i>Ideella föreningar</i>	
7 § Skattskyldighet	Se 5 §
8 § Ändamålskravet	Se 6 §
9 § Verksamhetskravet	Se 7 §
10 § Fullföljdskravet	Se 8–9 §§
11 § Fullföljdskravet, dispens	-----
12 § Fullföljdskravet, återföring	-----
13 § Öppenhetskravet	Se 10–11 §§
<i>Registrerade trossamfund</i>	
14 § Hänvisning till 7–13 §§	Se 5–11 §§

7 kap. i nu gällande lydelse	Föreslagen lagtext
<i>Vissa andra juridiska personer</i>	
15 §	
– domkyrkor m.fl.	Se 12 §
– sjukvårdsinrättningar	-----
– barmhärtighetsinrättningar	-----
– hushållningssällskap	Se 12 §
16 §	
– akademiker	Se 12 §
– allmänna undervisningsverk	-----
– vissa studentkårer och nationer	Se 12 §
– regionala utvecklingsbolag	Se 15 kap. 11 § och 16 kap. 37 §
– a-kassor	Se 3 §
– personalstiftelser med särskilda uppgifter	Se 3 §
– vissa stiftelser bildade av arbetsgivare och arbetstagare	Se 3 §
– bolag m.fl. som lämnar permitteringslöneersättning	Se 3 §
17 §	

18 § Fullföljdskrav för 15–17 §§	-----
19 § Understödsföreningar	Se 13 §
20 § Producentorganisationer	Se 14 §
<i>Ägare av vissa fastigheter</i>	
21 § Undantag, skattskyldighet för inkomst av fastighet	-----

Rättsfall om beskattning av subjekt i 7 kap. inkomstskattelagen

Denna bilaga omfattar rättsfall från Regeringsrätten som gäller stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund m.fl. subjekt som kan omfattas av reglerna om inskränkt skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen, IL. I sammanställningen presenteras rättsfallen i kronologisk ordning. Endast rättsfall där någon information av värde går att utläsa har medtagits.

I betänkandet SOU 1995:63 "Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar" finns i bilaga 5 en motsvarande genomgång som sträcker sig från år 1972 fram till rättsfallet RÅ 1994 ref. 103. Sammanställningen här nedan utgör en fortsättning på denna bilaga. Utredningen har dock i allmänhet valt att inte redovisa avgörandena så utförligt som skedde i 1995 års betänkande utan att mer ange hur den eller de väsentliga frågorna har lösts av Regeringsrätten. Härigenom finns enligt utredningens uppfattning tillräcklig information för att ställning ska kunna tas till om rättsfallet är av intresse eller ej för den fråga som läsaren söker information om. Undantag har gjorts för två principiellt viktiga rättsfall under perioden, nämligen RÅ 2001 ref. 17, Stiftelsen Stockholms Sjömanshem och RÅ 2001 ref. 65, Stiftelsen Vargöns Smältverk, vilka båda redovisas relativt utförligt.

Det kan tilläggas att en omfattande rättsfallsredovisning också finns i Jan Anders Hagstedts avhandling "Om beskattning av stiftelser". Denna rättsfallsredovisning sträcker sig långt bakåt i tiden beträffande stiftelserna. Den är även av visst intresse för de ideella föreningarnas del eftersom lagstiftningen för föreningarna var densamma som för stiftelserna från år 1942 fram till dess att 1977 års särskilda lagstiftning om beskattning av ideella föreningar trädde i kraft.

Sammantaget finns således i Hagstedts avhandling, 1995 års betänkande och detta betänkande en rättsfallssammanställning som i vart fall kan sägas täcka det nu aktuella området i tiden efter 1942 års lagstiftning.

RÅ 1994 not. 586

AB Folkets Hus och Park – Kulturbyggnad? Allmän fastighetstaxering 1988.

Bolaget ägde en fastighet som användes för uthyrning av samlingslokaler och för dansverksamhet. Bolaget yrkade att fastigheten skulle undantas från skatteplikt vid allmän fastighetstaxering som specialbyggnad (kulturbyggnad).

I sin dom konstaterade länsrätten bl.a. att användningen av en byggnad för kulturellt ändamål inte är något som under alla förhållanden gör att byggnaden blir att räkna som kulturbyggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen. Det måste vara fråga om kulturella ändamål som faller in under eller liknar i den paragrafen uppräknade ändamål – teater, biograf, museum. Länsrätten konstaterade också att det varit fråga om en tämligen blandad användning inriktad på nyttjanden som varit möjliga att förena med verksamhet som vid sidan av inträden m.m. gällande dans främst inbringat intäkter från servering och övrig försäljning. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som underinstanserna, vilket innebar att det i målet inte visats att bebyggelsen till övervägande del använts för sådana ändamål att den kunde hänföras till kulturbyggnad.

RÅ 1995 ref. 25

Bostadsbolaget Eidar – Servicehus utgjorde hyreshus och inte skattefri vårdbyggnad. Allmän fastighetstaxering 1988.

Fastigheten Strömkarlen 10 i Trollhättan som omfattade 99 servicelägenheter jämte dagcentral, kök m.m. samt förskola taxerades vid 1988 års allmänna fastighetstaxering som hyreshusenhet. Regeringsrätten fann vid sin prövning att servicehuset primärt var inrättat för bostadsändamål och inte till övervägande

del användes för vård. Följaktligen skulle servicehuset indelas som hyreshus. I sina domskäl hänvisade Regeringsrätten till rättsfallet RÅ 19851:91 (två fall) och anförde att förhållandena i det nu aktuella fallet var likartade med de som förelåg i 1985 års fall. Domstolen tillade att de författningsändringar som skett på socialtjänstens område inte gav anledning till annan principiell bedömning i det aktuella målet.

Bolaget hade i andra hand yrkat att fastigheten skulle uppdelas i två taxeringsenheter, varvid den s.k. låghusdelen skulle beskattas som skattefri vårdbyggnad. Såväl kammarrätten som Regeringsrätten ansåg dock att servicehuset utgjorde en enda byggnad som skulle indelas som en taxeringsenhet.

RÅ 1995 not. 241

Ludvikahem AB – Servicehus utgjorde hyreshus och inte skattefri vårdbyggnad. Allmän fastighetstaxering 1988.

Fastigheten Ludvika Gård 1:251 i Ludvika, som omfattade 117 lägenheter jämte kök, matsal, hobby- och sysselsättningslokaler samt personalutrymmen för 30–35 anställda, taxerades vid 1988 års allmänna fastighetstaxering som hyreshusenhet. Regeringsrätten fann med samma hänvisning till 1985 års rättsfall som i RÅ 1995 ref. 25 att taxeringsbeslutet var riktigt.

RÅ 1996 ref. 35

Stiftelsen J W Petres Minne – Fråga om giltig stiftelsebildning.

Delägarna i Magistratens i Gävle Änke- och Pupillkassa, understödsförening beslöt att anslå medel för att bilda Stiftelsen J W Petres Minne. Ändamålen angavs vara att förvärva, utrusta och underhålla en sportstuga vilken skulle ställas till delägarnas uteslutande disposition samt att även i övrigt verka för delägarnas rekreation. Föreningen åtog sig att lämna bidrag till stiftelsens utgifter om avkastningen av dess kapital inte räckte till. Stiftelsens styrelse skulle utses av föreningen som också fastställde stiftelsens stadgar. Av stadgarna framgick att stiftelsens tillgångar skulle överlämnas till föreningen om dess verksamhet upphörde.

Regeringsrätten fann att stadgarna inte berörde stiftelsens ändamål utöver att de framhöll styrelsens skyldighet att främja detta ändamål. Den befogenhet som styrelsen hade att med föreningens godkännande ändra stadgarna ansågs inte omfatta själva ändamålet. Inte heller kunde någon möjlighet för styrelsen eller föreningen att på eget initiativ besluta att upphöra med verksamheten och upplösa stiftelsen utläsas av stadgar eller protokoll. I motsats till lägre instanser fann Regeringsrätten att det inte fanns något förbehåll eller villkor som skulle kunna göra stiftelsebildningen ogiltig. Inte heller ansågs föreningens utfästelse att vid behov bidra till omkostnaderna i stiftelsen innefatta något sådant förbehåll. Stiftelsen ansågs därför utgöra en från föreningen fristående stiftelse. Då ändamålet inte var kvalificerat var stiftelsen fullt ut skattskyldig till inkomst- och förmögenhetsskatt.

RÅ 1996 ref. 87

Naturastiftelsen – Destinatärsrequisitet. Kan bidrag ges till ett fåtal forskningsprojekt ledda av en och samma person utan att stiftelsen blir oinskränkt skattskyldig?

Naturastiftelsen bildades 1976 med huvudsakligt ändamål att främja utbildning och vetenskaplig forskning. Anslagsgivningen var koncentrerad på verksamhet inom s.k. alternativ odling. Under perioden 1977–1988 avsåg en mycket betydande del av anslagen sådan verksamhet som bedrevs av en viss person på en försöksgård, dels i egen regi, dels som chef för Natura AB och Nakolaboratoriet.

Skatteförvaltningen hävdade att anslag lämnades till en för snäv krets av destinatärer för att stiftelsen skulle kunna anses som inskränkt skattskyldig.

Regeringsrätten konstaterade att destinatärsrequisitet i första hand torde ta sikte på att förhindra skattebefrielse i de fall då stiftaren i stiftelseförordnandet uttryckligen har föreskrivit att förmånerna från stiftelsen ska vara förbehållna medlemmarna i en eller flera familjer eller bestämda personer. Men domstolen konstaterade också att en begränsning kan föreligga i den faktiskt bedrivna verksamheten utan att komma till uttryck i stiftelseförordnandet. Regeringsrätten ställde sig frågan om destinatärsrequisitet borde tolkas så att en begränsning i den faktiska verk-

samheten till en eller flera bestämda personer alltid – oavsett skälen för begränsningen – var diskvalificerade. Detta skulle innebära att det förelåg ett generellt krav på att anslagsgivande stiftelser, för att få skattefrihet, skulle ha en viss bredd och variation i sin anslagsgivning. Regeringsrätten fann att starka skäl talade emot en så långtgående tolkning och att särskilt de mindre stiftelserna kunde tänkas ha ett välgrundat intresse av att under en längre eller kortare tid koncentrera sin verksamhet på att stödja ett eller ett fåtal långsiktiga projekt. Vidare kunde en ändamålsbestämmelse, som var generellt formulerad och uppfyllde kravet på allmännytta, innehålla sådana villkor att antalet möjliga destinatärer var litet. I dessa fall skulle ett generellt krav på bredd och variation i anslagsgivningen kunna antingen motverka en rationell anslagsgivning eller hindra en skattefrihet som enligt grunderna för den aktuella lagstiftningen skulle vara motiverad. Regeringsrätten framhöll att förarbetena till 1942 års lagstiftning i hög grad präglades av strävanden att åstadkomma skattemässig neutralitet mellan de fall då ett allmännyttigt ändamål främjas genom verksamhet i egen regi och de fall då samma ändamål främjas genom anslag till verksamhet som bedrivs av annan (SOU 1939:47 s. 55–56). Med hänsyn härtill fick det anses motiverat att så långt möjligt tolka destinatärsrequisitet så att det inte kommer i konflikt med önskemålet om neutralitet.

Regeringsrätten fann att urvalet av understödda projekt varit grundat på sakliga överväganden och inte varit förutbestämt i angivna avseenden. Stiftelsens ansågs inte ha begränsat sitt anslagsgivande till ”bestämda personer” och stiftelsen ansågs därför inskränkt skattskyldig.

RÅ 1996 not. 118

AB Tranås Kuranstalt – Sjukvårdsinrättning utan vinstintresse?

Bolaget, som var helägt av staten med Riksförsäkringsverket som huvudman, drev verksamhet på Riksförsäkringsverkets sjukhus i Tranås. Verksamhetsidéen hade alltid varit att vara ett service- och utredningssjukhus åt den svenska socialförsäkringen och åt sjukvårdshuvudmännen. Verksamhetsutvecklingen inriktades numera mot att etablera sjukhusen som socialförsäkringscentra för utredning och rehabilitering av patienter samt forskning, metodutveckling och försäkringsmedicinsk utbildning. Bolaget finansierade sin

verksamhet med avgifter och fick inga statliga bidrag. Verksamheten skulle inte vara vinstgivande, vilket också framgick av bolagsordningen. Om överskott uppkom skulle återbetalning ske, vilket skett till olika landsting. Överskottsmedel hade också fonderats för att utjämna fluktuationer i verksamheten över åren.

Regeringsrätten fann att bolagets sjukhus var en sjukvårdsinrättning som inte bedrevs i vinstsyfte. Frågan blev då om den sjukvårdsverksamhet som bolaget bedrev var sådan rörelse som skulle beskattas. Domstolen anförde att det var lagstiftarens mening att sjukvårdsinrättningar skulle vara befriade från skatt på grund av den högt kvalificerade allmännyttiga verksamhet som bedrevs vid sådana inrättningar. Regeringsrätten tillade att det syntes vara av underordnad betydelse i vilken form – aktiebolag, förening eller stiftelse – anstalten bedrevs.

Regeringsrätten kom till slutsatsen att bolaget skulle vara befriat från skatt för de inkomster som härrörde från sjukvårdsverksamheten. Att en viss avgift tagits ut liksom att avgifter i vissa fall kunde reserveras för att under senare år komma det allmännyttiga ändamålet till godo var inte avgörande.

RÅ 1997 ref. 31

Fråga om en stiftelse förelåg vid s.k. fideikommissarisk substitution – skattskyldighet för realisationsvinster vid avyttring av aktier och för utdelningen på sådana aktier.

I ett testamente hade gjorts ett förordnande om s.k. fideikommissarisk substitution, med den innebörden att avkastningen av ett testamenterat kapital skulle tillfalla testators systerdotter och efter systerdotterns död hennes barn samt att det testamenterade kapitalet efter barnens död skulle tillfalla deras bröstarvingar. Det enligt testamentet avsatta kapitalet ansågs utgöra en stiftelse enligt stiftelselagen och stiftelsen ansågs oinskränkt skattskyldig till inkomstskatt. Belopp som stiftelsen löpande betalade ut till avkastningstagarna har för dem ansetts utgöra inkomst av tjänst i form av periodiskt understöd.

RÅ 1997 ref. 64

Stiftelsen Fryx – Fortbildningsverksamhet vid sidan av verksamhet som allmänt undervisningsverk i mer än ringa omfattning medförde att stiftelsen förlorade sin ställning som allmänt undervisningsverk.

Stiftelsen Fryx bedrev en fristående skola godkänd av Skolverket. Skolverksamheten bedrevs utan vinstsyfte och finansieringen av verksamheten skedde genom den s.k. skolpengen och stiftelsen ansågs vara ett allmänt undervisningsverk så länge verksamheten bestod av att driva en grundskola.

Stiftelsen övervägde att vid sidan av skolverksamheten starta fortbildningsverksamhet för lärare och skolpersonal. Denna verksamhet skulle bedrivas med vinstsyfte och var avsedd att stödja och främja stiftelsens huvudsakliga verksamhet – skolverksamheten. Frågan i målet var om stiftelsen i egen regi kunde bedriva fortbildningsverksamheten utan att dess skatterättsliga status förändrades och i vilken omfattning denna verksamhet i så fall kunde bedrivas.

Regeringsrätten uttalade bl.a. följande. För närvarande får anses gälla att ett subjekt, om det omfattas av katalogens bestämmelser, är befriat från skattskyldighet för inkomst av rörelse även i de fall då det med stöd av förarbetena kan konstateras att lagstiftaren inte räknat med att subjektet i fråga kommer att bedriva rörelse av det aktuella slaget. Domstolen tillfogade att det sagda emellertid inte behöver innebära att förekomsten av en rörelse alltid skulle sakna betydelse för ett subjekts möjlighet att få skattebefrielse enligt bestämmelserna i katalogen. När ett rörelsedrivande subjekt begär skattefrihet på grund av att det tillhör någon av de kategorier som räknas upp i katalogen, kan det finnas anledning att särskilt undersöka om det begrepp som lagstiftaren använder för att beskriva den aktuella kategorin i sig innefattar ett krav på att subjektet inte bedriver rörelse av det aktuella slaget och om subjektet således på denna grund faller utanför katalogens uppräknings.

Regeringsrättens slutsats var att det som framkommit om lagstiftarens principiella inställning till beskattningen av rörelseinkomst som förvärvas vid sidan av den kvalificerade verksamheten talar för att det inte finns något utrymme för att med bibehållen skattefrihet driva rörelse vid sidan av skolverksamheten eller att utrymmet i varje fall bör vara mycket obetydligt (jfr SOU 1997:2 del I s. 42 och del II s. 65). Regeringsrätten fann därför att fortbildningsverksamheten var att betrakta som rörelse och att om

denna utgjorde mer än en ringa del av den samlade verksamheten skulle stiftelsen förlora sin ställning som allmänt undervisningsverk.

RÅ 1997 not. 9

AB Familjebostäder – Servicehus inte specialbyggnad. Allmän fastighetstaxering 1988.

Frågan var hur fastigheter som användes som s.k. servicehus, med förutom lägenheter för äldre en eller två s.k. omvårdnadsavdelningar om 24 sängplatser vardera skulle taxeras. I byggnaderna fanns dessutom lokaler för matsal med storkök samt samlingsrum, hobbyrum, gymnastiksal m.m. Fastigheterna hade taxerats som hyreshusenheter av fastighetstaxeringsnämnden.

Regeringsrätten fann att de utrymmen som inte utgjorde bostadslägenheter eller omvårdnadsavdelningar skulle hänföras till dessa. Domstolen konstaterade dock att bolaget inte gjort sannolikt att omvårdnadsavdelningarna med därtill hörande del av övriga utrymmen utgjorde den övervägande delen av byggnaden. På grund härav och då annan grund för indelning av byggnaderna som specialbyggnad inte förelåg ansåg Regeringsrätten att bolagets talan inte kunde bifallas.

RÅ 1997 not. 174

Halmstads Fastighets AB – Specialbyggnad. Allmän fastighetstaxering 1988.

Fråga var om en fastighet med tre friliggande byggnader, vilken taxerats som hyreshusenhet av fastighetstaxeringsnämnden. En av byggnaderna fungerade enbart som dagcentral med vård- och servicelokaler, reception, terapirum, samlingsrum, personalutrymmen samt matsal med storkök. Övriga byggnader inrymde bostäder för äldre.

Regeringsrätten konstaterade att bolaget inte gjort sannolikt att den vård och service som erbjöds i byggnaden till övervägande del var av institutionell karaktär. På grund härav och då inte heller annan grund förelåg för indelning av byggnaden som specialbyggnad bifölls inte bolagets talan.

RÅ 1997 not. 200

Föreningen Folkets Hus i Södertälje upa. – Specialbyggnad. Fastighetsskatt.

Fastigheten Pilen 2 i Södertälje var taxerad som skattepliktig hyreshusenhet. I besvär i särskild ordning yrkade föreningen att den rätteligen skulle taxeras som skattefri fastighet. Regeringsrätten ansåg inte att föreningen hade visat att fastigheten till övervägande del använts i föreningens ideella verksamhet på sätt förutsätts i 3 kap. 4 § första stycket fastighetstaxeringslagen. Föreningen hade inte heller på annan grund visat att den var undantagen från skatteplikt. Rätt att anföra besvär i särskild ordning förelåg därför inte.

RÅ 1998 ref. 10

Västra Regionföreningen av Sveriges Tandläkareförbund – Utbildningsverksamhet bedömdes som rörelse med naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet.

Föreningen hade enligt stadgarna till syfte att som självständigt organ främja odontologisk vetenskap och utbildning, att till självkostnadspris tillhandahålla efter- och vidareutbildning för medlemmarna samt att medverka i sådan utbildning för övrig tandvårdspersonal. Medlemmar i föreningen var dels ett antal lokalföreningar dels de aktiva medlemmarna i lokalföreningarna, vilka var yrkesverksamma tandläkare. Även tandläkare som inte var medlemmar kunde delta i kursverksamheten mot viss mindre extra avgift.

Regeringsrätten konstaterade att det förhållandet att en juridisk person saknar vinstsyfte i sin verksamhet enligt praxis inte behöver hindra att verksamheten betraktas som näringsverksamhet, förutsatt att den inte har för begränsad omfattning. Att verksamheten bedrivs på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning utesluter inte att en verksamhet skattemässigt behandlas som rörelse. Den i målet aktuella kursverksamheten bedrevs stadigvarande, hade betydande omfattning och finansierades med avgifter från kursdeltagarna och Regeringsrätten fann därför att den klart kunde betraktas som rörelse.

För att bedöma den subjektiva skattskyldigheten prövade domstolen sedan om föreningen hade ett huvudsakligen allmännyttigt

ändamål utan begränsning till medlemmarnas ekonomiska intressen. Att på självkostnadsbasis tillhandahålla s.k. efter- och vidareutbildning för tandläkare och annan tandvårdspersonal ansågs utgöra ett allmännyttigt ändamål. Att verksamheten skattemässigt klassificerades som rörelse påverkade inte denna bedömning. Att medlemmarna fått tillgång till utbildning till självkostnadspris och att de haft nytta av denna i sin förvärvsverksamhet innebar inte att verksamheten tillgodosatt deras ekonomiska intressen.

Regeringsrätten fann att den av föreningen bedrivna kursverksamheten var just det medel varigenom föreningen tillgodosåg sitt stadgeenliga allmännyttiga ändamål. På grund härav hade verksamheten naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet och inkomsten skulle därför undantas från beskattning.

RÅ 1999 ref. 7

En som ideell förening betecknad sammanslutning ansågs utgöra en oregistrerad ekonomisk förening. Upplösning av sammanslutningen har inte föranlett beskattningskonsekvenser.

Föreningen var en sammanslutning av aktiebolag som bedrev butiksförsäljning. Huvudfrågan i målet var om föreningen var en juridisk person. Regeringsrätten gjorde den bedömningen att föreningen hade till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen och att den bedrivna näringsverksamheten var av betydande omfattning, bestående av egen detaljhandel samt försäljning till butiksaktiebolagen (medlemmarna) och föreningen ansågs därigenom bedriva ekonomisk verksamhet. Detta ledde till bedömningen att föreningen i stor utsträckning hade karaktär av ekonomisk förening, vilket också i viss omfattning varit så som medlemmarna behandlat sitt engagemang i föreningen. En förening som genom ekonomisk verksamhet tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen kan inte vara en ideell förening. Föreningen ansågs därför som en oregistrerad ekonomisk förening och den var således ingen juridisk person. Upplösningen skulle därför inte föranleda några beskattningskonsekvenser.

RÅ 1999 ref. 25

Friluftsförbundet Göteborgs Distriktsförbund – Idrottslig verksamhet? Sociala avgifter.

Frågorna i målet var dels om Friluftsförbundet kunde anses ha till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet i den mening som avsågs i den undantagsbestämmelse i lagen om socialavgifter som anger att avgifter inte utgår om underlaget understiger ett halvt basbelopp, dels om aktiva lägerledare kunde anses som idrottsutövare.

I prop. 1976/77:135 s. 75 om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar m.m. uttalades att till idrott allmänt torde räknas även friluftsliv. Motsvarande ståndpunkt framgår i prop. 1990/91:76 s. 10 om socialavgifter för vissa idrottsutövare och uttrycks där som ”normalt en organisation som är ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller därmed jämförlig organisation”.

Regeringsrätten konstaterade att statsmakterna vid flera tillfällen uttalat sig för att någon skillnad inte kan göras mellan idrott och friluftsliv i nu aktuellt avseende. Uttalandet i prop. 1990/91:76 ansåg Regeringsrätten inte utesluta att även annan verksamhet än sådan som anordnades av en till Riksidrottsförbundet ansluten organisation kunde betraktas som idrottslig. Domstolen konstaterade också att Friluftsförbundet fick bidrag från det s.k. idrottsanslaget, vilket administrerades av Riksidrottsförbundet.

Regeringsrätten kom fram till att verksamheten avsåg av distriktsförbundet anordnade läger med skid- och/eller skridskoåkning, kanotning, orientering, klättring, gång, poängpromenader och gymnastik samt att någon klar gräns mellan idrott och friluftsliv inte gick att dra samt att detta särskilt gällde inom motionsidrotten. Den verksamhet Friluftsförbundet arbetar för ansågs fylla samma funktion – att uppmuntra till regelbunden fysisk aktivitet och därigenom bidra till ökad hälsa. Till följd härav ansågs Friluftsförbundet vara en sådan ideell förening som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet.

Regeringsrätten kom också fram till att de ideella ledare och instruktörer som fungerat som aktiva lägerledare skulle jämföras med sådana idrottsutövare som avses i den ovan nämnda undantagsbestämmelsen i socialavgiftslagen.

RÅ 1999 ref. 50

Hovshaga Allmänna Idrottsförening – Rockmusikonsert är hävdvunnen verksamhet.

Föreningen, som var inriktad på idrottslig ungdomsverksamhet, avsåg att i samarbete med ett kommersiellt musikbolag arrangera en årligen återkommande rockkonsert. Av utredningen framgick att idrottsföreningens ideella insatser bestod i att ordna konsertplats, ordna med inhägnader och avgränsningar, tillhandahålla sanitära arrangemang, ordna tillstånd för utskänkning, hyra vakter och ordna elektricitet. Föreningen stod även för marknadsföring av konserten och biljettförsäljning. I allt väsentligt skulle föreningens åtgärder ske genom omfattande frivilliga insatser av föreningens ledare och föräldrar till föreningens ungdomar. Musikbolagets medverkan bestod främst i att förmedla artister till konserten och att med egen personal ansvara för ljud- och ljussättning, scenuppbyggnad och dekor.

Regeringsrätten fann att rockkonserten kunde hänföras till sådan 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.

Det kan tilläggas att Regeringsrätten när det gäller hävdrekvisitet uttalade att den uppräknade av hävdvunnen verksamhet som då fanns i lagtexten inte var uttömmande samt att det inte heller kan antas ha varit avsett att tillämpningen skulle läsas fast vid de specifika förhållanden som var rådande vid lagstiftningens tillkomst på 1970-talet.

RÅ 1999 not. 56

Kollektivavtalsstiftelse under bildande – Fråga om stiftelsebildning och inskränkt eller oinskränkt skattskyldighet.

Frågan var om det genom det planerade förfarandet bildats en stiftelse som uppfyllde kraven enligt dåvarande 7 § 4 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt (numera 7 kap. 16 § IL). Kravet för inskränkt skattskyldighet var att stiftelsen bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utge avgångsersättning till friställda arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller riskerade att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet. Det skulle alltså vara fråga om en stiftelse som bildats på angivet sätt och med i lagen angivet ändamål.

Regeringsrätten fann att stiftelsen var bildad enligt avtal på i det nämnda lagrummet angivet sätt och att den uteslutande eller så gott som uteslutande skulle tillgodose ovan angivna ändamål, varför den var inskränkt skattskyldig. Frågan om det var en vanlig stiftelse eller kollektivavtalsstiftelse saknade enligt Regeringsrätten i princip betydelse.

RÅ 1999 not. 216

Riksorganisationen A, Distriktsidrottsförbundet B och den lokala idrottsföreningen C – Deltagande i lotteri.

Frågan som ställdes i en ansökan om förhandsbesked gällde om en riksorganisation, ett distriktsförbund respektive en lokal idrottsförening hade rätt till skattebefrielse för sina inkomster vid anordnande av visst lotteri. Tillstånd till lotteriet var meddelat riksorganisationen tillsammans med andra riksorganisationer. Ett av riksorganisationerna indirekt ägt bolag hade fått i uppdrag att genomföra lotteriet med hjälp av distrikts- och lokalföreningar. Distriktsförbundets uppgift skulle vara att sköta distribution av lotter och vinster medan försäljningen av lotter skulle ske genom lokalföreningarna. Alternativt skulle distriktsförbundets verksamhet skötas av ett aktiebolag, helägt eller ägt av utomstående. Frågan som ställdes var om inkomsterna från lotteriet var hävdvunnen inkomst

för A, B respektive C. En annan fråga var också vilken inverkan det hade om anställda skötte hanteringen.

Skatterättsnämnden konstaterade, med hänvisning till rättsfallet RÅ 1992 ref. 68 att enbart lotteriets betydande omfattning inte i sig hindrade att inkomsterna kunde anses som hävdvunna. Däremot ansågs frågan om i vilken utsträckning en verksamhet måste utföras av enbart ideellt arbetande krafter för att anses som hävdvunnen oklar, något man särskilt ansåg gällde verksamheten i B. Men nämnden kom fram till att enbart det förhållandet att hanteringen av lotteriet skulle ske med hjälp av anställda inte innebar ett absolut hinder mot att anse inkomsterna skattefria hos förbundet. Varken A, B eller C ansågs skattskyldiga för ifrågavarande inkomster.

Efter överklagande till Regeringsrätten, som enbart gällde distriktsförbundet B, förklarade domstolen att den gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden vad gällde anställdas medverkan i lotteriet. Däremot undanröjdes förhandsbeskedet av Regeringsrätten beträffande frågan om aktiebolagets medverkan i lotteriet då förutsättningarna för att lämna ett förhandsbesked i den frågan var för oklara.

RÅ 2000 ref. 14

Studieförbundet X – utbildningsverksamhet/uppdragsutbildning har ansetts utgöra en förvärvskälla.

Studieförbundet X, vars medlemmar utgjordes av ett antal fackliga organisationer, bedrev utan vinstsyfte utbildnings- och kulturaktiviteter av olika slag inom skilda områden. X:s verksamhet utgjordes dels av statsbidragsberättigad utbildning med budgeterade intäkter om 347 milj. kr, dels av intäkter avseende den icke statsbidragsberättigade utbildningen budgeterade till 87 milj. kr. Av den sist nämnda summan var 54 milj. kr hänförlig till det s.k. kunskapslyftet, 20 milj. kr. till EU-finansierade arbetslöshets- och utvecklingsutbildning, 10 milj. kr. uppdragsutbildning för länsarbetsnämnderna och 3 milj. kr. till distansutbildning på uppdrag av högskolor. De totala budgeterade intäkterna uppgick till 434 milj. kr och det beräknade överskottet till 8 milj. kr.

Regeringsrätten, som vid sin prövning utgick från att X var en ideell förening som uppfyllde kraven för inskränkt skattskyldighet, konstaterade att all utbildningsverksamhet som X bedrev skatte-

mässigt var att anse som näringsverksamhet, men att en stor del utgjorde ett direkt led i X:s ideella folkbildningsarbete. Inkomst av denna del av verksamheten hade naturlig anknytning till X:s allmännyttiga ändamål, varför den – bedömd för sig – uppfyllde kraven för skattebefrielse. När det gällde uppdragsutbildningen måste det, trots att den hade ett klart samband med övrig utbildningsverksamhet, beaktas att den hade betydande omsättning och bedrevs under affärsmässiga former på en konkurrensutsatt marknad. På grund härav uppfyllde den – sedd isolerad – inte det för skattebefrielse ställda kravet på naturlig anknytning till X:s allmännyttiga ändamål. Den kunde inte heller hänföras till hävdvunnen verksamhet.

Regeringsrätten fann alltså att den av X bedrivna utbildningsverksamheten bestod både av en del som uppfyllde villkoren för skattebefrielse och en del som inte uppfyllde dessa villkor. Men då all utbildningsverksamhet i allt väsentligt hade samma organisation och innehåll och någon skiljelinje inte kunde dras mellan de olika delarna fann Regeringsrätten att all utbildningsverksamhet var att hänföra till en och samma särskilda förvärvsverksamhet. En konsekvens av detta var att utbildningsverksamheten kunde bli helt skattefri om den till huvudsaklig del skulle kunna hänföras till den utbildningsverksamhet som i sig uppfyllde villkoren för skattebefrielse. Denna fråga om tillämpning av huvudsaklighetsprincipen avvisades dock av Regeringsrätten, främst av instansordningsskäl.

RÅ 2000 ref. 53

Helsingborgs IF – inget undantag från skattskyldigheten för reklamintäkter från eget bolag.

I målet var det fråga om att en idrottsförening till ett helägt dotterbolag upplåtit en exklusiv rätt att i reklamsammanhang utnyttja föreningens namn, utrymmen på idrottsanläggningar m.m. med skyldighet för bolaget att aktivt marknadsföra föreningen och sälja reklam samt souvenirer. För dessa rättigheter skulle bolaget utge royalty till föreningen. Frågan i målet var om dessa royaltyinkomster var skattefria för föreningen.

Skatterättsnämnden, vars bedömning Regeringsrätten instämde i, uttalade att även om det i bolagets verksamhet ingick att sprida information om föreningen och dess verksamhet, det ändå var fråga

om att på kommersiell basis i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja den goodwill som är förenad med föreningen och dess idrottsliga verksamhet. Denna verksamhet kunde därför inte anses ha annat samband med den ideella verksamheten än att finansiera denna. Således konstaterades att inte ens om föreningen hade bedrivit denna verksamhet själv hade den kunnat bli skattebefriad på grund av naturlig anknytning.

Däremot ansågs verksamheten, om den hade bedrivits av föreningen själv, ha kunnat betraktas som hävdvunnen verksamhet. När det gäller hävdvunna inkomster ansågs att det föreligger ett absolut krav att verksamheten bedrivs av föreningen själv. Det förhållandet att föreningen tar hjälp av annan är inte diskvalificerande, men när all verksamhet av visst slag överlåtits till annan att bedriva mot del av vinsten i form av royalty kan verksamheten inte till någon del anses bedriven av föreningen. Föreningen ansågs därför skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet för de uppburna royaltyinkomsterna.

RAÅ 2001 ref. 17

Stiftelsen Stockholms Sjömanshem – Avkastningsberäkning. Fullföljdskravet m.m.

Stiftelsens ändamål var att utöva hjälpverksamhet bland behövande sjömän, lämna understöd till deras försörjning, lämna understöd för beredande av undervisning och utbildning av sjömän samt i mån av resurser utöva sådan hjälpverksamhet och lämna understöd till sjömännens familjer. Regeringsrätten fann att stadgarnas ändamålsbeskrivning i sin helhet rymdes inom 7 § 6 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt, SIL, (7 kap. 4 § IL) och att stiftelsen även i övrigt endast främjade kvalificerade ändamål.

När det gäller *avkastningsberäkningen* redogjorde Regeringsrätten för bakgrunden till rättsläget och uttalade därefter sin bedömning i frågan på följande sätt.

Av uttryckliga bestämmelser i 1 § 3 mom. och 2 § 1 mom. SIL följer efter reformen att en stiftelse – även om den är en renodlad s.k. avkastningsstiftelse – har rätt att vid inkomsttaxeringen göra kostnadsavdrag enligt de regler som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. I enlighet med den nyss angivna principiella utgångspunkten bör då dessa regler tillämpas också vid avkastningsberäkningen. För en sådan ordning talar dessutom att det – av praktiska och systematiska

skäl och med hänsyn till kraven på likformighet och förutsebarhet – är en fördel att kunna falla tillbaka på en aktuell lagreglering. Det bör också beaktas att en ordning som innebar att de nya kapitalbeskattningsreglerna tillämpas vid taxeringen och de äldre reglerna vid avkastningsberäkningen skulle kunna få materiellt olämpliga effekter (Melz har i sin i målet åberopade skrivelse pekat på konsekvenserna i ett sådant system av att olika periodiseringsregler gäller för kapitalinkomster före och efter skattereformen). Det bör slutligen framhållas att de uttalanden i prop. 1989/90:110 som RSV åberopat knappast omfattar en sådan fråga som rätten till avdrag vid avkastningsberäkningen utan synes ta sikte på utformningen av de regler som anger gränsen mellan inkomstslag som kan omfattas av skattebefrielse och inkomstslag som alltid skall beskattas. – På grund av det anförda finner Regeringsrätten att övervägande skäl talar för att avdrag vid avkastningsberäkningen efter reformen bör medges enligt de principer som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Det betyder att avdrag bör medges inte bara för ränta och för de kapitalförvaltningskostnader som accepterades även före reformen (t.ex. depåavgifter och bankfacksavgifter) utan i princip också för andra förvaltnings- och administrationskostnader, under förutsättning att de är att hänföra till omkostnader för kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande och således inte till t.ex. stiftelsens fullföljdsverksamhet. – I målet har diskuterats vilken betydelse som vid avkastningsberäkningen bör tillmätas det förhållandet att realisationsvinster inte räknas in i avkastningen. – – Enligt Regeringsrättens mening kan principiella skäl anföras för och emot båda de nu redovisade synsätten. Inte minst av praktiska skäl bör det dock i normalfallet kunna godtas att en stiftelses förvaltningskostnader beaktas vid avkastningsberäkningen utan hinder av att förvaltningen gett till resultat att viss del av avkastningen inte uppburits i form av löpande avkastning utan som realisationsvinst. I särskilda fall, t.ex. när förvaltningen varit ensidigt inriktad på att uppnå avkastning i form av realisationsvinster eller när ett betydande och kostsamt arbete har lagts ner på att skapa förutsättningar för en viss bestämd försäljning, kan det kanske finnas fog för att hålla vissa av kostnaderna för förvaltningen utanför avkastningsberäkningen. Det kan tilläggas att sådana försäljningskostnader (kostnader för mäklare, advokat, värdering m.m.) som enligt realisationsvinstreglerna får beaktas genom avräkning från försäljningspriset självfallet inte bör få dras av vid avkastningsberäkningen.

Regeringsrätten fann att stiftelsens uppfattning om vilka kostnader som bör dras av vid avkastningsberäkningen i allt väsentligt var godtagbar och att några sådana särskilda omständigheter som skulle kunna motivera att kostnader hänförliga till värdepapperstransaktioner undantogs från avkastningsberäkningen inte framkommit. Det konstaterades att en mer exakt avgränsning än den som nu

gjorts inte heller var nödvändig för att bestämma utgången i målet med hänsyn till vad som i målet angetts om fullföljdsverksamheten.

Fullföljdskravet ställer krav på att verksamheten ska ha bedrivits eller kunna väntas komma att bedrivas i en omfattning som är skälig i förhållande till avkastningen. Detta brukar uppfattas som ett krav på att viss del av avkastningen löpande ska komma till användning i verksamheten (jfr SOU 1939:47 s. 62 och prop. 1942:134 s. 51).

I frågan om *fullföljdsverksamhet* framhöll Regeringsrätten att en väsentlig fråga är vilket eller vilka led i en stiftelses totala verksamhet som i detta sammanhang ska beaktas och fortsatte:

I den frågan kan till en början slås fast att den del av verksamheten som syftar till att förvärva och bibehålla avkastningen inte skall betraktas som fullföljdsverksamhet (kostnaderna för den delen av verksamheten beaktas enligt det föregående vid avkastningsberäkningen). Lika klart är å andra sidan att åtgärder som kan anses direkt och omedelbart främja det kvalificerade ändamålet skall räknas med, t.ex. en avkastningsstiftelses utbetalning av stipendier, bidrag och annat ekonomiskt stöd till destinatärerna. Beträffande de övriga leden i en stiftelses verksamhet är rättsläget mera oklart. – – – Enligt Regeringsrättens mening finns det skäl att vid bedömningen av den nu aktuella frågan utgå från att det är ett betydande allmänintresse att stiftelsernas verksamhet verkligen ges en sådan inriktning att verksamheten på ett rationellt och ändamålsenligt sätt främjar just det eller de intressen som lagstiftaren har velat tillgodose genom skattebefrielsen. För avkastningsstiftelsernas del torde det framför allt finnas behov av att precisera de kriterier som skall tillämpas vid urvalet av stödmottagare, att sprida information till och etablera kontakter med dem som tillhör destinatärkretsen, att granska och pröva inkomna ansökningar och att i efterhand följa upp resultatet av bidragsgivningen. Om stiftelserna vid tillämpningen av fullföljdskravet inte ges tillräckligt utrymme för att med bibehållen skattefrihet bekosta åtgärder av detta slag, föreligger en påtaglig risk för att lagstiftningens syfte motverkas. Att hänvisa stiftelserna till att bekosta åtgärderna inom ramen för den schablonmässigt bestämda disponibla kvoten framstår inte som en lämplig lösning, eftersom behovet av åtgärder torde variera kraftigt från den ena stiftelsen till den andra och kostnaderna av den anledningen knappast lämpar sig för en sådan schablonisering (jfr Melz, a.a., s. 177). Ett ytterligare argument mot denna lösning är att det i fråga om andra stiftelser än de renodlade avkastningsstiftelserna ofta torde bli svårt att på ett tillfredsställande sätt göra den förutsatta avgränsningen mellan å ena sidan åtgärder som direkt och omedelbart främjar det kvalificerade ändamålet och å andra sidan övriga led i verksamheten. Riskerna är därmed stora att det inte går att upprätthålla neutralitet vid behandlingen av avkastningsstiftelser respektive verksamhetsstiftelser. – Det hittills sagda innebär att materiella skäl talar

för en lösning som för avkastningsstiftelsernas del innebär att den verksamhet med planering, information, granskning, urval, uppföljning m.m. som nyss berörts får räknas som led i själva fullföljdsverksamheten. I fråga om stiftelser som – vid sidan av bidragsgivning eller som enda verksamhet – bedriver ideell egenverksamhet av t.ex. det slag som är aktuellt i målet – – – bör på motsvarande sätt gälla att som fullföljdsverksamhet får räknas samtliga led i den integrerade egenverksamhet som syftar till att främja ett eller flera kvalificerade ändamål. Mot den nu skisserade ordningen kan visserligen anföras att den kan föranleda kontrollproblem, eftersom det kan finnas risk för att vissa stiftelser försöker missbruka systemet genom att hänföra orimligt stora eller i sammanhanget ovidkommande kostnader till fullföljdsverksamheten. Kontrollproblemen torde dock inte bli så betydande att de skulle utgöra något hinder mot att tillämpa den här avsedda ordningen. – Regeringsrättens slutsats av dessa överväganden är att man som fullföljdsverksamhet bör godta inte endast de åtgärder som direkt och omedelbart främjar det kvalificerade ändamålet utan även övriga, nyss beskrivna led i den integrerade verksamhet som syftar till att tillgodose ändamålet. En sådan tillämpning får anses stå i överensstämmelse med den aktuella lagstiftningens syfte och kan inte anses oförenlig med hittillsvarande praxis.

När det gäller bedömningen i målet konstaterade Regeringsrätten att de kostnader som stiftelsen betraktade som fullföljds-kostnader utgjordes av – utöver redovisade utgifter för understöd och stipendier – delar av lönekostnader och styrelsearvoden samt telefonkostnader. Dessa och övriga som fullföljds-kostnader betecknade kostnader ansågs utgöra en integrerad del av den ideella verksamheten. De kostnader som inte var hänförliga till kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande borde enligt Regeringsrätten räknas som kostnader i fullföljdsverksamheten.

När det gäller *användningsgrad och tidsperiod* anförde Regeringsrätten:

Som redan berörts anses fullföljdskravet innebära att en viss del av avkastningen skall användas i fullföljdsverksamheten. I förarbetsuttalanden, offentligt utredningsarbete och doktrin har sedan länge antagits att utgångspunkten bör vara att ”cirka 80 procent” eller ibland ”75–80 procent” av avkastningen skall komma till användning för kvalificerat ändamål. Den relativt sparsamma praxis som finns på området motsäger inte detta antagande. Det har ibland hävdats att den angivna användningsgraden innefattar ett alltför strängt krav som inte ger tillräckligt utrymme för inflationsskydd och konsolidering. Normen får dock anses ha blivit så pass fast etablerad att det knappast är en uppgift för rättstillämpningen att lägga fast någon väsentligt annorlunda utgångspunkt för fullföljdsbedömningen. – Av den lagtext som reglerar fullföljdskravet framgår att bedömningen skall avse full-

följden ”under längre tid”. Prövningen skall alltså inte begränsas till hur avkastningen har använts under det aktuella beskattningsåret. Enligt gängse uppfattning bör prövningen omfatta en femårsperiod (i normalfallet 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 normalfallet rimligt tidsperspektiv. – Av det redan sagda framgår att den angivna användningsgraden och tidsperioden inte bör uppfattas som några för alla situationer bindande normer utan att de närmast fyller funktionen att ange riktlinjerna för en bedömning vid vilken både kravet på användningsgrad och tidsperspektivet kan behöva modifieras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Strängare krav än de angivna bör dock knappast kunna komma i fråga. Detta betyder med andra ord att en stiftelse som kan visa att den, sett över den senaste femårsperioden, har använt minst 80 procent av avkastningen för kvalificerat ändamål bör kunna räkna med att fullföljdskravet anses uppfyllt. – Bortsett från det senast sagda bör det finnas utrymme för att ibland modifiera kravet på användningsgrad med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Det kan exempelvis förhålla sig så att en nybildad stiftelse under ett uppbyggnadsskede har ett särskilt behov av konsolidering. I ett sådant fall kan det möjligen finnas skäl för att under en övergångsperiod kräva en något lägre användningsgrad än den nyss angivna. När det gäller tidsperspektivet framstår den senaste femårsperioden inte som någon lämplig norm i t.ex. de fall då stiftelsen just har börjat sin verksamhet eller efter en permutation har fått väsentligt ökade möjligheter att verka för ett kvalificerat ändamål. I fall av detta slag bör det finnas möjlighet att anse fullföljdskravet uppfyllt redan det första beskattningsår som stiftelsen efter bildandet eller permutationen når upp till erforderlig användningsgrad, förutsatt att omständigheterna är sådana att det kan förväntas att fullföljdsverksamheten kommer att upprätthållas av stiftelsen i erforderlig utsträckning under de närmast följande åren. I detta sammanhang bör nämnas att gällande regelsystem får anses ge visst utrymme för att vid fullföljdsbedömningen beakta vad som har inträffat efter det beskattningsår som är föremål för prövning (s.k. eftersyn).

Sammanfattningsvis fann Regeringsrätten att stiftelsen främjat endast kvalificerade ändamål samt att de av stiftelsen redovisade kostnaderna antingen skulle beaktas vid avkastningsberäkningen eller anses hänförliga till fullföljdsverksamheten. Den av stiftelsen gjorda fördelningen av kostnaderna mellan dessa ändamål ansågs i princip kunna godtas. Stiftelsen ansågs således ha uppnått erforderlig användningsgrad i det tidsperspektiv som var relevant i målet och följaktligen uppfyllt fullföljdskravet, vilket innebar att den var inskränkt skattskyldig.

RÅ 2001 ref. 65

Stiftelsen Vargöns Smältverk – Fullföljdskravet för nybildad stiftelse.

Stiftelsen hade enligt stadgarna till ändamål att främja vetenskaplig forskning och undervisning samt utbildning av ungdom inom metallurgi, energi- och processteknik. Den bildades den 22 december 1988 och hade enbart försumbara intäkter under det första året, varför det ansågs berättigat att vid bedömning av användningsgraden bortse från detta år. Under det första hela verksamhetsåret 1989 uppgick användningsgraden till 170 procent, för att inte under något av åren därefter (1990–1993) uppgå till mer än knappt 52 procent och för åren 1989–1992 och 1989–1993 i genomsnitt till knappt 35 respektive 38 procent.

Regeringsrätten hänvisade inledningsvis till sitt avgörande i rättsfallet RÅ 2001 ref. 17 (se ovan) när det gäller grunderna för bedömningen av fullföljdskravet och att utgångspunkten för fullföljdsbedömningen är den som sedan länge antagits gälla, nämligen att ”cirka 80 procent” eller ”75–80 procent” av avkastningen ska komma till användning för kvalificerat ändamål. Domstolen uttalade därefter följande:

Regeringsrätten har också betonat att både kravet på användningsgrad och tidsperspektivet kan behöva modifieras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och att den senaste femårsperioden inte framstår som någon lämplig norm i t.ex. de fall då stiftelsen just har börjat sin verksamhet. Det bör i fall av detta slag finnas möjlighet att anse fullföljdskravet uppfyllt redan det första beskattningsår som stiftelsen efter bildandet når upp till erforderlig användningsgrad, förutsatt att omständigheterna är sådana att det kan förväntas att fullföljdsverksamheten kommer att upprätthållas av stiftelsen i erforderlig utsträckning under de närmast följande åren. Regeringsrätten konstaterar också att gällande regelsystem får anses ge visst utrymme för att vid fullföljdsbedömningen beakta vad som har inträffat efter det beskattningsår som är föremål för prövning (s.k. eftersyn).

Regeringsrätten prövade härfter om det kan ställas lägre krav under de första åren och om det även är godtagbart att någon användning av avkastningen inte alls sker och anförde:

Av olika skäl torde det ofta inträffa att en stiftelses verksamhet inte kan ha full omfattning redan från bildandet. I målet har stiftelsen pekat på svårigheterna att omedelbart finna former och principer för den bidragsgivning som den kvalificerade verksamheten består i. Vidare har stiftelsen åberopat svårigheterna att finna en lämplig långsiktig

placering av stiftelsens medel särskilt mot bakgrund av det svårbedömda ekonomiska läget vid den aktuella tiden. Stiftelsen har också gjort gällande att det skulle vara tillräckligt att ett visst års inkomst kommer till användning för det kvalificerade ändamålet inom tre år. – Enligt Regeringsrättens mening kan omständigheterna ofta vara sådana att det finns skäl att godta en lägre användningsgrad under de första åren. Ett sådant skäl kan vara den av stiftelsen anförda omständigheten att det kan vara svårt att finna former och principer för bidragsgivningen. Vidare bör kunna godtas att en stiftelse, i vart fall under det eller de första åren av sin verksamhet, kan ha vissa svårigheter att under beskattningsåret bedöma årets intäkter och utrymmet för bidragsgivningen. Däremot kan det inte finnas någon rätt att, som stiftelsen hävdar, avvakta i tre år med användningen. Det kan påpekas att den av stiftelsen nämnda svårigheten att finna en definitiv placering av stiftelsens medel inte i sig utgör något skäl mot att använda den faktiskt erhållna avkastningen på grund av den tillfälliga placeringen för det kvalificerade ändamålet. Osäkerheten kan dock anses ha utgjort ett godtagbart skäl till en viss försiktighet i användningen. Hur låg användningsgrad som kan godtas kan inte anges generellt utan måste bli beroende av förhållandena i det enskilda fallet, i synnerhet svårigheterna att få verksamheten i full funktion.

Regeringsrätten uttalade sig därefter om s.k. eftersyn:

I målet har stor uppmärksamhet riktats mot möjligheten att genom eftersyn beakta efterföljande beskattningsår. Det finns anledning att redan inledningsvis peka på att eftersyn endast i mycket begränsad omfattning kan användas vid den egentliga taxeringen. Det är endast förhållandena under den tidigare delen av taxeringsåret som kan bli kända innan grundläggande beslut om taxering skall fattas. Inför omprövningsbeslut kan även senare tidsperioder vara kända, särskilt vad gäller omprövning till den skattskyldiges förmån. Det är alltså inte möjligt att som ett reguljärt led i en beräkning av om fullföljdskravet är uppfyllt ta hänsyn till de faktiska förhållandena under efterföljande år. Vidare bör det inte komma i fråga att en stiftelse, som ett visst beskattningsår ansetts uppfylla fullföljdskravet på grund av 80 procent användning under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren, i efterhand får beslutet ändrat för detta beskattningsår på grund av låg användning under året efter beskattningsåret. De praktiska begränsningarna gäller, om än i mindre omfattning, också domstolsprocessen, framför allt i första instans. Det anförda leder till att förhållandena under efterföljande år får behandlas på ett mer nyanserat sätt och främst ha betydelse för att förstärka eller modifiera slutsatserna av tidigare förhållanden och för bedömningen av om det kan förväntas att fullföljdsverksamheten kommer att upprätthållas av stiftelsen i erforderlig utsträckning under de närmast följande åren. Sistnämnda bedömning, som till en början alltså utgör en prognos för framtiden, kommer således att i viss mån kunna beläggas. Någon all-

mänt giltig gräns för hur många år som kan beaktas kan inte bestämmas. Det är dock tydligt att förhållandena under de närmaste åren efter beskattningsåret har väsentligt större betydelse för bedömningen än förhållandena under senare år.

Regeringsrätten gjorde sammantaget den bedömningen att stiftelsen de aktuella taxeringsåren fick anses uppfylla kravet på användningsgrad och därför var inskränkt skattskyldig.

RÅ 2002 ref. 6

Mölnbalds kommunns konstförening.

Konstföreningens verksamhet bestod enligt stadgarna dels i utlottning av konstverk till medlemmar, dels konstvisningar och föredrag. Verksamheten finansierades med medlemsavgifter och man ordnade årligen utlottning av konstverk, studiebesök till utställningar samt föredrag.

Kammarrätten, vars bedömning Regeringsrätten instämde i, fann att utlottningen framstod som ett naturligt led i föreningens verksamhet. Dessutom hade föreningen företagit ett flertal studiebesök och resor till aktuella utställningar varje år. Mot bakgrund härav ansågs föreningen uppfylla förutsättningarna för inskränkt skattskyldighet.

RÅ 2003 ref. 55

AB Tennisstadion – Uthyrning av tennisbanor i specialbyggnad, ej skattskyldighet för hyresinkomsterna.

Ett aktiebolag 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 som specialbyggnader. Regeringsrätten instämde i länsrättens och kammarrättens bedömning att de inkomster som bolaget fick från uthyrningen kunde anses härröra från 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.

RÅ 2003 not. 96

Stiftelsen Sällskapet Barnavård – vad är löpande avkastning? Fullföljdskravet.

Den del av avkastningen på en aktieobligation som är hänförlig till ränta och annan inkomst på grund av innehavet enligt 42 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen ska beaktas vid bedömning av fullföljdskravet. I avgörandet hänvisas till rättsfallet RÅ 2003 ref. 48 för bedömningen av vad som utgör ränta och annan löpande avkastning; frågan i det målet var om fördelning av avkastningen på en aktieobligation av ifrågavarande slag.

RÅ 2004 ref. 76

Centerpartiet i Västmanland – Tillskott till en nybildad stiftelse inom samma intressesfär räknas inte som fullföljd.

I samband med likvidation och utskiftning från en ekonomisk förening, där ett antal ideella föreningar med politiska ändamål var medlemmar, beslutades om bildande av en stiftelse. Denna stiftelses ändamål skulle främja motsvarande ändamål som föreningarna.

Såväl Skatterättsnämnden som Regeringsrätten konstaterade att vad som skiftas ut till föreningen utöver inbetald insats enligt 42 kap. 19 § inkomstskattelagen utgör utdelning och ska beaktas vid bedömningen av om fullföljdskravet uppfylls.

När det gällde frågan om tillskottet till stiftelsen kunde räknas föreningen till godo vid fullföljdsberäkningen konstaterade Regeringsrätten att detta inte var möjligt. Syftet med fullföljdskravet är att hindra att fondering i annat än begränsad omfattning görs med obeskattade medel. Genom stiftelsen kom en fondering till stånd inom samma intressesfär som föreningen tillhörde. Enligt Regeringsrätten uppfyller en sådan användning av avkastningen inte kravet att denna ska tas i anspråk för att främja kvalificerade ändamål.

RÅ 2004 ref. 77

Stiftelsen Martinskolan Söders Waldorfskola – Allmänt undervisningsverk? Tillämpning av bestämmelserna i 7 § 4 mom. och 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt, SIL.

Stiftelsen bedrev verksamhet i form av förskola, fritidshem, grundskola, gymnasium samt som läkepedagogisk verksamhet även grundsärskola och särskolegymnasium. Enligt uppgift drevs verksamheterna inte med vinstsyfte. Stiftelsen uppgav att den bedrev en sammanhållen fostrans- och utbildningsverksamhet för barn och ungdomar med en integrerad pedagogisk uppgift, vilket är kännetecknande för och ett väsentligt inslag i waldorfpedagogiken.

Regeringsrätten konstaterade att begreppet allmänt undervisningsverk i första hand får anses ta sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte (se RÅ 1997 ref. 64). Som skolverksamhet får anses vad som motsvarar det offentliga skolväsendet för barn och ungdom enligt skollagen. Med stöd av detta hänförde Regeringsrätten den av stiftelsen bedrivna verksamheten i form av grundskola, gymnasium och läkepedagogisk verksamhet till sådan skolverksamhet som kan medföra att skolan blir begränsat skattskyldig som allmänt undervisningsverk. Samtidigt konstaterade Regeringsrätten att hela den verksamhet stiftelsen bedrev inte kunde frikallas från skattskyldighet på denna grund.

Martinskolan var således inte ett allmänt undervisningsverk och kunde därför inte frikallas från skattskyldighet med stöd av 7 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Då uppkom frågan om Martinskolans skolverksamhet kunde hänföras till 7 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Denna verksamhet fick emellertid i allt väsentligt anses innefatta olika utbildningsinsatser som i detta sammanhang föll utanför begreppet vård och uppfostran och inte avsåg lämnande av understöd till undervisning. Inte heller i övrigt var den av sådan art att den kunde medföra skattebefrielse. Med hänsyn härtill och då skolverksamheten inte bedrevs i ringa omfattning kunde verksamheten i övrigt inte medföra befrielse enligt nyssnämnda lagrum.

I rättsfallet har alltså konstaterats att två bestämmelser som båda avser att medföra lindring i beskattningen av ideellt bedriven verksamhet kan kollidera på ett sådant sätt att ingen del av i och för sig allmännyttiga verksamheter blir skattebefriad.

RÅ 2004 ref. 88

Villa Lidköping Bandyklubb – Räknas läkare som bistår en idrottsförening som idrottsutövare? Arbetsgivaravgifter.

Föreningen, som spelade bandy på elitnivå, anlätade en läkare som deltog vid samtliga matcher och tog emot spelarna under övrig tid när skador och sjukdomar drabbat dem. För detta erhöll läkaren en ersättning om 18 000 kr, vilket var lägre än ett halvt basbelopp. Föreningen ansåg att matchläkaren var att jämställa med en idrottsutövare och redovisade inga arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Regeringsrättens framhöll att bakgrunden till bestämmelsen gav vid handen att en relativt generös tolkning av begreppet idrottsutövare varit avsedd. – Oavsett det nu nämnda förhållandet föll det sig enligt Regeringsrättens mening inte naturligt att innefatta en läkare under begreppet idrottsutövare, även om denne bistår idrottsföreningen i samband med matcher och träningar. Till detta kom att det grundläggande syftet med bestämmelsen synes ha varit att undanta mindre ersättningar som närmast varit avsedd att täcka idrottsutövarens kostnader från avgiftsbeläggning. Av utredningen i målet framgick inte att den av klubben utbetalade ersättningen varit avsedd att täcka utgifter som läkaren haft i samband med sitt uppdrag för föreningen. Ersättningen ansågs i stället ha utgått för arbete som läkaren utfört inom ramen för sin ordinarie yrkesutövning. På grund härav konstaterade Regeringsrätten att den utbetalade ersättningen skulle räknas in i underlaget för de arbetsgivaravgifter som föreningen skulle betala.

RÅ 2004 ref. 93

Stiftelsen X – Uttagsbeskattning vid övergång från full skattskyldighet till inskränkt. Anskaffningsvärdet för tillgångar är lika med marknadsvärdet vid övergången.

Målet rörde en avkastningsstiftelse med tillgångar i form av delägar- och fordringsrätter. Stiftelsen, som varit inskränkt skattskyldig, övergick till att bli oinskränkt skattskyldig på grund av att den inte uppfyllde kravet på fullföljd. Stiftelsen övervägde att vidta åtgärder för att åter bli inskränkt skattskyldig. Utgångspunkten för den bedömning som skulle göras av övergången från oinskränkt till

inskränkt skattskyldighet var att stiftelsen inte bedrev någon näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen och att delägarrätterna inte utgjorde näringsbetingade andelar.

Regeringsrätten instämde i Skatterättsnämndens bedömning, enligt vilken stiftelsen skulle uttagsbeskattas om den åter uppfyllde kraven för inskränkt skattskyldighet och upphörde att vara skattskyldig för näringsverksamhet.

De delägarrätter och fordringsrätter som stiftelsen förvärvat i det tidigare skede då den var inskränkt skattskyldig ansågs anskaffade för ett belopp som motsvarade marknadsvärdet vid övergången från full till inskränkt skattskyldighet.

RÅ 2004 ref. 94

Stiftelsen Romersk-Katolska Kyrkan i Sverige och Trossamfundet Romersk-Katolska Kyrkan. Uttagsbeskattning vid överföring av stiftelsens tillgångar samt anskaffningsvärde för tillgångarna.

Stiftelsen företrädde den katolska kyrkan i Sverige och förvaltede dess egendom. Under år 2000 etablerades trossamfundet i enlighet med den nya lagen (1998:1593) om trossamfund. Stiftelsen avsåg att överföra sina uppgifter samt samtliga rättigheter och förpliktelser till trossamfundet.

Regeringsrätten konstaterade att förfarandet i princip medförde samma slag av rättsverkningar som en fusion. Bestämmelserna om kvalificerade fusioner och om underprisöverlåtelser var dock inte tillämpliga och stiftelsen skulle därför uttagsbeskattas med anledning av förfarandet.

De tillgångar som övertogs av trossamfundet ansågs anskaffade för det värde som legat till grund för uttagsbeskattningen.

RÅ 2004 ref. 129

Föreningen Cancerhjälpen – Uppenbar diskrepans mellan vad mottagaren betalar och vad som erhöles från föreningen främst i form av brevmärken – inte fråga om rörelse.

Föreningen hade till ändamål att verka för en förbättring av levnadsvillkoren för och reaktivering av cancerdrabbade samt att lämna bidrag till inköp av sjukhusutrustning. Ändamålet skulle

finansieras genom försäljning av brevmärken och vykort utan nämnvärt kommersiellt värde, men även genom medlemsavgifter och gåvor. Insamlingsverksamheten bedrevs per telefon dels av egen anställd personal, dels via ett telemarketingföretag.

Regeringsrätten konstaterade att föreningens verksamhet i allt väsentligt bestått i att presumtiva bidragsgivare kontaktats per telefon och tillfrågats om de ville stödja föreningen och dess verksamhet genom att lämna ett kontant bidrag, ofta mellan 100 och 365 kr. Givaren erbjöds som motprestation en karta med brevmärken eller en knappnål, med en inköpskostnad om ca 80 öre. Vidare konstaterades att verksamheten bedrivits genom anställd personal och i samarbete med ett s.k. telemarketingbolag.

Regeringsrättens bedömning var att det rådde en uppenbar diskrepans mellan vad som betalades av givaren och vad som erhöles från föreningen i form av främst brevmärken. Det som tillhandahölls av föreningen kunde i realiteten sägas helt sakna värde för mottagaren. Den verksamhet föreningen bedrev kunde inte anses konkurrera med någon på marknadsmässiga villkor bedriven verksamhet. Inte heller ansågs att föreningens kostnader, bl.a. i form av löner till medlemmar som var verksamma, var av sådan art att föreningen genom sin verksamhet i praktiken endast kommit att tillgodose vissa medlemmars eller andra personers intressen i stället för det stadgeenliga allmännyttiga ändamålet. Regeringsrätten fann att den verksamhet föreningen bedrev inte var att bedöma som rörelse. Någon beskattning av insamlingsverksamheten skulle därför inte ske.

RÅ 2004 ref. 131

Skandinavien-Japan Sasakawa Stiftelsen – mottagare i utlandet.

Stiftelsen hade grundats för att förstärka de vänskapliga förbindelserna mellan de skandinaviska länderna och Japan och i syfte att främja den fredliga utvecklingen mellan folken i dessa länder, öka den internationella förståelsen och bidra till fred i världen. Ändamålet skulle uppfyllas genom bidrag till vetenskaplig forskning och utveckling på vissa särskilt angivna områden inom dessa länder samt genom lämnande av understöd för beredande av undervisning och utbildning inom dessa områden.

Regeringsrätten ansåg att det var ostridigt att stiftelsens ändamål var kvalificerade samt att större delen av de utdelade medlen lämnats till mottagare utanför Sverige. När det gäller betydelsen av det sistnämnda förhållandet konstaterade Regeringsrätten att det visserligen finns ett uttalande i förarbetena som skulle kunna tyda på att den inskränkta skattskyldigheten verkligen anknytts till det allmännas gagn och att sådana stiftelser skulle omfattas av reglerna som verkade på områden inom vilka positiva insatser från det allmännas sida ansågs ofrånkomliga i den mån de inte tack vare enskildas initiativ befanns överflödiga. Men Regeringsrätten konstaterade att de i lagtexten utförda bestämmelserna hade utformats som endast allmänt hållna beskrivningar av de kvalificerade ändamålen och inte lämnade något utrymme för en begränsning som endast gagnar det svenska samhället. Stiftelsen var alltså inskränkt skattskyldig.

RÅ 2004 not. 137

Familjen E.B:s stiftelse Mariagården – Stiftelsen ansågs inte bedriva hjälpverksamhet bland behövande. Fastighetstaxering.

Stiftelsen hade till ändamål att bereda tillgång till bostad med reducerad hyra för personer (pauvres honteux) boende på viss ort, företrädesvis från viss församling. Under utredningen angav stiftelsen att de boende på Mariagården är äldre ensamma damer som lever under knappa förhållanden. Vidare uppgav man att de boende i de allra flesta fall är kända inom församlingen sedan lång tid tillbaka före inflyttningen. Genom den nära anknytningen till församlingen har stiftelsen ofta en ingående kännedom om en presumtiv hyresgästs levnadsförhållanden, varför antagningen kunnat ske på ett smidigt och okomplicerat sätt. Stiftelsen uppgav vidare att, för att hjälpbehovet skulle kunna dokumenteras, man infört skriftlig ansökan om boende med angivande av inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Den hyra som dessa boende betalade motsvarade i princip uppvärmningskostnaderna.

Regeringsrätten hänvisade i sitt avgörande till rättsfallet RÅ81 1:28 i vilket domstolen uttalat bl.a. följande. Med behövande måste såvitt nu är i fråga förstås person som är i behov av ekonomisk hjälp. För att vara behövande i denna mening kan inte krävas att vederbörande lider nöd eller annars är i trängande behov av hjälp,

men det får dock förutsättas att den som är föremål för verksamheten är mindre bemedlad och att det föreligger ett angeläget hjälpbehov. Innebörden härav får bedömas i förhållande till de trygghets- och standardkrav som vid olika tidpunkter är gällande i samhället. Det är därför av avgörande betydelse på vilka grunder en pensionär beviljas intagning på stiftelsens pensionärshem.

Regeringsrätten konstaterade att det av vad stiftelsen anfört om proceduren för intagning på pensionärshemmet framgick att verksamheten inte ens i första hand riktade sig till personer som kunde anses som ekonomiskt behövande. Med hänsyn härtill och till vad som upplysts om pensionärernas ekonomiska förhållanden fann Regeringsrätten att stiftelsen verksamhet inte kunde anses huvudsakligen ha tillgodosett ändamålet att utöva hjälpverksamhet bland behövande.

Regeringsrätten fann sammanfattningsvis att stiftelsen inte kunde anses huvudsakligen ha utövat hjälpverksamhet bland behövande i enlighet med de krav som ställts upp i lagtexten för att den aktuella fastigheten skulle undantas från skatteplikt.

RÅ 2004 not. 193

X Golfklubb – Anskaffningsvärdet för tillgångar utgörs av marknadsvärdet vid beskattningsinträde vid övergång till skatteplikt.

Föreningen var en inskränkt skattskyldig allmännyttig ideell förening med ändamål att bedriva golf sport. I samband med att föreningen bildade ett aktiebolag, där all verksamhet utom medlemsverksamheten skulle bedrivas, kom föreningen att bli oinskränkt skattskyldig på grund av uthyrningen av tillgångarna till det egna bolaget. Den fråga som ställdes var om föreningen fick använda marknadsvärdet vid tidpunkten för beskattningsinträdet som anskaffningsvärde för sina tillgångar.

Skatterättsnämnden konstaterade i sitt av Regeringsrätten fastställda förhandsbesked att reglerna i 20 a kap. inkomstskattelagen inte var tillämpliga på verksamhet som undantagits från beskattning enligt 7 kap. inkomstskattelagen. Därför skulle de allmänna principer som legat till grund för avgörandet i rättsfallet RÅ 1999 ref. 19 tillämpas. Anskaffningsvärdena för tillgångarna skulle utgöras av deras marknadsvärden vid beskattningsinträdet såväl vid den löpande beskattningen som vid en framtida försäljning.

RÅ 2005 ref. 4

Bråvikens Golfklubb – Omvandling av medlemmarnas reverslån till överlåtbara spelrätter innebär inte att föreningen ansågs gynna medlemmarnas ekonomiska intressen.

Föreningen, där enbart fysiska personer kunde bli medlemmar, anordnade golfspel. Verksamheten finansierades med medlemsavgifter och särskilda kapitalinsatser från medlemmarna i form av räntefria reverslån med rätt till återbetalning vid utträde ur föreningen. Föreningen övervägde att ersätta kapitalinsatserna med utgivande av överlåtbara spelrätter. I samband härmed förutsattes medlemmarna avstå från sin rätt till återbetalning mot erhållande av en spelrätt. För rätten att spela på föreningens bana skulle fortsättningsvis krävas dels medlemskap, dels innehav av spelrätt. Dessa spelrätter skulle vara överlåtbara till marknadspris med hembuds rätt för föreningen, men berättigade inte automatiskt till medlemskap i föreningen. Föreningen ville veta om denna förändring skulle innebära att föreningen inte längre betraktades som en allmännyttig ideell förening enligt 7 kap. 7 § inkomstskattelagen.

Regeringsrätten konstaterade att frågan i första hand var om omvandlingen skulle komma att innebära att föreningen faktiskt skulle komma att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. Dessutom uppkom frågan om öppenhetskravet skulle åsidosättas genom systemet med spelrätter. Den omedelbara effekten av omvandlingen ansågs vara att medlemmarna avsåg sig alla anspråk på föreningen om återbetalning av lånen, något som inte var ägnat att tillgodose medlemmarnas direkta ekonomiska intressen, utan avsåg att minska föreningens ekonomiska risker. När det gällde spelrätterna, som kunde överlåtas till marknadspris, fann Regeringsrätten att värdet i första hand syntes bero på yttre faktorer och mindre på föreningens egen verksamhet. Inte heller detta förhållande ansågs ge stöd för att spelrätterna skulle gynna medlemmarnas ekonomiska intressen. Utgivandet av spelrätter innebär alltså inte att föreningen inte längre skulle uppfylla ändamåls- och verksamhetsvillkoren.

Som villkor för medlemskap skulle inte krävas innehav av någon spelrätt, men om en medlem ville vara aktiv och utnyttja föreningens golfbana krävdes sådant innehav. Detta, konstaterar Regeringsrätten, var en begränsning, men med hänsyn till arten och omfattningen av föreningens verksamhet ansåg man att det fanns

särskilda skäl för att kunna begränsa antalet aktiva medlemmar. Att detta skedde genom överlåtbara spelrätter borde inte medföra någon annan bedömning. Inte heller att överlåtelsen skedde på marknadsmässiga villkor – vilket innebar att de ekonomiska kraven på den som ville bli medlem kunde variera – borde medföra att öppenhetskravet åsidosattes.

RÅ 2005 ref. 8

Föreningen Montessoriskolan Majblomman – Ideell förening som bedriver förskole- och fritidshemsverksamhet med aktiv föräldramedverkan har inte allmännyttigt ändamål – vård och uppfostran av barn.

Föreningen bedrev förskole- och fritidsverksamhet för barn i åldrarna 3–10 år och hade till ändamål att bedriva barnomsorg enligt Montessoripedagogiken. Verksamheten skulle bedrivas med aktiv föräldramedverkan och utan vinstintresse. Samtliga föräldrar med barn i skolan var medlemmar och andra personer kunde endast vara stödjande medlemmar.

Regeringsrätten ansåg att med vanligt språkbruk fick föreningens verksamhet hänföras till vård och uppfostran av barn. Att en verksamhet avser vård och uppfostran av barn är, oavsett pedagogisk metod, inte tillräckligt för skattebefrielse. Ett övergripande krav för skattebefrielse är att syftet är att främja ett allmännyttigt ändamål. Regeringsrätten fann inte detta krav uppfyllt i det aktuella fallet.

RÅ 2005 ref. 9

Läkare som äger en skattefri specialbyggnad – vårdbyggnad – och bedriver vårdverksamhet där, är skattskyldig för resultatet i vårdverksamheten till den del detta överstiger värdet av användningen av fastigheten.

Två läkare som bedrev sjukvårdsverksamhet i en av dem ägd fastighet, taxerad som skattefri specialbyggnad – vårdbyggnad, begärde förhandsbesked i frågan om all inkomst från verksamheten var undantagen från beskattning. Om någon del av inkomsten skulle beskattas önskades svar på frågan till vilken del detta skulle ske och hur inkomsten skulle beräknas. Verksamheten bedrevs

gemensamt som enskild näringsverksamhet och all inkomst härrörde från sådan verksamhet inom sjukvården som gjort att fastigheten var taxerad som vårdbyggnad.

Skatterättsnämnden fann att skattskyldighet förelåg för resultatet i verksamheten till den del det översteg värdet av användningen av den egna fastigheten i verksamheten minskat med faktiska utgifter för användningen.

Skatterättsnämnden uttalade följande, i det av Regeringsrätten fastställda förhandsbeskedet:

I en situation då lagtexten inte är entydig kan ledning sökas i förarbetena. Dessa ger uttryck för en restriktiv tolkning av bestämmelsen. Praxis ger enligt nämndens uppfattning inte heller stöd för att andra inkomster än typiska fastighetsinkomster omfattas av skattefriheten. Med hänsyn härtill finner nämnden att endast inkomst som kan hänföras till själva fastigheten är skattefri med stöd av bestämmelsen. Tillämpat på förevarande fall skall den del av resultatet av vårdverksamheten som uppkommer på grund av att den egna fastigheten hyresfritt kan användas i verksamheten undantas från beskattning. I konsekvens härmed är utgifterna i denna skattefria del av verksamheten inte avdragsgilla. – Vid sådant förhållande måste en uppdelning ske av resultatet i förhållande till vad som är att hänföra till den ena eller andra verksamhetsdelen. Inkomsten i den skattefria delen av verksamheten får anses motsvara det marknadsmässiga hyresvärdet minskat med de utgifter som belöper på användningen av byggnaden. Kvarvarande del motsvaras av den skattepliktiga delen av vårdverksamheten.

RÅ 2005 ref. 37

JUSEK – Skattskyldighet för inkomst från försäljning av annonsplatser i en medlemstidning – särskild förvärvskälla.

Jusek är en facklig organisation som har till huvudsakligt syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Föreningen ger som ett led i den fackliga, medlemsrelaterade verksamheten ut Jusektidningen. Denna medlemstidning finansieras framförallt med medlemsavgifter och annonsintäkter. En begränsad försäljning av lösnnummer förekommer. Annonsplatserna säljs till externa intressenter.

Frågan i målet var om försäljningen av annonsplatser utgjorde skattepliktig inkomst av näringsverksamhet samt om bara de kostnader som är kopplade till försäljningen av annonsplatser var avdragsgilla.

Skatterättsnämnden konstaterade att föreningen, som fackförening, inte uppfyllde förutsättningarna för skattebefrielse enligt 7 kap. 7 § inkomstskattelagen, men att föreningens vanliga näringsverksamhet – dit utgivningen av medlemstidningen är hänförlig – inte kunde anses uppfylla förutsättningarna för näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen. – När det gällde annonsförsäljningen, som syntes ske på samma villkor som för företag i allmänhet, kunde det inte komma i fråga att hänföra den till annat än näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen. – Skatterättsnämnden konstaterade vidare att denna verksamhet skulle ses som en från tidningsverksamheten i övrigt skild verksamhet. Avdragsrätt förelåg endast för utgifter för att förvärva och bibehålla dessa inkomster. – Regeringsrätten instämde i Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

RÅ 2005 ref. 67

En idrottsförening har ansetts frikallad från skattskyldighet för inkomst av bingoverksamhet som bedrivits genom en s.k. bingoallians.

Föreningen A, som huvudsakligen hade ett idrottsligt syfte, bedrev tillsammans med ett femtiotal andra föreningar genom en alliansförening bingoverksamhet i ett aktiebolag. All verksamhet bedrevs i bolaget, som ägdes av föreningarna, med anställd personal och med tillstånd enligt lotterilagen. De i alliansen ingående föreningarna deltog inte själva i driften av bingoverksamheten. Enligt det ingångna avtalet skulle föreningen erhålla viss bestämd del av resultatet av denna verksamhet.

Regeringsrätten konstaterade att föreningen var en allmännyttig ideell förening, som inte var skattskyldig för inkomst från en självständig näringsverksamhet, om inkomsten till huvudsaklig del kom från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Regeringsrätten fann att föreningen inte var skattskyldig för inkomsten från bingoverksamheten och uttalade följande.

Som Skatterättsnämnden funnit har det i praxis ställts upp ett krav på att den ideella föreningen själv helt eller delvis bedriver verksamheten för att inkomster från en hävdvunnen finansieringskälla inte skall beskattas hos föreningen. Det kravet för skattefrihet kan föreningen inte tillgodose när verksamheten, i enlighet med den reglering som redovisats ovan, bedrivs i en bingoallians bildad av ett stort antal ideella föreningar. I vart fall kan sådan medverkan inte komma till stånd annat än i symbolisk mening och skulle därmed i praktiken sakna betydelse. Det nu aktuella bingospelet bedrivs i former som har fastlagts av olika myndigheter och står under offentlig insyn och kontroll på det sätt som tidigare har beskrivits. 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 för verksamheten kan enligt Regeringsrättens mening inte medföra att skattefriheten går förlorad.

RÅ 2005 not. 96

SG 97 – ”Hockey Online” – försäljning av abonnemang till onlinespel är inte undantaget skattskyldighet.

SG 97 är en allmännyttig ideell förening med idrottsligt ändamål. Föreningen finansierade en stor del av sin verksamhet med försäljning av bingoletter. I samband med introducerandet av en ny spelprodukt, ett online-baserat virtuellt hockeyspel, frågade föreningen om dess intäkter från försäljning av sådana spelabonnemang skulle anses vara en sådan inkomst som avses i 7 kap. 7 § andra stycket 2 inkomstskattelagen. Enligt föreningen borde verksamheten kunna jämföras med skattefri lotteriförsäljning.

Skatterättsnämnden ansåg att försäljningen av abonnemang till att spela datorspel över Internet inte kunde anses ha en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Inte heller ansåg nämnden att en försäljning av rätter att delta i ett spel via Internet – medlemmarna sålde månadsabonnemang till allmänheten – kunde likställas med ett lotteri och inte heller med annan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Regeringsrätten instämde i Skatterättsnämndens slutsats att denna inkomst inte var skattefri för föreningen.

RÅ 2006 ref. 42

Systrarna Bodins stiftelse – Förvaltarsmitta kan inte uppkomma för en stiftelse förvaltat av en ideell förening.

Stiftelsen hade till ändamål att dela ut 80 procent av avkastningen till missionsförsamlingen i Lima, Transtrand och Malung. De utdelade medlen skulle användas för församlingens egen verksamhet. Stiftelsen skulle vara knuten till församlingen och stiftelsens styrelse skulle utses av vid församlingens årsmöte röstberättigade personer.

Regeringsrätten uttalade inledningsvis att det i målet var ostridigt att stiftelsen inte hade ett sådant kvalificerat ändamål att den var inskränkt skattskyldig på grund härav. Klart var också att föreningen hade ett sådant ändamål att den som ideell förening omfattades av inskränkt skattskyldighet. Frågan i målet var om stiftelsen hade rätt till begränsning i skattskyldigheten enligt de grunder som gällde för missionsförsamlingen.

När det gäller praxis på området konstaterade Regeringsrätten att gemensamt för de förvaltande subjekt som omfattats av denna praxis är att de varit undantagna från skattskyldighet enligt bestämmelser som inte innehåller något fullföljdskrav. Bl.a. hänvisades till ett uttalande av Stiftelse- och föreningsskattekommittén (SOU 1995:63 s. 156) enligt vilket en utvidgning av denna praxis skulle ställa krav på en fullföljdsbedömning i två led, dvs. beträffande både föreningen och stiftelsen.

Regeringsrätten kom fram till att stiftelsen inte omfattades av något undantag i lagtexten och det inte heller fanns stöd i praxis för någon begränsning av skattskyldigheten.

RÅ 2006 ref. 52

Ingen återföring av värdeminskningsskatt vid avyttring av fastighet för katalogsubjekt, som bara är skattskyldigt för innehav av fastighet.

X, som är en juridisk person som är skattebefriad enligt 7 kap. 17 § inkomstskattelagen, är skattskyldig bara på grund av innehav av fastighet. Frågan som ställdes var om X vid avyttring av fastigheten skulle ta upp och beskattas för tidigare medgivna värdeminskningsskatt i enlighet med bestämmelserna om återföring av sådana skatt i 26 kap. inkomstskattelagen.

Regeringsrätten konstaterade att X inte var skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av fastigheten. Frågan var om bestämmelserna i 26 kap. 2 § inkomstskattelagen var tillämpliga vid avyttringen. Regeringsrätten fortsatte:

I sak motsvarande bestämmelser infördes i samband med 1990 års skattereform. Dessförinnan skulle värdeminskningsavdrag m.m. återföras som ett led i beräkning av realisationsvinst. För sådana subjekt som var skattskyldiga bara för inkomst av fastighet aktualiserades ingen återföring. Det var uppenbarligen inte avsett att beskattningen av dessa skattskyldiga skulle skärpas (jfr vad gäller stiftelser och ideella föreningar prop. 1989/90:110 del 1 s. 579 och 707). – Vid införandet av inkomstskattelagen togs bestämmelserna om återföring av avdrag vid avyttring av fastigheter in i 26 kap., dvs. i anslutning till bestämmelserna i 25 kap. om kapitalvinster och kapitalförluster. Återföringen av avdragen är kopplad till kapitalvinstberäkningen. Bl.a. är återföringen beroende av hur ersättningen vid avyttringen förhåller sig till omkostnadsbeloppet (26 kap. 5 §). – Mot den här angivna bakgrunden gör Regeringsrätten liksom Skatterättsnämnden bedömningen att skyldigheten att återföra avdrag hänför sig till avyttringen av fastigheten och inte till innehavet och att någon återföring därför inte skall ske.

RÅ 2006 ref. 79

E. och KG. Lennanders stipendiestiftelse – En stiftelse förvaltd av ett universitet (staten) fick sin skattskyldighet bedömd med ledning av förvaltarens – förvaltarsmitta.

Stiftelsen, som bildades år 1896, hade till ändamål att främja naturvetenskaplig och medicinsk forskning genom att lämna understöd i form av stipendier till svenska forskare.

Regeringsrätten påpekade till en början att den praxis som gäller förvaltarsmitta i enlighet med grunderna för statens skattebefrielse inte kommit under dess prövning de senaste fyrtio åren. Varken den skatterättsliga lagstiftning som beslutats under denna tid eller det förhållandet att civilrättslig lagstiftning i form av stiftelselagen tillkommit hade, enligt Regeringsrätten, förändrat förutsättningarna. Tidigare gällande praxis skulle därför ligga till grund för prövningen i målet.

Regeringsrätten uttalade:

Stiftelsens ändamål är att främja naturvetenskaplig och medicinsk forskning genom att lämna understöd i form av stipendier till svenska forskare. Sådan forskning ligger väl inom det område som staten på olika sätt främjar, bl.a. genom universitet och högskolor. Numera

använder staten normalt inte stipendieformen för att stödja forskning. Vid tiden för stiftelsens tillblivelse och under lång tid därefter har dock staten främjat forskning även genom att utge stipendier och så torde fortfarande kunna ske i viss utsträckning. Det står också klart att formerna för statens stöd till vetenskaplig forskning förändras över tiden och att detta i hög grad skett sedan stiftelsen bildades. Till detta kan läggas att den vetenskapliga utvecklingen inom olika områden leder till ökat samarbete och utbyte universitet och högskolor emellan.

– Det nu anförda leder enligt Regeringsrättens uppfattning till slutsatsen att det väsentliga för besvarandet av frågan om stiftelsens skattskyldighet är om den – liksom universitetet – främjar vetenskaplig forskning. Den form i vilket detta görs, liksom destinatärernas mer eller mindre starka anknytning till ett visst lärosäte, får anses utgöra faktorer av underordnad betydelse. Med hänsyn till att stiftelsens ändamål är att främja vetenskaplig forskning och att den främjar en verksamhet som bedrivs av staten skall skattefrihet medges stiftelsen för dess inkomster.

RÅ 2007 ref. 54

Sveriges Finansanalytikers Förening ansågs uppfylla kraven på en öppen förening.

I föreningens stadgar angavs dess ändamål utförligt, men det saknades andra bestämmelser om antagande av medlem än att denne skulle vara fysisk person samt att styrelsen fattade beslut om antagning. Av de uppgifter föreningen lämnat i målet framgick att det krävdes att den sökande arbetat minst ett år med kvalificerad finansiell analys. Normalt skulle en medlemssökande ge in en skriftlig ansökan, vilken skulle åtföljas av rekommendationer från två personer som var medlemmar i föreningen sedan minst tre år. Dessutom uppgav föreningen att det under det aktuella året även förekommit att medlemmar antagits utan detta förfarande. Det gällde dels personer antagna till Handelshögskolans diplomutbildning vilka antogs utan ytterligare krav, dels personer som inte lämnat rekommendationer men där föreningens kansli gjorde en särskild utredning i syfte att klarlägga om förutsättningarna för medlemskap var uppfyllda.

Regeringsrätten konstaterade i domen att ett förfarande med rekommendationer från tidigare medlemmar i föreningen som har personlig kännedom om den sökande utgör en stark presumtion för att det är fråga om ett slutet sällskap som inte uppfyller öppenhetskravet. Men Regeringsrätten konstaterade vidare att

förfarandet med rekommendationer inte var obligatoriskt och att nya medlemmar antagits även utan sådana. Med hänsyn härtill fann Regeringsrätten att föreningen under det aktuella året fick anses uppfylla kraven på öppenhet i 7 kap. 13 § inkomstskattelagen.

RÅ 2008 ref. 74

X AB – Sjukvårdsinrättning med vinstsyfte? Förhandsbesked.

Enligt bolagsordningen hade X AB till ändamål att bedriva hälso- och sjukvård samt viss därmed förenlig verksamhet. På en bolagsstämma beslutade aktieägarna att ändra bolagsordningen så att syftet inte längre skulle vara att bereda ägarna vinst. Bolagets vinst hade därefter använts för att konsolidera och utveckla verksamheten och på annat sätt främja bolagets syfte. Den i bolaget bedrivna verksamheten skulle även efter ändringen av bolagsordningen drivas i förhållande till uppställda mål och med god lönsamhet. Vid likvidation av bolaget fanns begränsningar i aktieägarnas möjligheter att få tillbaka annat än tillskjutet kapital.

Inledningsvis fann Regeringsrätten att bolaget var en sjukvårdsinrättning samt att frågan i målet var om bolaget bedrevs utan vinstsyfte. Domstolen konstaterade i sin prövning att bolagsordningen angav att bolagets vinst skulle användas för att konsolidera och utveckla verksamheten samt på annat sätt främja bolagets syfte. Vidare att sjukvårdsverksamheten enligt utredningen i målet skulle bedrivas kommersiellt med inriktning att ge god lönsamhet.

Regeringsrätten fortsatte:

Av ordalydelsen i 7 kap. 15 § IL följer att det är vinstsyftet hos det subjekt som bedriver sjukvårdsverksamheten som ska bedömas. Av Skatterättsnämnden åberopade förarbeten och praxis ger inte något entydigt stöd för att lagrummet ska ges en annan tolkning. Regeringsrätten finner således att det är vinstsyftet hos den juridiska person som bedriver verksamheten – inte vinstsyftet hos den juridiska personens ägare – som avses i 7 kap. 15 § och som ska prövas i målet.

Regeringsrätten fann att AB X inte uppfyllde i lagrummet uppställt krav på att sjukvårdsinrättningen skulle drivas utan vinstsyfte.

RÅ 2008 ref. 77

Stiftelsen Ultuna Studentbostäder – specialbyggnad. Fastighetstaxering 2003–2005.

Målet gällde taxering av fastigheter med byggnader som användes som bostäder åt studenter vid Statens Lantbruksuniversitet. För att få teckna kontrakt på en bostad krävdes att studenten var antagen vid lantbruksuniversitet och aktivt studerade där. Frågan var om bostadsbyggnaderna skulle indelas som hyreshusenheter eller som specialbyggnad, skolbyggnad. Avgörande för denna bedömning är hur begreppen elevhem och skolhem i 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen ska tolkas.

Regeringsrätten påpekade att varken den nämnda bestämmelsen eller förarbetena till denna ger någon klar ledning, men att uttalanden i förarbetena närmast tyder på att det med elevhem och skolhem i första hand avsetts sådana särskilda bostäder som utgör en nödvändig förutsättning för att elever i grundskolan och gymnasieskolan bosatta utanför bostadsorten ska kunna genomföra sin utbildning. Karaktären på studentbostäder däremot är annorlunda och skiljer sig vanligen inte från vanliga hyresbostäder. Inte heller ansågs begreppet studentbostäder rymmas rent språkligt i begreppet elevhem eller skolhem. På grund härav fann Regeringsrätten att byggnaderna var skattepliktiga som hyreshusenheter.

Regeringsrättens dom den 17 mars 2009 i mål nr 6581–08

Ishockeyföreningen Malmö Redhawks – skattskyldighet för upplåtelse av rättighet och överlåtelse av tillgångar.

Föreningen avsåg att flytta utövandet av elitverksamheten till ett dotterbolag. I en ansökan om förhandsbesked frågade föreningen om den ersättning som föreningen skulle få vid dels upplåtelsen av rätten att delta i Svenska ishockeyförbundets tävlingsverksamhet, dels överlåtelsen av tillgångarna i verksamheten var skattefri enligt 7 kap. 7 § inkomstskattelagen. Enligt förutsättningarna för ansökan utgjorde föreningen en allmännyttig ideell förening som

omfattades av undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § inkomstskattelagen. Ersättningarna skulle utgå med engångsbelopp till marknadsvärdena, alternativt till underpris.

Skatterättsnämnden, i vars avgörande Regeringsrätten instämde, fann att föreningen inte skulle beskattas för ersättningen. Nämnden uttalade att ansökningsvilade på förutsättningen att den elitverksamhet som föreningen bedriver utgör en sådan självständig näringsverksamhet som är skattefri. Frågan var om åtgärden att flytta utövandet av elitverksamheten till ett dotterbolag kunde anses ingå i den skattefria näringsverksamheten.

Efter en genomgång av hur frågan om bolagisering reglerats inom Riksidrottsförbundet och Svenska ishockeyförbundet fann nämnden att överföringen av elitverksamheten till dotterbolaget fick anses omfatta både upplåtelsen av rättigheten och överlåtelsen av tillgångarna. Transaktionerna skulle därför anses ingå i den skattefria näringsverksamheten.

Statens offentliga utredningar 2009

Kronologisk förteckning

1. En mer rättssäker inhämtning av elektronisk kommunikation i brottsbekämpningen. Ju.
2. Nya nät för förnybar el. N.
3. Ransonering och prisreglering i krig och fred. Fö.
4. Sekretess vid anställning av myndighetschefer. Fi.
5. Säkerhetskopiers rättsliga status. Ju.
6. Återkrav inom välfärdssystemen. – Förslag till lagstiftning. Fi.
7. Den svenska administrationen av jordbruksstöd. Jo.
8. Trygg med vad du äter – nya myndigheter för säkra livsmedel och hållbar produktion. Jo.
9. Säkerhetskontroller vid fullmäktige- och nämndsammanträden. Fi.
10. Miljöprocessen. M.
11. En nationell cancerstrategi för framtiden. S.
12. Skatt i retur. Fi.
13. Effektiviteten i Kriminalvårdens lokal-försörjning. Ju.
14. Grundlagsskydd för digital bio och andra yttrandefrihetsrättsliga frågor. Ju.
15. Kraftsamling!
– museisamverkan ger resultat.
+ Bilagor. Ku.
16. Betänkande av Kulturutredningen.
Grundanalys
Förnyelseprogram
Kulturpolitikens arkitektur. Ku.
17. Kommunal kompetenscatalog.
En problemorientering. Ju.
18. Två rapporter till Grundlagsutredningen. Ju.
19. Aktiv väntan – asylökande i Sverige. Ju.
20. Mer järnväg för pengarna. N.
21. Redovisning av kommunal medfinansiering. Fi.
22. En ny alkohollag. S.
23. Olovlig tobaksförsäljning. S.
24. De statliga beställarfunktionerna och anläggningsmarknaden. N.
25. Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning. Fi.
26. Det växande vattenbrukslandet. Jo.
27. Ta klass. U.
28. Stärkt stöd för studier – tryggt, enkelt och flexibelt. + Bilagor. U.
29. Fritid på egna villkor. IJ.
30. Skog utan gräns? Jo.
31. Effektiva transporter och samhällsbyggande – en ny struktur för sjö, luft, väg och järnväg. N.
32. Socialtjänsten. Integritet – Effektivitet. S.
33. Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar. Fi.
34. Förenklingar i aktiebolagslagen m.m. Ju.
35. Moderna hyreslagar. Ju.
36. Främja, Skydda, Övervaka
– FN:s konvention om rättigheter för personer med funktionsnedsättning. IJ.
37. Enklare beslutsfattande i ekonomiska föreningar. Ju.
38. Ingen får vara Svarte Petter. Tydligare ansvarsfördelning inom socialtjänsten. S.
39. En ny kollektivtrafiklag. + Bilagor. N.
40. En ny modell för arbetsmiljötillsyn. A.
41. Bättre och snabbare insättningsgaranti. Fi.
42. Vattenverksamhet. M.
43. Klinisk forskning – ett lyft för sjukvården. U.
44. Integritetsskydd i arbetslivet. A.
45. Områden av riksintresse och Miljökonsekvensbeskrivningar. M.
46. Försenad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. Ju.
47. God arbetsmiljö - en framgångsfaktor? A
48. Koncessioner för el- och gasnät. N.

49. Bättre samverkan. Några frågor kring samspelet mellan sjukvård och socialförsäkring. S.
50. Nytt pensionssystem för den statsunderstödda scenkonsten. Fi.
51. Avskaffande av filmcensuren för vuxna – men förstärkt skydd för barn och unga mot skadlig mediepåverkan. Ku.
52. Staten och imamerna.
Religion, integration, autonomi. U.
53. Fiskevård i enskilt vatten. En översyn av lagen om fiskevårdsområden. Jo.
54. Uthållig älgförvaltning i samverkan. Jo.
55. Ett effektivare smittskydd. S.
56. Den nya migrationsprocessen. Ju.
57. Myndighet för hållbart samhällsbyggande – en granskning av Boverket. M.
58. Skatteförfarandet. Fi.
59. Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet. Fi.
60. Återvändandedirektivet och svensk rätt.
Ju.
61. Modernare adoptionsregler. Ju.
62. Skatt på fluorerade växthusgaser. Fi.
63. Totalförsvarsplikt och frivillighet. Fö.
64. Flickor och pojkar i skolan - hur jämnt är det? U.
65. Moderniserade skatteregler för ideell sektor. Fi.

Statens offentliga utredningar 2009

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- En mer rättssäker inhämtning av elektronisk kommunikation i brottsbekämpningen. [1]
Säkerhetskopiors rättsliga status. [5]
Effektiviteten i Kriminalvårdens lokalförsörjning. [13]
Grundlagsskydd för digital bio och andra yttrandefrihetsrättsliga frågor. [14]
Kommunal kompetenscatalog. En problemorientering. [17]
Två rapporter till Grundlagsutredningen. [18]
Aktiv väntan – asylsökande i Sverige. [19]
Förenklningar i aktiebolagslagen m.m. [34]
Moderna hyreslagar. [35]
Enklare beslutsfattande i ekonomiska föreningar. [37]
Försenad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. [46]
Den nya migrationsprocessen. [56]
Återvändandedirektivet och svensk rätt. [60]
Modernare adoptionsregler. [61]

Försvarsdepartementet

- Ransonering och prisreglering i krig och fred. [3]
Totalförsvarspplikt och frivillighet. [63]

Socialdepartementet

- En nationell cancerstrategi för framtiden. [11]
En ny alkohollag. [22]
Olovlig tobaksförsäljning. [23]
Socialtjänsten. Integritet – Effektivitet. [32]
Ingen får vara Svarte Petter. Tydligare ansvarsfördelning inom socialtjänsten. [38]
Bättre samverkan. Några frågor kring samspelen mellan sjukvård och socialförsäkring. [49]
Ett effektivare smittskydd. [55]

Finansdepartementet

- Sekretess vid anställning av myndighetschefer. [4]
Återkrav inom välfärdssystemen. – Förslag till lagstiftning. [6]
Säkerhetskontroller vid fullmäktige- och nämndsammanträden. [9]
Skatt i retur. [12]
Redovisning av kommunal medfinansiering. [21]
Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning. [25]
Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar. [33]
Bättre och snabbare insättningsgaranti. [41]
Nytt pensionssystem för den statsunderstödda scenkonsten. [50]
Skatteförfarandet. [58]
Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet. [59]
Skatt på fluorerade växthusgaser. [62]
Moderniserade skatteregler för ideell sektor. [65]

Utbildningsdepartementet

- Ta klass. [27]
Stärkt stöd för studier – tryggt, enkelt och flexibelt. + Bilagor. [28]
Klinisk forskning – ett lyft för sjukvården. [43]
Staten och imamerna. Religion, integration, autonomi. [52]
Flickor och pojkar i skolan - hur jämställt är det? [64]

Jordbruksdepartementet

- Den svenska administrationen av jordbruksstöd. [7]
Trygg med vad du äter – nya myndigheter för säkra livsmedel och hållbar produktion. [8]

Det växande vattenbrukslandet. [26]
Skog utan gräns? [30]
Fiskevård i enskilt vatten. En översyn av lagen
om fiskevårdsområden. [53]
Uthållig älgförvaltning i samverkan. [54]

Miljödepartementet

Miljöprocessen. [10]
Vattenverksamhet. [42]
Områden av riksintresse och Miljö-
konsekvensbeskrivningar. [45]
Myndighet för hållbart samhällsbyggande
– en granskning av Boverket. [57]

Näringsdepartementet

Nya nät för förnybar el. [2]
Mer järnväg för pengarna. [20]
De statliga beställarfunktionerna och
anläggningsmarknaden. [24]
Effektiva transporter och samhällsbyggande
– en ny struktur för sjö, luft, väg och
järnväg. [31]
En ny kollektivtrafiklag. + Bilagor. [39]
Koncessioner för el- och gasnät. [48]

Integrations- och jämställdhetsdepartementet

Fritid på egna villkor. [29]
Främja, Skydda, Övervaka
– FN:s konvention om rättigheter för
personer med funktionsnedsättning. [36]

Kulturdepartementet

Kraftsamling!
– museisamverkan ger resultat. + Bilagor.
[15]
Betänkande av Kulturutredningen.
Grundanalys
Förnyelseprogram
Kulturpolitikens arkitektur. [16]
Avskaffande av filmcensuren för vuxna
– men förstärkt skydd för barn och unga
mot skadlig mediepåverkan. [51]

Arbetsmarknadsdepartementet

En ny modell för arbetsmiljö tillsyn. [40]
Integritetsskydd i arbetslivet. [44]
God arbetsmiljö - en framgångsfaktor? [47]