



LUNDS
UNIVERSITET

HT 2006

**Ekonomihögskolan
Institutionen för handelsrätt
HAR 162 Kandidatuppsats i skatterätt**

Inkomstbeskattning av ideella föreningar

- fördjupning angående hävdvunnen finansieringskälla

Handledare: Lars-Gunnar Svensson

Författare: Jonas Fredriksson

Sammanfattning

Titel:	Inkomstbeskattning av ideella föreningar – fördjupning angående hävdvunnen finansieringskälla
Kurs:	HAR 162 Kandidatuppsats i skatterätt
Författare:	Jonas Fredriksson
Handledare:	Lars-Gunnar Svensson
Nyckelord:	Ideell förening, allmännyttig, inkomstbeskattning, hävd, hävdvunnen finansieringskälla

Inom den ideella sektorn i Sverige är den ideella föreningen den vanligaste organisationsformen. Genom att anta stadgar och utse en styrelse blir den ideella föreningen en juridisk person. Som huvudregel är ideella föreningar skattskyldiga för sina inkomster enligt samma regler och i samma omfattning som gäller för övriga juridiska personer. Från denna huvudregel finns det dock undantag. Är den ideella föreningen allmännyttig inträder skattelättnader, bland annat i inkomstskattehänseende. Den allmännyttiga ideella föreningen är då endast skattskyldig för inkomster som härrör från näringsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt och i vissa fall för inkomst av fastighet. Den allmännyttiga ideella föreningen kan undgå skattskyldighet även för ovan beskrivna inkomster av näringsverksamhet om inkomsterna härrör från verksamhet som har en naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller som av hävd (av tradition) utnyttjats som finansieringskälla för det ideella arbetet. Exempel på verksamheter som av hävd utnyttjats av ideella föreningar som finansieringskälla är bingo, lotterier, fester och danstillställningar.

Hävdrekvisitet har ansetts svårtolkat och gett upphov till ett flertal rättsfall. Uppsatsens rättsfallsgenomgång innehåller de fall som jag bedömt vara de mest betydelsefulla gällande hävdrekvisitets tillämpning.

Utifrån fallen i denna rättsfallsgenomgång gör jag tolkningen att rätten uppvisar en vilja att bedöma rekvisitet till föreningarnas fördel, det vill säga att inkomsterna från den aktuella verksamheten blir skattefria hos föreningen. Detta speciellt om föreningen själv bedriver verksamheten. Om föreningen däremot bedriver verksamheten i ett bolag tycks det vara svårare att uppnå skattefrihet för inkomsterna. Vidare gör jag utifrån rättsfallen tolkningen att användande av oavlönad personal i verksamheten är något som vägs in som en fördel i bedömningen även om det inte är något absolut krav. Utifrån rättsfallen går det även att konstatera att verksamhetens omfattning och avkastning inte spelar någon roll vid bedömningen av hävdrekvisitet. Vad som ingår i begreppet hävd kan enligt praxis förändras över tiden men några större förändringar är inte aktuella. Enligt praxis är också konkurrenssituationen något som kan väga in vid bedömandet av hävdrekvisitet även om det, enligt min mening, inte är alltför vanligt förekommande.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemformulering	3
1.3 Syfte	3
1.4 Metod	3
1.5 Avgränsning	3
1.6 Uppsatsens målgrupp	4
2. Inkomstbeskattning av ideella föreningar	5
2.1 Huvudregeln	5
2.2 Allmännyttig ideell förening	5
2.2.1 Ändamålskravet	5
2.2.2 Verksamhetskravet	6
2.2.3 Fullföljdskravet	6
2.2.4 Öppenhetskravet	6
2.3 Skattskyldighet för allmännyttig ideell förening	7
2.3.1 Direkt led eller naturlig anknytning	7
2.3.2 Hävd	8
2.4 Ej skattepliktig natur	9
2.5 Huvudsaklighetsbedömning	9
2.6 Katalogsubjekten	10
2.7 Anledning till skattelättnader	11
3. Rättfallsgenomgång	13
3.1 Betydelsen av vem som bedriver verksamheten	13
3.2 Förändring av hävdbegreppet	16
3.3 Verksamhetens omfattning och avkastning	17
3.4 Ideellt arbete i verksamheten	18
3.5 Konkurrenssituation	20
4. Slutsatser av rättfallsgenomgång	22
5. Avslutande ord	25
6. Referenser	27
6.1 Offentligt tryck	27
6.2 Litteratur	27
6.3 Rättspraxis	27

Bilaga 1 Inkomstskattelag (1999:1229) 7 kap. 7 § och 13 kap. 1 §

Förkortningsordlista

IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Mom	Moment
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFL	Lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens Offentliga Utredningar

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I Sverige uppskattas den årliga omsättningen i den ideella sektorn till 140 miljarder kronor¹ och inom denna sektor är den ideella föreningen den vanligaste organisationsformen.² Organisationsformen ideell förening har till syfte att människor med ett gemensamt intresse ska kunna samlas i en organiserad form. Att en förening är ideell behöver inte betyda att all verksamhet bedrivs helt ideellt utan föreningen kan mycket väl ha avlönad personal och bedriva kommersiell näringsverksamhet.³

Ideella föreningar finns inom en mängd olika områden och kan sinsemellan variera mycket i storlek. Bland de större kan nämnas exempel som fackföreningar och hjälporganisationer och exempel på mindre ideella föreningar kan vara den lokala schack- eller fotbollsföreningen.

Det finns inte någon civilrättslig lagstiftning i Sverige som reglerar ideella föreningar. Detta innebär att regleringen kring ideella föreningar styrs av generella rättsprinciper och rättspraxis.⁴ Det finns inget krav att den ideella föreningen ska registreras i något register vid bildandet vilket får till följd att det inte finns några exakta siffror på hur många ideella föreningar det finns i Sverige

En ideell förening blir, enligt praxis, ett självständigt rättssubjekt (juridisk person) när den har antagit stadgar och utsett en styrelse.⁵ Den ideella föreningen utgör som självständigt rättsobjekt även ett eget skattesubjekt vilket innebär att det är föreningen som är skattskyldig för sina inkomster och inte dess medlemmar.⁶ Särskilda skattebestämmelser för ideella föreningar och stiftelser infördes 1942. Reglerna gick ut på att stiftelser och ideella föreningar undantogs från skattskyldighet för andra inkomster än av fastighet och rörelse. Mer omfattande bestämmelser om undantag från skattskyldighet för ideella föreningar infördes 1977. Vid skattereformen 1990 ändrades lydelsen så att den överrensstämde med den nya indelningen i inkomstslag. När IL infördes år 2000 innebar det inte några väsentliga materiella förändringar av bestämmelserna.⁷

¹ Wijkström och Einarsson sid 4

² Wijkström och Einarsson sid 62 ff

³ Lundén och Lindblad sid 9

⁴ Lundén och Lindblad sid 9

⁵ Detta fastslogs i NJA 1973 sid. 341

⁶ Lodin m fl. sid 488

⁷ Prop 1999/2000:2 sid 84-85

De flesta ideella föreningar i Sverige är allmännyttiga ideella föreningar. Att en ideell förening är allmännyttig innebär att den har ett gott syfte.⁸ Med ett gott syfte avses att den ideella föreningen i något avseende vill förbättra världen, vilket till exempel kan vara att ge stöd åt missbrukare.⁹ Idrottsföreningar, studiecirkel och politiska föreningar är exempel på ideella föreningar som ofta är allmännyttiga medan fackföreningar, sällskapsföreningar och näringsdrivande ideella föreningar är exempel på ideella föreningar som oftast inte är allmännyttiga.¹⁰

Att en ideell förening klassas som allmännyttig innebär att den är skattemässigt gynnad.¹¹ För att en ideell förening ska anses som allmännyttig i skattehänseende finns det fyra krav som måste vara uppfyllda. I inkomstskattelagen regleras ideella föreningars skattskyldighet i det sjunde kapitlet. Här nämns de fyra kraven vilka är:

- Ändamålskravet i 8 §
- Verksamhetskravet i 9 §
- Fullföljdskravet i 10 §
- Öppenhetskravet i 13 §

Även om en förening uppfyller de fyra kraven är den fortfarande skattskyldig för vissa inkomster av näringsverksamhet. Föreningen kan dock undgå även skattskyldigheten för näringsverksamhet om verksamheten har ett naturligt samband till föreningens ändamål eller om verksamheten av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.¹² Ordet hävd har språkligt flera olika betydelser men den betydelsen som avses i lagstiftningen torde vara *traditionellt* eller *av gammal sedvana* vilket i det här fallet innebär verksamhet som traditionellt eller av gammal sedvana utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.¹³ Hävdrekvisitet är svårtolkat och har gett upphov till ett flertal rättsfall.¹⁴

⁸ Lundén och Lindblad sid 9

⁹ Gustafson sid 6

¹⁰ Lundén och Lindblad sid 10

¹¹ Denna uppsats ger en bild av hur allmännyttiga ideella föreningar gynnas gällande inkomstskatt. Det är dock värt att notera att allmännyttiga ideella föreningar även gynnas när det gäller mervärdesskatt och förmögenhetsskatt. Se 4 kap. 8 § ML och 6 § 3 st. SFL.

¹² Detta är en förenklad beskrivning av reglerna i 7 kap 7 § IL. En mer ingående beskrivning av dessa regler kommer i uppsatsen andra kapitel, Beskattning av ideella föreningar.

¹³ Gunne och Löfgren sid 97. Se även prop. 1976/77:135 sid 84 där begreppen av hävd och av tradition används synonymt i texten.

¹⁴ Lodin m. fl. sid 490

1.2 Problemformulering

Enligt 7 kap. 7 § 2.st p.2 IL är allmännyttiga ideella föreningar inte skattskyldiga för verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

- Vilken typ av verksamhet är det som avses?

- Vilka faktorer spelar in vid bedömningen av vad som är hävdvunnen finansieringskälla?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att kort beskriva de inkomstskatterättsliga regler som gäller för ideella föreningar för att sedan ge en fördjupad bild av hävdrekvisitet genom en rättsfallsanalys. Syftet är vidare att utifrån rättsfallsanalysen presentera en bedömningssystematik gällande hävdrekvisitet som kan användas till att ge svar på frågorna i problemformuleringen.

1.4 Metod

Denna uppsats bygger på rättsdogmatisk metod.

1.5 Avgränsning

I uppsatsen kommer jag redogöra för hur ideella föreningars skattskyldighet för inkomster av näringsverksamhet påverkas av i första hand hävdrekvisitet, då uppsatsen inriktning ligger här, men även rekvisitet naturlig anknytning beskrivs i uppsatsens första del. Inkomst från näringsverksamhet kan bli skattefri för den allmännyttiga ideella föreningen antingen genom att den har en naturlig anknytning till ändamålen eller genom att den av hävd använts som finansieringskälla. De två rekvisiten hänger således ihop såtillvida att det är antingen det ena eller det andra som kan användas för att eventuellt uppnå skattefrihet för inkomster av näringsverksamhet. Detta stadgas i 7 kap. 7 § 2 st. p.2 IL. Här går också att utläsa att de två rekvisiten även kan användas, på samma sätt som för inkomster av näringsverksamhet, för att ge skattefrihet åt inkomster som kommer från särskild förvaltningsenhet som avser fastighet. Detta kommer inte behandlas i uppsatsen av den anledning att jag inte funnit några rättsfall som berör hävdrekvisitet i anknytning till särskild förvaltningsenhet som avser fastighet. Inte heller i doktrinen har jag hittat någon diskussion eller problematisering kring detta. Av det drar jag slutsatsen att särskild förvaltningsenhet som avser fastighet inte är något som är av större betydelse i praktiken. Jag avgränsar mig därför till att endast behandla de två rekvisiten, och då främst hävdrekvisitet, i anknytning till näringsverksamhet.

1.6 Uppsatsens målgrupp

Uppsatsen vänder sig i första hand till de som intresserar sig för ideella föreningar ur ett juridiskt perspektiv, och då främst skatterättsligt. Förhoppningsvis kan den även vara till nytta för den som jobbar mer praktiskt med ideella föreningar och som vill ha en fördjupad inblick i vilka lagar och andra rättskällor som styr det praktiska arbetet.

2. Inkomstbeskattning av ideella föreningar

I detta kapitel kommer jag att ge en övergripande bild av de inkomstskatterättsliga reglerna för ideella föreningar. Syftet med kapitlet är att ge en bild av hur inkomstbeskattningen av ideella föreningar är uppbyggd vilket ger läsaren en möjlighet att sätta in hävdbegreppet i ett sammanhang.

2.1 Huvudregeln

En ideell förening som har bildats på ett korrekt sätt, är som jag tidigare nämnt, en juridisk person och ett eget skattesubjekt. 6 kap. 3 § IL stadgar att juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de är att anse som svenska juridiska personer. Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet enligt 6 kap. 4 § IL. I 1 kap 3 § st. 2 IL stadgas att juridiska personer ska betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. För juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet även om inkomsterna inte ingår i en näringsverksamhet. Detta stadgas i 13 kap. 2 § IL. Enligt 65 kap 14 § IL utgår statlig inkomstskatt om 28 procent på den beskattningsbara inkomsten för juridiska personer. Utifrån detta kan det konstateras att ideella föreningar som huvudregel beskattas för sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet till en skattesats om 28 procent, enligt samma regler som gäller för andra juridiska personer.¹⁵ Från denna huvudregel finns det dock ett antal undantag.

2.2 Allmännyttig ideell förening

Är föreningen en allmännyttig ideell förening är den delvis befriad från skattskyldighet.¹⁶ Denna begränsade skattskyldighet behandlas i 7 kap. 7 § IL. Nedan följer en kort beskrivning av de fyra krav en förening måste uppfylla för att anses som en allmännyttig ideell förening.

2.2.1 Ändamålskravet

I 7 kap. 8 § IL stadgas att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga ändamål såsom till exempel religiösa, välgörande, sociala, politiska eller idrottsliga. I paragrafen hänvisas också till de ändamål som gäller för skattegynnade stiftelser, bland annat

¹⁵ Se även Skatteverket, beskattning av ideella föreningar och stiftelser sid 1 samt Gunne och Löfgren sid 77

¹⁶ Lodin m fl. sid 489

bedrivande av hjälpverksamhet till behövande och främjande av vetenskaplig forskning. Vidare stadgas att ändamålen inte får vara begränsade till endast vissa specifika personers eller gruppers ekonomiska intressen.

Som exempel kan nämnas att Sveriges Villaägareförbund inte bedömdes uppfylla ändamålskravet då de i huvudsak ansågs tillvarata medlemmarnas ekonomiska intressen.¹⁷

2.2.2 Verksamhetskravet

Enligt 7 kap. 9 § IL ska föreningen, i den verksamhet som bedrivs, uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådana ändamål som anges i 8 § (se ovan om ändamålskravet). Som exempel nämndes i propositionen att en ideell förening med ändamålet att främja vetenskaplig forskning inte bör bli begränsat skattskyldiga om föreningen använder sina inkomster till att propagera för vissa produkter eller dylikt.¹⁸

2.2.3 Fullföljdskravet

I 7 kap. 10 § IL stadgas att föreningen, sett över en period av flera år, ska bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av dess tillgångar. Detta har ansetts vara fallet om föreningen, sett över en längre tidsperiod (ca 5 år), använder minst 80 procent av nettoavkastningen till det ideella ändamålet.¹⁹ Enligt 7 kap. 11 § IL kan föreningen medges dispens från fullföljdskravet av skattemyndigheten om föreningen avser att förvärva en fastighet eller annan anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten.

2.2.4 Öppenhetskravet

Den 13 § i 7 kap. IL stadgar att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till verksamhetens omfattning eller art eller föreningens syfte. Skyldigheten att anta nya medlemmar kan sägas utgöra förutsättningen för att föreningen på ett demokratiskt ska kunna verka för sitt ideella ändamål.²⁰

¹⁷ Lodin m fl. sid 489

¹⁸ Prop. 1976/77:135 sid 42

¹⁹ Prop. 1976/77:135 sid 44

²⁰ Prop. 1976/77:135 sid 44

2.3 Skattskyldighet för allmännyttig ideell förening

Vilken skattskyldighet har då föreningen om den uppfyller de fyra kraven och är att anse som en allmännyttig ideell förening? I 7 kap. 7 § IL går att utläsa att föreningen är skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL (förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt). Vidare går att utläsa i 7 § 2 st. p.1 IL att de inte är skattskyldiga för kapitalinkomster och kapitalförluster. Inte heller inkomst av fastighet är skattskyldig för föreningen enligt 7 § 2 st. p.3 IL om fastigheten tillhör föreningen och används i föreningens verksamhet. Det kan således konstateras att allmännyttiga ideella föreningar är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet och för, i vissa fall, inkomst av fastighet om fastigheten inte används i föreningens verksamhet.

När det gäller inkomst av näringsverksamhet kan allmännyttiga ideella föreningar undgå skattskyldighet för även dessa inkomster. Det är fallet, enligt 7 kap 7 § 2 st. p.2 IL, om inkomsterna kommer från en självständig²¹ näringsverksamhet som kan klassificeras i någon av de två kategorierna nedan, naturlig anknytning eller hävd.

2.3.1 Direkt led eller naturlig anknytning

Det första förutsättningen, 7 § 2 st. p.2 IL, under vilken en allmännyttig ideell förening kan slippa skattskyldighet för inkomster av näringsverksamhet är om verksamheten är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 7 kap. 8 § IL eller har annan naturlig anknytning till sådana ändamål. I propositionen som föregick utformningen av de nu gällande skattereglerna för ideella föreningar angavs att det kan vara svårt att ange vilken verksamhet som kan anses ha ett naturligt samband med ändamålet. Helt klart är dock att intäkter som har en direkt anknytning till den ideella verksamheten som till exempel entréavgifter till idrotts- eller kulturevenemang ska vara skattefria.²² Vidare bör kravet på anknytning vara uppfyllt om exempelvis en idrottsförening har en liten servering i anslutning till klubblokaler eller om föreningen säljer idrottsutrustning till dem som använder föreningens anläggningar. Även en

²¹ I prop 1989:90:110 sid 579 diskuteras effekterna för allmännyttiga ideella föreningar av att de olika förvärvskällorna för juridiska personer slås samman till en förvärvskälla. Den skattepliktiga verksamheten var innan sammanslagningen ofta avgränsad till en särskild förvärvskälla. I och med sammanslagningen befarades att dessa skattepliktiga inkomster skulle kunna "smitta" (mitt uttryck) övriga skattefria inkomster. Någon sådan förändring var inte önskvärd. Begreppet självständig näringsverksamhet härstammar från denna vilja att fortfarande kunna göra en uppdelning av inkomster i olika förvärvskällor och på så sätt lättare kunna hålla isär skattepliktiga och skattefria inkomster. (Se även Gunne och Löfgren sid. 99). Gunne och Löfgren för ett relativt omfattande resonemang kring problematiken gällande avgränsningen av självständig näringsverksamhet. Detta resonemang ligger enligt min bedömning utanför denna kortare beskrivning av inkomstbeskattningen av ideella föreningar. Det som jag bedömer som viktigt ta upp gällande detta är det som återfinns i stycket 2.5 huvudsaklighetsbedömning. Jag använder därför i uppsatsen, för tydlighetens skull, endast uttrycket näringsverksamhet, även om det korrekta uttrycket med hänvisning till lagtexten i vissa fall skulle vara självständig näringsverksamhet.

²² Prop. 1976/77:135 sid 46

musikförening som tillhandahåller noter eller ett studieförbund som tillhandahåller studiematerial bör kunna slippa att bli beskattade för inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet). För en förening som har till ändamål att underlätta för handikappade kan en försäljning av hjälpmedel eller andra produkter som är avsedda för handikappade innebära verksamhet som är ett direkt led i främjandet av ändamålet och således ej skattepliktig.²³ Inkomst från en verksamhet vars enda syfte är att finansiera det ideella arbetet saknar däremot naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål.²⁴ Rekvisitet naturlig anknytning²⁵ innefattar således ett krav på samband mellan näringsverksamheten och det allmännyttiga ändamålet. Stiftelse- och föreningsskattekommittén som författade SOU 1995:63 drog, utifrån Regeringsrättens praxis och uppgifter i övrigt om den praktiska tillämpningen, slutsatsen att rekvisitet naturlig anknytning inte vållat några betydande tillämpningsproblem.²⁶

2.3.2 Hävd

Den andra förutsättningen, 7 kap. 7 § 2 st. p.2, under vilken en allmännyttig ideell förening kan slippa skattskyldighet för inkomster av näringsverksamhet är om verksamheten är sådan som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. En betydande finansieringskälla för ideella föreningar är anordnande av bingo, lotterier, fester och liknade. Med hänsyn till den hävd dessa sorters verksamhet har som finansieringskälla för ideella föreningar var det i samband med reformeringen av skattereglerna för ideella föreningar aldrig aktuellt att beskatta föreningar enbart för att de finansierade sin verksamhet på beskrivet sätt.²⁷ I propositionen nämns ett antal exempel på vilka finansieringskällor som bör räknas till de traditionella. Här nämns inkomst av bingo och andra lotterier, fester, danstillställningar, basarer, loppmarknader samt försäljnings- och insamlingskampanjer. Även inkomst som en förening uppbär genom att upplåta reklamutrymme på idrottsplatser, klubbdräkter, programblad m.m bör anses som finansieringskälla av traditionellt slag.²⁸ De nu uppräknade finansieringskällorna fördes in i lagtexten som exempel när de reformerade skattereglerna för ideella föreningar infördes 1977.²⁹ I samband med att IL infördes plockades dessa exempel bort. Två remissinstanser uttryckte oro över att de borttagna exemplen skulle komma att leda till att rättsutvecklingen utvecklades på ett, för föreningarna, negativt sätt.

²³ Prop. 1976/77:135 sid 84

²⁴ Gunne och Löfgren sid 91

²⁵ Utifrån det material som jag gått igenom i samband med denna uppsats gör jag bedömningen att de två begreppen direkt led och naturlig anknytning ofta hänvisas till endast genom begreppet naturlig anknytning. Denna sammanslagning tycker jag är rimlig framförallt med tanke på att de två begreppen behandlas i samma strecksats i lagtexten och båda åsyftar på sambandet mellan verksamheten och föreningens allmännyttiga ändamål. Jag kommer därför själv att använda begreppet naturlig anknytning med innebörden att även begreppet direkt led underförstås.

²⁶ SOU 1995:63 sid 188-189

²⁷ Prop. 1976/77:135 sid 46-47

²⁸ Prop. 1976/77:135 sid 84-85

²⁹ Se 7 § 5 mom 3 st SIL

Regeringen delade inte dessa farhågor och underströk att någon ändring inte var avsedd. Regeringen tyckte inte att det var lämpligt att ha exemplen i lagtexten.³⁰

För att en verksamhet ske anses som hävdvunnen finansieringskälla krävs det inte att verksamheten har något samband med föreningens allmännyttiga ändamål. Det enda samband som krävs är att inkomsterna från verksamheten används till att finansiera de allmännyttiga ändamålen. Detta är en skillnad mot vad som gäller för det tidigare beskrivna rekvisitet naturlig anknytning där det krävs att verksamheten har ett direkt samband med föreningens allmännyttiga ändamål.³¹

2.4 Ej skattepliktig natur

Ett annat undantag från huvudregeln är de inkomster som inte är av skattepliktig natur. Hit räknas bland annat medlemsavgifter samt bidrag och gåvor som är avsedda för den ideella verksamheten.³² Notera dock att detta är ett undantag från huvudregel vilket innebär att dessa inkomster även är skattefria för de föreningar som inte är allmännyttiga. Att föreningar inte ska ta upp medlemsavgifter som intäkt stadgas i 15 kap. 2 § IL. Gåvor är skattefria enligt 7 kap. 2 § IL.

2.5 Huvudsaklighetsbedömning

I 7 kap. 7 § 2 st. p.2 stadgas, som tidigare nämnts, att inkomst av näringsverksamhet kan bli skattefri för den allmännyttiga ideella föreningen om inkomsten kommer från verksamhet som har en naturlig anknytning eller av hävd använts som finansieringskälla för det ideella arbetet. Paragrafen innehåller dock ytterligare ett krav som ska vara uppfyllt för att skattefrihet för inkomster av näringsverksamhet ska föreligga. I paragrafen går att läsa att inkomst av näringsverksamhet är skattebefriad om inkomsten till *huvudsaklig del* kommer från verksamhet som har naturlig anknytning eller är hävdvunnen. Här finns således ett huvudsaklighetsrekvisit.

Om en ideell förening har både skattefria och skattepliktiga inkomster av näringsverksamhet görs en huvudsaklighetsbedömning av föreningens skatteplikt. Om föreningens skattefria inkomster av näringsverksamhet uppgår till minst 70-80 procent av de totala inkomsterna av näringsverksamhet blir föreningen inte skattskyldig för de övriga, annars skattepliktiga, inkomsterna. Å andra sidan blir en förening som bedriver näringsverksamhet skattskyldig för

³⁰ Prop 1999/2000:2 sid 84-85

³¹ Gunne och Löfgren sid 98

³² skatteverket, beskattning av ideella föreningar och stiftelser, sid 1

alla sina inkomster därifrån även om exempelvis 40 procent utgörs av skattefria inkomster. Om föreningen bedriver flera olika rörelser görs en bedömning för varje enskild verksamhet. En uppdelning görs mellan flera olika förvärvskällor. Dock kan de olika verksamheterna bedömas ha ett sådant inre sammanhang att de anses ingå i samma förvärvskälla vilket till exempel är fallet om de bedrivs med hjälp av medlemmarnas oavlönade arbetsinsatser.³³ Anledningen till att denna huvudsaklighetsbedömning infördes var praktiska skäl. En uppdelning av inkomster och utgifter på en skattefri del och en skattepliktig del ansågs vålla besvärliga problem.³⁴ När huvudsaklighetsrekvisitet infördes hade vi en uppdelning i olika förvärvskällor hos juridiska personer som inte finns idag. För att tillämpa huvudsaklighetsrekvisitet måste en prövning ske i två steg. Till att börja med måste det bedömas vilka inkomster som är hänförliga till en och samma förvärvskälla. Sedan utreds om inkomsten i den aktuella förvärvskällan till huvudsaklig del kommer från sådan verksamhet ger upphov till skattefrihet (naturlig anknytning eller hävd). Om så är fallet blir all inkomst i den aktuella förvärvskällan skattefri.³⁵

Som jag bedömer det kan det inte bli tal om att göra en huvudsaklighetsbedömning av en ideell förening som inte är allmännyttig eftersom de inte kan ha några skattefria inkomster av näringsverksamhet.

2.6 Katalogsubjekten

I 7 kap. 15-17 §§ IL räknas ett antal subjekt upp. Denna uppräkningsbrukar benämnas katalogen och omfattar en stor och relativt homogen grupp av juridiska personer.³⁶ De subjekt som räknas upp i 15 § är endast skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet och de subjekt som räknas upp i 16-17 §§ är endast skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastighet. Subjekten i 15 och 16 §§ är allmänt beskrivna och paragrafen pekar ut vissa kategorier av juridiska personer som innefattas av skattebefrielsen. Som exempel kan nämnas domkyrkor och lokalkyrkor som hör till Svenska kyrkan, sjukvårdsinrättningar som bedrivs utan vinstsyfte, akademier, vissa studentföreningar samt arbetslöshetskassor. I 17 § består subjekten av vissa namngivna juridiska personer. Som exempel kan nämnas Aktiebolaget Svenska Spel, Nobelstiftelsen och Sveriges exportråd.

Som jag bedömer det finns det inget krav på att de ideella föreningar som kan uppnå skattelättnader genom att ingå bland katalogsubjekten ska vara allmännyttiga. Dock torde det, med tanke på karaktären av de subjekt som räknas upp, nästan uteslutande vara just

³³ Se skatteverket, beskattning av ideella föreningar och stiftelser, sid 3 samt RÅ 1989 ref. 24 och RÅ 1987 ref. 153

³⁴ Prop. 1976/77:135 sid 85

³⁵ Gunne och Löfgren sid 99

³⁶ SOU 1995:63 sid 219

allmännyttiga föreningar som kvalificerar sig. Värt att nämna är också att katalogen inte bara omfattar ideella föreningar. Termen som används är juridiska personer och uppräknigen innehåller även aktiebolag och stiftelser. I direktiven till den översyn som skedde av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar 1995 påpekades att uppräknigen i katalogen är en föråldrad form av lagstiftningsteknik som är alltför detaljinriktad. Det angavs att det vore önskvärt om katalogen på sikt kunde tas bort.³⁷

2.7 Anledning till skattelättnader

Nu när jag kort har redogjort för hur ideella föreningar inkomstbeskattas tänkte jag ge några motiv till varför det finns regler som ger en förmånlig beskattning av ideella föreningar.

I den översyn av skattereglerna för ideella föreningar lades fram 1995 gjordes en sammanställning över skälen för och emot skattebefrielse. Här framförs att det inte är självklart att allmännyttig verksamhet ska stödjas just genom inskränkningar i skattskyldigheten. Ett borttagande av skattelindringen skulle leda till förenkling och avlastning av regelsystemet. Ett alternativ till skattelättnader är ökade bidrag. Ett renodlat bidragssystem skulle å andra sidan ge upphov till ökade administrationskostnader för samhället. Vad som torde vara klart är att ideella föreningar på något sätt bör subventioneras av samhället i de fall de bedriver allmännyttig verksamhet och inkomsterna används för att bedriva denna verksamhet. Subventionen träffar då inte föreningen som sådan utan själva verksamheten. Det uttalas att ett rikt föreningsliv är berikande för samhället i stort att många föreningar bedriver sådan verksamhet som annars hade fått tillgodoses av samhället. En nackdel med systemet där skattesubvention används är att det bara träffar föreningar som har en inkomst. Ju högre inkomst förening har desto större blir skattesubventionen och det är inte alltid givet att föreningar med stora inkomster är förtjänta av det största stödet. Ett motiv som framförs till systemet med skattesubvention är att det kan vara hämmande för de som arbetar ideellt för en förening att veta att skatt kommer att belasta de inkomster som upp bärs.³⁸ I Sverige har vi alltså valt att subventionera allmännyttiga ideella föreningar genom bland annat skattesubventioner. När det gäller metoden för hur denna skattesubvention ska gå till förs det i ovan nämnda översyn en diskussion över vilken metod som är bäst lämpad. Den metod som användes då och som fortfarande används innebär vissa tröskeleffekter. Som exempel nämns det fullföljdskrav som finns för allmännyttiga ideella föreningar. För att ha rätt till skattebefrielse krävs, som jag nämnde i stycke 2.2.3, att en ideell förening använder ca 80 procent av sin avkastning till det allmännyttiga ändamålet. Den förening som ligger nära 80 procentgränsen kommer således att beskattas fullt ut för sina inkomster.³⁹ Ett alternativ till

³⁷ SOU 1995:63 sid 219

³⁸ SOU 1995:63 sid 63-69

³⁹ SOU 1995:63 sid 73

den metod som används är den så kallade avdragsmetoden vilken används ibland annat Danmark för vissa typer av ideella föreningar. Det går till så att föreningen är skattskyldig för alla sina inkomster men får avdrag för de kostnader som använts för allmännyttiga ändamål. Med denna metod slipper man de tröskeleffekter som uppstår vid användandet av skattesubventionsmetoden och det har också hävdats att kontrollmöjligheterna ökar.⁴⁰

⁴⁰ SOU 1995:63 sid 73-78

3. Rättsfallsgenomgång

I rättsfallsgenomgången kommer jag att gå igenom ett antal rättsfall där hävdrekvisitet har bedömts. Genomgången är uppdelat i ett antal områden som jag bedömer som viktiga att klargöra för att ge en bild av hur hävdrekvisitet används i praxis. Rättsfallen har sorterats in i de olika områdena utifrån min bedömning av vad som är det huvudsakliga innehållet i dem med avseende på hävdrekvisitet. Genomgången innehåller inte samtliga rättsfall där hävdrekvisitet har diskuterats och är således inte uttömmande. De rättsfall som har tagits med är de som innehållit något utförligare motiveringar och som, enligt min bedömning, varit av betydelse för hävdrekvisitets utveckling i praxis.

3.1 Betydelsen av vem som bedriver verksamheten

I RÅ 2005 ref. 67 tog Regeringsrätten ställning till om skattefrihet förelåg för en förening när den hävdvunna verksamheten inte bedrevs av föreningen själv. Förutsättningarna i målet var följande. Föreningen A hade till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet. Föreningen bedrev tillsammans med andra föreningar i en så kallad bingoallians bingoverksamhet genom ett aktiebolag. Bingoalliansen hade cirka 48 föreningar som medlemmar och hade till uppgift att arrangera bingo i samarbete med bolaget. Avtalet mellan bingoalliansen och aktiebolaget föreskrev att aktiebolaget skulle bedriva bingoverksamhet till förmån för föreningarna i alliansen. Aktiebolaget åtog sig, enligt avtalet, att i egen regi handha och svara för driften och administrationen av bingoverksamheten. De föreningar som ingick i alliansen deltog inte själva på något sätt i driften av verksamheten men de erhöll en viss bestämd del av nettointäkten efter avdrag för vad bolaget fick behålla för egen del. Föreningarna ägde tillsammans aktiebolaget och bolaget betalade varje månad ut ett belopp motsvarande verksamhetens överskott till föreningarna. Skatterättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked att ersättningen från aktiebolaget till föreningarna inte skulle vara skattefri. Detta då verksamheten inte kunde anses vara av naturlig anknytning eller hävd. Det refererades till RÅ 1993 ref. 100, RÅ 1999 ref 50 och RÅ 2000 ref 53 där praxis intagit den ståndpunkten att skattefrihet för inkomster från hävdvunnen finansieringskälla förutsätter att verksamheten helt eller delvis bedrivs av föreningen själv. Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde att inkomst från bingospel för allmännyttiga ideella föreningar är att räkna som sådan inkomst av hävdvunnen finansieringskälla som omfattas av skattebefrielse. Detta även när bingoverksamheten bedrivs av annan än själva föreningen. De anförde att det i förarbetena till den då gällande lotterilagen diskuterades om bingoallianser skulle få tillstånd att bedriva bingoverksamhet men att det inte ansågs lämpligt på grund av sådana föreningars ofta lösa juridiska konstruktion. Istället anmärktes det att det ofta är nödvändigt att kommersiella serviceföretag svarar för själva driften. Föreningen överklagade beslutet till Regeringsrätten.

Regeringsrätten anförde att det visserligen i praxis uttalats att föreningen själv skulle vara inblandad i driften av verksamheten för att inkomster från en hävdvunnen finansieringskälla inte skulle beskattas hos föreningen men att det aktuella bingospelet bedrivs i former som fastlagts av myndigheter och som står under offentlig insyn och kontroll. Hänvisning gjordes även till RÅ 1999 ref. 50 där den omständigheten att föreningen tog hjälp av en annan juridisk person och i samverkan genomförde verksamheten inte ledde till att skattefriheten gick förlorad. Regeringsrätten ändrade skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarade att föreningen inte var skatteskyldig för inkomsten från bingoverksamheten.

Att säga att detta mål ändrar tidigare praxis, där det uppställdes krav på att föreningen själv bedrev verksamheten, tycker jag är att gå ett steg för långt. Detta på grund av de lite speciella förutsättningarna som gällde i målet. I 15 § Lotterilagen stadgas att tillstånd för lotteri och bingoverksamhet endast ska tilldelas juridiska personer som är ideella föreningar. Vidare stadgas att tillstånd kan tilldelas andra juridiska personer om det finns särskilda skäl till det. I det här fallet hade tillstånd beviljas ett aktiebolag med motiveringen att det fanns särskilda skäl. Detta då aktiebolaget ägdes av ideella föreningar och allt överskott tillföll föreningarna. Genom att aktiebolaget fått tillstånd för verksamheten kan förfarandet sägas ha godkänts av myndigheterna i ett första steg. Detta behöver dock inte påverka beskattningen men det måste ändå sägas peka i en viss riktning angående hur samhället ser på förfarandet. Däremot så tycker jag att det kan påstås att det absoluta tvånget att föreningen själv ska bedriva verksamheten har luckrats upp genom domen. Intressant är också att både skatterättsnämnden, som inte ansåg att skattefrihet förelåg, och Regeringsrätten, som bedömde att skattefrihet förelåg, hänvisar till RÅ 1999 ref. 50.

I RÅ 2000 ref 53 behandlade Regeringsrätten frågan om föreningen själv måste bedriva verksamheten för att den ska kunna anses som en hävdvunnen finansieringskälla. I målet ansökte Helsingborgs Idrottsförening (HIF) om förhandsbesked gällande om skattskyldighet förelåg för vissa inkomster eller ej. HIF, som är en allmännyttig ideell förening, hade ett helägt aktiebolag vilket ansvarade för HIF's marknadsföring och driften av arenan. HIF upplät till aktiebolaget en exklusiv rättighet att använda det registrerade varumärket HIF i reklamsammanhang. Ersättningen för upplåtelsen bestod av en fast del om 500 000 kr per år plus en rörlig del kopplad till eventuella intäkter. Föreningen undrade bland annat om ersättningen utgjorde skattepliktig inkomst för HIF och om det hade varit någon skillnad om föreningen tecknat avtal med och mottagit ersättningen från en från HIF fristående person. Skatterättsnämnden uttalar att det i bestämmelserna angående hävdvunnen finansieringskälla som exempel nämns bland annat att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler eller dylikt. Hade HIF således själva bedrivit den aktuella verksamheten hade den kunnat anses som en sådan hävdvunnen finansieringskälla som möjliggör skattefrihet. Kravet på att föreningen själv bedrev den aktuella verksamheten bedömdes som absolut och det spelade ingen roll om föreningen ägde del i den person som bedrev verksamheten eller om det skedde genom en helt fristående person. Nämnden gjorde

bedömningen, med hänvisning till RÅ 1993 ref 100, att en tillämpning av hävdrekvisitet förutsätter att det är föreningen själv som bedriver verksamheten och därför kunde inte föreningen anses skattebefriad för inkomsten. HIF och RSV överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten som fastställde skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrättens dom får sägas vara relativt logisk utifrån då gällande praxis. Det skulle vara intressant att se om utgången i domen hade varit en annan om den kommit efter RÅ 2005 ref. 67, målet med bingoalliansen. Enligt min mening är det inte helt otänkbart men inte heller säkert. Då handlade om ett upplägg som hade godkänts av samhället som en acceptabel konstruktion. I detta målet är förvisso själva upplägget också tillåtet, därom rådde det inga tveksamheter, men skillnaden är att det i RÅ 2005 ref. 67 handlade om att det var tillåtet enligt en lagstiftning som hade till uttryckligt syfte att gynna allmännyttiga ideella föreningar. Det nu aktuella förfarandet är mer en vanlig affärstransaktion och anledningen till att dessa är tillåtna har inget att göra med att underlätta finansieringen för ideella föreningar. Något som jag bedömer som lite märkligt är att det inte förs ett djupare resonemang i domen kring det faktum att bolaget faktiskt är helägt av föreningen. För mig kan det tyckas som att det inte är så stor skillnad mellan att föreningen själv bedriver en verksamhet och att ett helägt bolag bedriver samma verksamhet. I domen nämns aldrig varför föreningen valt att förlägga viss verksamhet i ett aktiebolag. Anledningen till detta torde väl vara av mindre betydelse i målet men det hade kunnat ge svar på andra frågor som jag bedömer som intressanta. Om anledningen hade varit att bättre kunna konkurrera på marknaden tycker att det hade gått att finna skäl till domslutet i den snedvridningen av konkurrensen som hade varit en eventuell risk med skattebefrielse i det fallet.

Även RÅ 1993 ref. 100 behandlas frågan om föreningen själv måste bedriva den hävdvunna verksamheten. Förutsättningarna i målet var följande. Idrottsföreningens X ansökte om förhandsbesked hos skatterättsnämnden där de önskade ha svar på om föreningen var skattskyldig för viss inkomst eller ej. Föreningen var allmännyttig och således befriad från inkomstskatt förutom för sådan inkomst som hänförde sig till rörelse (numera näringsverksamhet). Föreningen hade intäkter från bland annat reklam och sponsorverksamhet. Denna verksamhet hade föreningen för avsikt att driva i ett handelsbolag. Handelsbolaget var inget eget skattesubjekt och vinsten skulle fördelas och beskattas hos delägarna. Eftersom idrottsföreningen var befriad från inkomstskatt och inkomsten avsåg verksamhet som av hävd utnyttjades för att finansiera ideellt arbete menade föreningen att inkomsten skulle vara befriad från inkomstskatt. Föreningen skulle inte få någon ersättning från handelsbolaget för att den överförde rättigheterna och all vinst i handelsbolaget skulle tillfalla föreningen. Skatterättsnämnden uttalade att det finns bestämmelser som ger vissa ideella föreningar förmåner vid beskattningen. Skatterättsnämnden bedömde att denna förmånsbehandling varit avsedd att gälla enbart för verksamhet som bedrivs av föreningen själv. Som stöd för detta åberopade nämnden det allmänna syftet med lagstiftningen samt

utformningen av de ifrågavarande bestämmelserna i stort. Idrottsföreningen överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten som fastställde skatterättsnämnden förhandsbesked.

Även i denna dom skulle det vara intressant att se om resultatet hade blivit ett annat om domen kommit efter RÅ 2005 ref. 67. Jag tror dock inte det hade varit fallet. Enligt min mening är detta mål relativt likt RÅ 2000 ref. 53, HIF-målet. Det finns inget som tyder på att lagstiftning eller praxis rent allmänt har visat någon vilja att uppmuntra ideella föreningar till att bedriva delar av sin verksamhet i bolagsform. I RÅ 2005 ref 67, bingoallians-målet, var förutsättningarna angående detta dock lite annorlunda. Då kunde rätten falla tillbaka på uttalanden i förarbeten som sa att det kunde vara nödvändigt för föreningarna att använda sig av externa serviceföretag.

3.2 Förändring av hävdbegreppet

RÅ 1999 ref 50 tog Regeringsrätten ställning till om begreppet hävdvunnen finansieringskälla kunde förändras över tiden. Förutsättningarna i målet var följande. Hovshaga Allmänna Idrottsförening (HAIF) ansökte hos skatterättsnämnden om förhandsbesked gällande om föreningen var skattskyldig för inkomster i samband med anordnande av rockkonsert. HAIF är en idrottsförening som bedriver ungdomsverksamhet inom ett flertal olika sporter. På grund av att kommunen inte hade medel att bygga anläggningar arrangerade förningen musikkonsserter för att själva kunna bygga anläggningar. Konserterna arrangerades i samarbete med EMA-Telstar och allt arbete som föreningen lade ner i samband med konserterna skedde på ideell basis. Föreningen erhöll en procentuell del av biljettintäkterna. Överskottet gick oavkortat till byggande av nya fotbollsplaner. Föreningen valde att satsa på konsertverksamheten istället för att utöka sin lotteriverksamhet, vars överskott enligt hävd skulle ha varit skattefri för föreningen. Skatterättsnämnden ansåg inte att verksamheten kunde anses utgöra sådan verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete, främst med hänsyn till att HAIF:s medverkan genomfördes som en del i ett kommersiellt arrangemang. Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde bland annat att minskade offentliga bidrag till ideella föreningar tvingat dessa att finna nya och mer vinstgivande verksamheter för att finansiera det ideella arbetet. HAIF överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten. Regeringsrätten konstaterade att musikkonsserter visserligen inte räknades upp i lagtexten eller i förarbetena som exempel på verksamhet som kan hänföras till de traditionella finansieringskällorna för ideell verksamhet men konstaterade också att uppräknningen inte är uttömmande. Regeringsrätten menade att det inte kan ha varit lagstiftarens syfte att tillämpningen skulle läsas fast vid specifika förhållanden som var rådande vid lagstiftningens tillkomst. Inte heller det faktum att föreningen samverkade med ett kommersiellt bolag kunde anses utgöra hinder mot skattebefrielse med hänsyn till att föreningens arbete skedde helt ideellt och allt överskott gick till verksamheten. Regeringsrätten fann att

arrangörsverksamheten skulle hänföras till sådan verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete och HAIF blev således inte skattskyldiga för inkomsterna från konserterna.

I rättsfallet framgår att vad som innefattas i begreppet hävd kan förändras över tiden. Min uppfattning är dock, utifrån rättsfallet är, att det inte kan bli tal om att godkänna några större förändringar. Bland de exempel på hävdvunna finansieringskällor som plockades bort från lagtexten i samband med att IL infördes fanns bland annat fester och danstillställningar. Det borde inte vara en alltför långtgående tolkning och säga att rockkonserter i alla fall ligger i närheten av begreppen fester och danstillställningar. Givetvis bör det även beaktas, vilket jag tycker Regeringsrätten gör, att en fest eller danstillställning inte nödvändigtvis ser likadan ut idag som den gjorde när reglerna tillkom på 70-talet. Det får väl sägas ligga i sakens natur att de hävdvunna finansieringskällorna inte kan förändra sig så mycket över tiden. Då hävdvunnen betyder traditionsenlig så kan det inte vara helt lätt för en förening att hitta en ny finansieringskälla och påstå att den av tradition används för att finansiera ideell verksamhet. Det som jag tycker är lite anmärkningsvärt är att Regeringsrätten inte har några större invändningar mot att föreningen samverkar med ett kommersiellt bolag. I RÅ 2005 ref 67, bingoallians-målet, hänvisas till detta mål angående samverkan med annan juridisk person. I det fallet var det dock frågan om ett bolag där allt överskott tillfaller föreningarna i bingoalliansen. I detta fallet är det samverkande bolaget en helt kommersiell aktör och den vinst bolaget gör tillfaller inte HAIF. Detta tycker jag är en väsentlig skillnad mellan de två målen som kanske skulle ha berörts i mer i bingoallians-målet. Möjligtvis spelar det in att det i det här fallet endast var fråga om en kortare samverkan medan det i bingo-alliansmålet var fråga om ett mer ingående samarbete.

3.3 Verksamhetens omfattning och avkastning

I RÅ 1992 ref 68 tog Regeringsrätten ställning till om verksamhetens omfattning spelade någon roll vid bedömning av hävdrekvisitet. Förutsättningarna var följande. Högs Sportklubb hade bedrivit dansverksamhet men inte beskattats för inkomsterna. Allt arbete i samband med tillställningarna bedrevs ideellt och överskottet gick oavkortat till föreningens verksamhet. Länskattemyndigheten yrkade att klubben skulle taxeras för inkomsten från dansverksamheten och anförde till stöd för sitt yrkande att dansverksamheten varit av sådan art och omfattning att inkomsten därav skulle beskattas såsom inkomst av rörelse. Länsrätten bedömde att de genererade överskotten inte kunde anses stora i förhållande till omfattningen av den allmännyttiga verksamheten. De arrangerade logdanserna bedömdes vara verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Skattemyndigheten överklagade till kammarrätten som anförde att anordnande av danstillställningar kan betraktas som hävdvunnen finansieringskälla om den bedrivs i förhållandevis begränsad omfattning och allt arbete utförs ideellt av föreningen. I detta fallet bedömde kammarrätten att verksamheten

skulle betraktas som relativt omfattande (ca 25 tillställningar på år) och att den därför inte kunde anses utgöra en hävdvunnen finansieringskälla. Sportklubben överklagade till Regeringsrätten. Regeringsrätten konstaterade att verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall principiellt saknar betydelse vid bedömning av vad som är hävdvunnen finansieringskälla. Rör det sig om en typiskt hävdvunnen finansieringskälla uppställs det inga krav på att den ska vara begränsad och/eller ge en blygsam avkastning. Det var endast om verksamheten tagit sig så avvikande former att den till sin art ej längre utgjorde finansieringskälla av hävdvunnen typ som det kunde bli aktuellt med bortfall av skattefriheten. Regeringsrätten bedömde att de av klubben anordnade logdanserna inte skiljde sig från de dansstillställningar som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete. Klubben bedömdes således frikallad från skattskyldigheten för inkomsterna från logdansverksamheten.

Det som fastslås i detta rättsfall får anses vara av relativt stor betydelse vilket visar sig genom att det hänvisas till detta rättsfall i ett flertal senare rättsfall. Genom att anta den ståndpunkt som Regeringsrätten gör underlättar de för de ideella föreningar som bedriver verksamhet som utgör hävdvunnen finansieringskälla. Föreningarna slipper ta hänsyn till verksamhetens omfattning och avkastning. Även för myndigheter och domstolar måste den antagna ståndpunkten sägas utgöra en förenkling. De slipper bedömningsfrågor kring vad som är en alltför omfattande verksamhet och vad som är alltför stor avkastning. Risken med den valda ståndpunkten kan möjligtvis vara att det öppnar upp för föreningar att bedriva hävdvunna verksamheter i väldigt stor skala. Detta torde inte utgöra något problem så länge det inte snedvrider konkurrensen på marknaden. Just konkurrensfrågan kommer behandlas lite längre fram i uppsatsen.

3.4 Ideellt arbete i verksamheten

I RÅ 83 1:88 uttalade sig Regeringsrätten om betydelsen av att arbetet utförs ideellt i den hävdvunna verksamheten. Förutsättningarna i målet var följande. Idrottsföreningen Emtungakamraterna bedrev allmännyttig ideell verksamhet. För att finansiera denna verksamhet bedrev föreningen även festplatsverksamhet. Föreningen hade inte åsatts någon taxering av taxeringsnämnden. Taxeringsintendenten yrkade hos länsrätten att föreningen skulle beskattas för inkomsterna från festplatsverksamheten. Enligt denne kunde inte den idrottsliga verksamheten vara föreningens huvudsakliga ändamål med hänsyn till den omfattande festplatsverksamhet som bedrivits och från vilken inkomsterna i huvudsak härrörde. Föreningen anförde att de använt hela överskottet till att finansiera sin idrottsverksamhet samt att föreningens ändamål inte påverkades av hur verksamheten finansierades. Länsrätten gjorde bedömningen att festplatsverksamheten var en hävdvunnen finansieringskälla för det ideella arbetet och att föreningen ej var skattskyldig för inkomsterna som härrörde från denna. Taxeringsintendenten överklagade till kammarrätten som, med en skiljaktig lagman, kom fram till att verksamheten inte var sådan som av hävd utnyttjats för att

finansiera ideellt arbete. Föreningen överklagade till Regeringsrätten. Regeringsrätten uttryckte att festplatsverksamhet sedan länge torde utgöra en vanlig finansieringskälla för idrottsföreningar. Med hänsyn till den förhållandevis begränsade omfattningen av verksamheten och till det ideella inslaget i verksamheten fann Regeringsrätten att verksamheten skulle anses utgöra en sådan hävdvunnen verksamhet som avsågs i lagstiftningen. Föreningen blev således frikallad från skattskyldighet för inkomsterna från festplatsverksamheten.

Det som uttalas i målet angående verksamhetens omfattning får väl sägas vara överspelat i och med RÅ 1992 ref. 68. Däremot är det av större vikt att Regeringsrätten fastslår att ideellt arbete i verksamheten kan spela in vid bedömning av om en verksamhet utgör en hävdvunnen finansieringskälla eller inte. Lagstiftningen reglerar endast att inkomst av verksamhet som är att beakta som hävdvunnen finansieringskälla inte är skattepliktig. Det regleras ej under vilka former verksamheten ska bedrivas vilket lämnar en hel del bedömningsfrågor till domstolarna. Min egen bedömning är att festplatsverksamhet, genom förarbeten och exempel i lagtext⁴¹, är tydligt avsedd att vara en hävdvunnen finansieringskälla varför jag inte skulle ha funnit anledning att motivera beslutet med att verksamheten bedrivs ideellt.

Även i RÅ 85 1:2 tog Regeringsrätten hänsyn till förekomsten av ideellt arbete i samband med bedömningen av hävdvunnen verksamhet. I målet var förutsättningarna följande. Wargöns idrottsklubb ansökte om förhandsbesked hos riksskatteverket gällande om insamling av returpapper kunde leda till skattekonsekvenser. Klubben anförde att ideella föreningar av hävd brukade finansiera sin verksamhet genom bland annat insamling av returpapper. Tidigare hade klubben sysslat med insamling av returpapper tillfälligtvis men nu hade de erbjudits avtal om att utföra insamlingen mer regelbundet. I samband med en lagändring som gav kommunen exklusiv insamlingsrätt hade departementschefen framhållit vikten av att ideella föreningar som bedrev seriös insamlingsverksamhet även i fortsättningen gavs tillfälle att göra det. Dock nämndes ingenting om hur beskattning skulle ske. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden bedömde att pappersinsamlingen var en sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla och föreningen var således befriad från skattskyldighet för inkomsterna från insamlingen. Taxeringsintendenten överklagade till Regeringsrätten. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet i sak men med det tilläget att det gällde endast under förutsättning att insamlandet av papper sköttes av frivilliga obetalda krafter inom föreningen.

I detta rättsfall gör Regeringsrätten en ännu hårdare bedömning angående användandet av ideella krafter än vad som gjordes i RÅ 83 1:88. Här är det ett faktiskt krav för att skattefrihet ska föreligga medan det i RÅ 83 1:88 mer rörde sig om en faktor som var med och påverkade bedömningen. Enligt min bedömning fick detta krav inget större betydelse då det inte

⁴¹ Här används förvisso begreppet anordnande av fester men det torde enligt min betyda i princip detsamma som festplatsverksamhet.

hänvisas till detta krav i någon större omfattning i andra domar. Anledningen till detta kan vara att det måste ses som relativt opraktiskt att ha ett så absolut krav då det inte lämnar något utrymme för bedömningar.

I RÅ 1999 not. 216 tog Regeringsrätten återigen ställning till om ideellt arbete var en förutsättning för att en verksamhet skulle anses som hävdvunnen. I målet var förutsättningarna följande. Riksorganisationen A, distriktsförbundet B och den lokala idrottsföreningen C begärde förhandsbesked gällande huruvida de hade rätt till skattebefrielse för inkomster som de skulle erhålla på grund av medverkan vid anordnande av ett lotteri. Organisation kring lotteriet var uppdelat i tre led (tillstånds-, distributions och försäljningsled) vari de sökande parterna medverkade i ett led vardera. Hanteringen av lotteriet skulle till viss del ske med hjälp av avlönad personal. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att ingen av de tre inblandade parterna var skattskyldiga för inkomsterna från lotteriet även om det i distributionsledet förekom avlönad personal. Detta då hanteringen av lotteriet i dess olika led sågs som en helhet och inkomsterna för de medverkande i de olika leden sågs som härrörande från denna helhet. Lotteriet ansågs vara en hävdvunnen finansieringskälla. RSV överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som skatterättsnämnden gällande medverkan av anställd personal i lotteriet och fastställde förhandsbeskedet i det avseendet. Ett regeringsråd var skiljaktigt och anförde att förutsättningarna för den ställda frågan gällande anställdas medverkan i lotteriet var alltför ofullständiga för att förbundets skattskyldighet skulle kunna bedömas med säkerhet.

I detta rättsfall fastslår Regeringsrätten att det inte är en förutsättning att hävdvunnen verksamhet bedrivs helt av ideella krafter. Förmodligen är det en anpassning till att arbete hos distriktsförbund och riksorganisationer ofta utförs av avlönad personal. Det vore antagligen olämpligt om skattefriheten för de inblandade föreningarna gick förlorad bara på grund av att de övre förbunden och organisationerna är inblandade i de hävdvunna verksamheterna. Jag tycker dock inte att det går att påstå att det är fritt fram för föreningarna att bedriva sin hävdvunna verksamhet med avlönad personal. Det är inte otänkbart att förekomsten av ideellt arbetande krafter i föreningen kan påverka bedömningen av om verksamheten är en hävdvunnen finansieringskälla eller ej. I RÅ 1999 ref. 50 där HAIF anordnade rockkonsert bedömdes verksamheten vara hävdvunnen bland annat med motiveringen att arbetet skedde ideellt. Å andra sidan såg vi i RÅ 2005 ref. 67 att bingoverksamhet som bedrevs av ett aktiebolag med avlönad personal ansågs utgöra hävdvunnen finansieringskälla.

3.5 Konkurrenssituation

I RÅ 1987 ref. 153 tog Regeringsrätten ställning till hur konkurrens med andra aktörer kunde påverka bedömningen av hävdrekvisitet. Idrottsföreningen Göta-Friidrotts medlemmar ansvarade för nattbevakningen på en camping utanför Karlstad. Föreningen hade inte

redovisat inkomsterna från bevakningsuppdraget som skattepliktig inkomst men taxeringsnämnden beskattade föreningen för inkomsterna. Föreningen yrkade att taxeringen skulle undanröjas. Länsrätten gjorde bedömningen att bevakningsverksamheten inte kunde hänföras till sådan finansieringskälla som av hävd utnyttjas för ideellt arbete och att skattefrihet inte förelåg för föreningen avseende de aktuella inkomsterna. Målet gick vidare till Kammarrätten som fastställde länsrättens dom. Föreningen överklagade till Regeringsrätten som även de gjorde bedömningen att bevakningsverksamheten inte kunde anses vara en sådan verksamhet som av hävd utnyttjats till att finansiera ideellt arbete. En av anledningarna till Regeringsrättens bedömning var det faktum att föreningen efter anbud och i konkurrens med andra företag erhållit det aktuella bevakningsuppdraget. Regeringsrätten bedömde ändå att föreningen inte var skattskyldig för inkomsterna men detta beroende på att de kunde hänföras till samma förvärvskälla som övriga, ej skattepliktiga, inkomster ingick i. Skattefrihet för inkomsterna uppkom således utifrån en huvudsaklighetsbedömning. Förvärvskällans inkomster härrörde till huvudsaklig del (70-80 procent) från den skattefria verksamheten vilket resulterade i att alla inkomster i förvärvskällan var att betrakta som skattefria.

En generell slutsats som kan dras från denna dom är att om den aktuella verksamheten bedrivs i konkurrens med andra aktörer kan det påverka bedömningen av om verksamheten är en härdvunnen finansieringskälla eller ej. I det aktuella målet är jag dock tveksam till om verksamheten hade kunnat klassificeras som härdvunnen verksamhet även om det inte hade förkommit konkurrens med andra aktörer. Det är svårt att få in bevakningsverksamhet bland de exempel på härdvunnen verksamhet som nämns i förarbeten och äldre lagtext. Bevakningsuppdrag torde knappast vara en verksamhet som av tradition utnyttjas som finansieringskälla av ideella föreningar. Detta klargörs aldrig riktigt i domen men vi får i alla fall veta att konkurrens med andra aktörer kan påverka bedömningen.

4. Slutsatser av rättsfallsgenomgång

Efter att ha gått igenom rättsfallen går det dra vissa slutsatser kring hävdrekvisitet vilket kan vara till hjälp när en verksamhet ska bedömas. Jag ska här presentera en systematik som kan användas vid bedömningen. Jag vill dock påpeka att det är vanskligt att dra generella slutsatser från praxis. Detta eftersom praxis är något som snabbt kan ändras genom nya domar. De slutsatser jag presenterar grundar sig på nu gällande praxis. Eftersom jag i rättsfallsgenomgången endast valt att behandla de rättsfall som jag bedömde som mest betydelsefulla gällande hävdrekvisitet bör det också noteras att slutsatserna endast gäller den praxis som dessa rättsfall gett upphov till. Under den tidsintervall som rättsfallen är hämtade ifrån har några materiella förändringar av lagtexten inte skett vilket gör att de äldre rättsfallen fortfarande *kan* ha ett högt prejudicerande värde.

Utgångspunkten när det gäller ideella föreningar är att de är skattepliktiga för alla sina inkomster precis som alla andra juridiska personer. Utifrån detta får sedan undantag försöka identifieras. Till att börja med bör det avgöras om föreningen uppfyller de fyra kraven för att anses som en allmännyttig ideell förening. Om så är fallet öppnar det upp möjligheter för undantag från skattskyldighet. En möjlighet som då är aktuell att titta på är om skattefrihet för inkomst av näringsverksamhet kan uppnås. Här kommer bland annat hävdrekvisitet in som en möjlighet. När det gäller hävdrekvisitet bör det först klargöras om verksamheten i fråga är sådan som av hävd utnyttjats av ideella föreningar som finansieringskälla. Till hjälp finns de exempel som nämns i förarbeten och äldre lagtext. Att dessa exempel inte är avsedda att vara uttömmande går att utläsa i propositionen men det framgår även av RÅ 1999 ref. 50. Där fastslogs att vad som ingår i hävdbegreppet kan förändras över tiden. Detta bör dock tolkas med viss försiktighet då det enligt min mening inte handlade om några större förändringar av hävdbegreppet i det aktuella rättsfallet.

Sedan bör det kontrolleras om verksamheten utförs av föreningen själv eller om det är någon annan utomstående som utför verksamheten. Om föreningen själv utför verksamheten torde några komplikationer inte uppstå angående detta. Om föreningen däremot låter en utomstående utföra verksamheten finns det risk för att skattefriheten för inkomsterna går förlorad. I RÅ 2000 ref. 53 och i RÅ 1993 ref. 100 bedömde Regeringsrätten att föreningarna var skattskyldiga för inkomsterna på grund av att verksamheten utfördes av utomstående bolag. Detta trots att verksamheterna var sådana som, om de utfördes av föreningarna själva, hade varit att anse som hävdvunna finansieringskällor. Värt att notera är också att det inte spelade någon roll i rättsfallen att bolaget till sin helhet ägdes av föreningarna. RÅ 2005 ref. 67 visar dock på att det går att uppnå skattefrihet för inkomsterna även om den hävdvunna verksamheten överförs till ett bolag. Detta fall med bingoalliansen innehöll enligt min mening så speciella omständigheter att det knappast torde öppna upp för föreningar att helt fritt överföra de hävdvunna verksamheterna till bolag och ändå bibehålla skattefriheten för

inkomsterna. Med speciella omständigheter menar jag att det i fallet använda förfarandet hade sanktionerats av lagstiftaren i och med att det godkändes av lotterilagstiftningen. En lag vars bestämmelser har till syfte att till viss del främja ideella föreningars finansiering. Vi har nu klarlagt att det förmodligen inte går att överföra den hävdvunna verksamheten till en utomstående part och ändå ha kvar skattefriheten för inkomsterna. Dock kan vi av RÅ 1999 ref. 50 utläsa att det går bra att samarbeta med en utomstående part, trots att parten utgör ett kommersiellt bolag.

Nästa fråga är om det går att använda sig av avlönad personal i den hävdvunna verksamheten. I tidigare praxis på området, RÅ 83 1:88 och RÅ 85 1:2, tillskrevs det faktum att arbetet utfördes av ideella krafter betydelse i bedömningen av om det förelåg hävdvunnen verksamhet eller ej. Numera torde betydelsen av ideellt arbetande krafter ha minskat i samband med RÅ 1999 not 216. Här ansågs lotteriverksamheten utgöra en hävdvunnen finansieringskälla trots att det förekom avlönad personal i handhavandet på högre nivå. Även i RÅ 2005 ref 67 ansågs det inte utgöra något hinder vid bedömningen att det aktiebolag som skötte själva bingoaktiviteten hade avlönad personal. Jag skulle dock inte vilja påstå att det är helt fritt fram att använda anställd personal i den hävdvunna verksamheten om skattefriheten för inkomsterna vill behållas. Antagligen kan det faktum att arbetet utförs helt ideellt påverka bedömningen av om en verksamhet ska anses som hävdvunnen om det föreligger ett gränsfall. Vi såg i RÅ 1999 ref 50 hur ideellt arbete användes som ett motiv i Regeringsrättens avgörande när anordnande av rockkonsert ansågs utgöra en hävdvunnen finansieringskälla.

När det gäller att avgöra om verksamhetens omfattning och avkastning spelar någon roll vid bedömningen av hävdvunnen verksamhet kan vi tack vare RÅ 1992 ref 68 konstatera att de faktorerna inte spelar någon roll. Även om praxis kan ändras genom nya rättsfall tror jag inte att denna ”regel” kommer att ändras i första taget om det inte finns synnerliga skäl. Då rättsfallen ofta kräver att rätten gör en hel del bedömningar, som inte alltid är helt enkla och självklara, är min uppfattning att denna regel har inneburit en viss förenkling eftersom den tar bort en hel del bedömningssvårigheter. Denna bedömningshjälp tas säkert tacksamt emot av rätten vilket yttrar sig genom att det hänvisas till rättsfallet i flera andra rättsfall på området.

Slutligen återstår att titta på om den hävdvunna verksamheten kommer att bedrivas i konkurrens med andra aktörer. Om så är fallet kan det påverka bedömningen av vad som är hävdvunnen verksamhet på ett för föreningen negativt sätt vilket klargjordes i RÅ 1987 ref. 153. Jag ställer mig dock något tveksam till vikten av att göra en konkurrensbedömning av lite olika anledningar. I det aktuella rättsfallet handlade det om bevakningsverksamhet och jag är inte säker på att Regeringsrätten hade bedömt den typen av verksamhet som en hävdvunnen finansieringskälla även om den inte hade upphandlats i konkurrens med andra aktörer. Det saknas också diskussion om konkurrens effekter i de övriga rättsfall jag presenterat. Om konkurrensaspekter vore av större betydelse borde de rimligen ha berörts. I RÅ 1999 ref. 50,

där HAIF anordnade rockkonsert, skulle det enligt mig kunnat ha förts en diskussion om hur konkurrensen påverkas av att föreningen genomför konserten med helt ideella krafter medan ett företag som vill genomföra samma projekt antagligen måste använda avlönad personal. Ytterligare en anledning till att konkurrensaspekten inte ska tillskrivas alltför stor betydelse är det faktum att många av de hävdvunna verksamheterna antagligen inte kan utföras i konkurrens med andra. Tillstånd för lotteri och bingoverksamhet ges i princip endast till ideella föreningar vilket gör att någon konkurrenssituation inte bör uppkomma. Samma sak i RÅ 85 1:2 där de enda som hade rätt att samla in returpapper, förutom föreningen, var kommunen. Sedan kan det givetvis diskuteras om den typ av festplatsverksamhet som bedrevs i RÅ 83 1:88 snedvrider konkurrensen för de pubar och restauranger som finns i området men det var inget som diskuterades i domen.

Sammantaget tycker jag att det, utifrån rättsfallen, går att se en vilja hos rätten att bedöma de hävdvunna verksamheterna extensivt så att inkomsterna blir skattefria hos föreningarna. Detta beror antagligen på att det i de flesta fall rör sig om människor som arbetar ideellt för att främja allmännyttiga ändamål. Undantaget är dock när föreningarna flyttar över verksamheten till bolag. Detta verkar inte vara något som vill uppmuntras vilket kanske kan förklaras med att bolagsformen inte förknippas med ideellt arbete. Rätten har kanske svårare att se kopplingen till det ideella arbetet när den hävdvunna verksamheten sköts av ett bolag.

5. Avslutande ord

Efter att ha gått igenom hävdrekvisitet får jag säga att tillämpningen i praxis är relativt systematisk. Systematisk såtillvida att det oftast bedöms till föreningens fördel. När det gäller metoderna för att komma fram till bedömningen får dessa sägas vara mer osystematiska. Tyngdpunkten har lagts på olika faktorer som förekomsten av ideellt arbete, om föreningen själv bedriver verksamheten, verksamhetens omfattning och avkastning samt konkurrenssituation. Bedömningen av dessa faktorer har också varierat över tiden.

När hävdrekvisitet och dess bedömningssvårigheter studeras är det också viktigt att komma ihåg att det bara utgör en del av skattereglerna för ideella föreningar. Reglerna får sägas vara komplicerade och det är lätt att förstå om det uppkommer svårigheter för de ideella föreningarna att tillämpa dem på ett riktigt sätt. Det är svårt att säga hur reglerna skulle kunna förenklas. Ett alternativ vore att helt slopa skattesubventionerna för ideella föreningar att låta dem var skattepliktiga full ut som alla andra juridiska personer. Mot detta talar det faktum att det faktiskt anses som önskvärt att staten på något sätt subventionerar de föreningar som berikar samhället genom att bedriva allmännyttig verksamhet. En annan förenkling vore att helt ta bort skatteplikten för ideella föreningar. Mot detta talar givetvis de förlorade skatteinkomsterna som skulle bli följden även om jag har svårt att tänka mig att det rör sig om några svindlande summor. De ideella föreningarna skulle också kunna ge sig på att bedriva näringsverksamhet inom områden där de riskerar att snedvrیدا konkurrensen på grund av sin skattefrihet.

Dagens system får ses som en kompromiss mellan då båda alternativen. Att just inkomst av näringsverksamhet tillhör den kategori av inkomster som beskattas beror antagligen främst på de konkurrensnackdelar som annars skulle kunna uppstå. Min bedömning angående hävdrekvisitet är att det öppnar upp möjligheter för föreningar att utan skatteeffekt bedriva viss näringsverksamhet inom områden där det inte finns så många övriga aktörer som drabbas av någon snedvriden konkurrens. Områden som föreningarna av tradition använt för att finansiera sin verksamhet.

Ett rimligt antagande är nog att vi även i framtiden att ha ett skattesystem som på något sätt subventionerar allmännyttiga ideella föreningar. Förhoppningsvis går det att utveckla ett regelsystem som kan uppnå detta utan att vara lika komplicerat som dagens system.

Avslutningsvis vill jag kort berätta om den utredning som bland annat behandlar hävdrekvisitets eventuella framtida öde. År 2004 fick idrottsskattekommittén i uppdrag att se över bland annat inkomstbeskattningen av idrottsföreningar. Resultaten av översynen presenterades SOU 2006:23. I denna föreslår kommittén att hävdrekvisitet och huvudsaklighetsbedömningen plockas bort från lagtexten för idrottsföreningar. Kommittén

har uppmärksammat att det föreligger problem för idrottsföreningar, och även ideella föreningar i övrigt, att avgöra om inkomst från näringsverksamhet är skattepliktig eller ej. Den skattemodell som presenteras ska ge tydligare och mer förutsägbara krav på vad som ska anses som skattefri verksamhet. Istället för hävdrekvisitet ska lagtexten innehålla ett konkurrensrekvisit. Inkomster från finansierande verksamheter föreslås vara skattefria för idrottsföreningar under förutsättning att verksamheten inte snedvrider konkurrensen. Utredningen är inriktad mot idrottsföreningar men det framhålls att de föreslagna förändringarna på sikt ska kunna omsättas till att gälla för alla ideella föreningar.⁴²

Det återstår alltså att se hur länge hävdrekvisitet finns kvar i lagtexten. Utifrån rättsfallsgenomgången kan det konstateras att rekvisitet onekligen ger upphov till vissa bedömningsproblem vilka skulle försvinna om rekvisitet plockades bort. Jag kan dock se framför mig ett antal bedömningsproblem som uppkommer vid tillämpandet av ett konkurrensrekvisit. Detta kan kanske bli något för framtida uppsatsskrivare att tampas med.

⁴² SOU 2006:23 sid 106

6. Referenser

6.1 Offentligt tryck

Prop. 1976/77:135 om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar m.m.
Prop. 1989:90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning
Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen
SOU 1995:63 Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar
SOU 2006:23 Nya skatteregler för idrotten

6.2 Litteratur

Gunne, Cecilia – Löfgren, Jerker, *Beskattning av stiftelser och ideella föreningar*, 2 uppl. Stockholm, 2001
Gustafson, Agneta, *Normer och praxis – en pilotstudie av redovisningen i 39 insamlingsorganisationer – fallstudier av tre ideella föreningar och deras redovisning*, Göteborg, 2006
Lundén, Björn - Lindblad, Jan, *Ideella föreningar – skatt, ekonomi och juridik*, 5 uppl. Uddevalla, 2002
Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, 10 uppl. Lund, 2005
Skatteverket, *Skatteregler för ideella föreningar och stiftelser*, SKV 324 utgåva 14, 2006
Wijkström, Filip - Einarsson, Torbjörn, *Från Nationalstat till Näringsliv – Det civila samhällets organisationsliv i förändring*, Stockholm, 2006

6.3 Rättspraxis

RÅ 83 1:88
RÅ 85 1:2
RÅ 1987 ref. 153
RÅ 1989 ref. 124
RÅ 1992 ref. 68
RÅ 1993 ref.100
RÅ 1999 not. 216
RÅ 1999 ref. 50
RÅ 2000 ref. 53
RÅ 2005 ref. 67

Bilaga 1

Utdrag ur Inkomstskattelag (1999:1229)

7 kap. Vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer

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

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

2 st. En förening som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldiga för

1. kapitalvinster och kapitalförluster

2. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från

- verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller
- verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

3. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på ett sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

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

13 kap. Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet

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