



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Henrik Larsen

Beskattning av idrottsföreningar
- särskilt vid professionella inslag

Examensarbete
20 poäng

Handledare Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2006

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte och avgränsning	4
1.2 Metod och disposition	5
2 ALLMÄNT OM IDEELLA FÖRENINGAR	6
3 VILLKOR FÖR BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIGHET	8
3.1 Ändamålskravet	8
3.2 Verksamhetskravet	9
3.2.1 Hur stort får det professionella inslaget vara?	10
3.3 Fullföljdskravet	12
3.4 Öppenhetskravet	13
4 VILKA INKOMSTER ÄR SKATTEFRIA?	15
4.1 Finansierande verksamhet i bolagsform	20
5 IDROTTSSKATTEKOMMITTÉN	23
5.1 Föreningar med professionella utövare	23
5.2 Kvalificerad näringsverksamhet	24
5.2.1 Verksamhetens art	25
5.2.2 Verksamhetens form	26
5.2.3 Huvudsaklighetsbedömningen slopas	26
6 ANALYS	28
6.1 Föreningar med professionella utövare	28
6.2 Kvalificerad näringsverksamhet	29
6.2.1 Ändamålsanknuten verksamhet	29
6.2.2 Övrig finansierande verksamhet	30
6.2.3 Borttagande av huvudsaklighetsbedömningen	31
6.3 Avslutande synpunkter	31

KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	33
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	34

Sammanfattning

Detta arbete behandlar de förmånliga inkomstskatteregler som gäller för ideella idrottsföreningar. På grund av idrottens hälsobefrämjande effekter har lagstiftaren valt att stödja idrottsföreningarna genom att i viss utsträckning befria dem från inkomstskatt. Reglerna om detta återfinns i 7 kap. 7-13 §§ inkomstskattelagen, där det ställs upp fyra krav som måste uppfyllas för skattebefrielse.

Ändamålskravet innebär att föreningen måste ha till syfte att främja ett allmännyttigt ändamål. Att idrott räknas hit anges uttryckligen.

Verksamhetskravet, att föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose allmännyttiga ändamål, förhindrar att en förening i sina stadgar påstår sig ha ett allmännyttigt syfte, samtidigt som man i praktiken ägnar sig åt annat.

Fullföljdskravet tvingar föreningen att bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Därmed kan skattefriheten inte missbrukas på så sätt att man bygger upp ett stort kapital som inte används för det allmännyttiga ändamålet. *Öppenhetskravet*, slutligen, säkerställer att ingen utan särskilda skäl kan vägras inträde i föreningen.

Om dessa krav är uppfyllda, betyder det dock inte att föreningen befrias från skatt på all inkomst. Rörelseinkomst måste till huvudsaklig del komma direkt från den allmännyttiga verksamheten eller från verksamhet med *naturlig anknytning* dit, alternativt från verksamhet som *av hävd* utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Finns inkomst från olika källor skall en huvudsaklighetsbedömning göras, varvid inkomsten i sin helhet blir antingen skattefri eller skattepliktig.

Det krävs i princip att föreningen bedriver den finansierande verksamheten i egen regi. I praxis har skattefrihet vägrats då en förening upplåtit rätten att mot ersättning använda dess varumärke i reklamsammanhang, fastän inkomst från reklam och sponsring annars anses som en hävdvunnen finansieringskälla.

En speciell fråga som rör idrotten är i vad mån det skall anses förenligt med ett allmännyttigt ändamål att en förening anlitar professionella utövare för att delta i den idrottsliga verksamheten. Detta behandlas av Idrottsskattekommittén i betänkandet SOU 2006:23, där man föreslår att upp till 25 % av en förenings aktiva medlemmar får uppbära ersättning utan att föreningen mister skattefriheten.

Kommittén föreslår också vissa förändringar när det gäller vilka inkomster som skall kunna omfattas av skattebefrielse. Man gör en del förtydliganden rörande rekvisitet naturlig anknytning, och man vill ersätta hävdrekvisitet

med en bestämmelse som tillåter all slags finansierande verksamhet, under förutsättning att den inte i mer än ringa omfattning snedvrider konkurrensen. Huvudsaklighetsprövningen tas bort, så att inkomsten i stället, i förekommande fall, delas upp i en skattefri och en skattepliktig del.

I min analys granskar och kommenterar jag Idrottsskattekommitténs förslag. Jag finner att man i och för sig åstadkommer den förenkling och modernisering av regelverket som man fått i uppdrag att arbeta fram. Samtidigt är det min uppfattning att man gör detta genom att i viss mån utvidga möjligheterna för föreningar att skaffa sig skattefria inkomster, och att man härvidlag går utanför de ramar som ställs upp i det direktiv som ligger till grund för utredningen.

Förkortningar

FL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
RegR	Regeringsrätten
RF	Riksidrottsförbundet
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Syfte och avgränsning

Idrotten har en stark ställning i Sverige. Verksamhet bedrivs i tusentals föreningar runt om i landet, huvudsakligen i motions- eller nöjessyfte. Det finns även en mindre grupp utövare som tävlar på elitnivå. I den mån det finns ett publikt intresse kan sådana utövare försörja sig på sin idrott. Man kan då få många betalande åskådare till evenemangen, sponsorer blir intresserade av att köpa reklamplats etc. Delar av intäkterna kanaliseras sedan till utövarna som lön, prispengar m.m.

Den fysiska aktivitetens hälsobefrämjande effekter, tillsammans med den demokratiska fostran som förmedlas genom föreningsverksamheten, har gjort att idrotten fått en gynnad ställning i förhållande till statsmakterna. På det skatterättsliga området manifesterar sig detta genom att idrottsföreningar tillhör kategorin *allmännyttiga ideella föreningar* vilka under vissa omständigheter är befriade från den inkomstskatt som annars skall erläggas av juridiska personer.

Sedan reglerna härom utformades på 1970-talet har det skett en utveckling av idrottsföreningarnas metoder för att finansiera sin verksamhet, ibland i en riktning som varit svår för lagstiftaren att förutse. Nya verksamhetsgrenar kommer till, och ibland bedrivs verksamhet i föreningsägda bolag. Eftersom föreningarna bara är skattebefriade för vissa typer av inkomster, har domstolarna fått avgöra ett flertal gränsdragningsfall.

En annan förändring som ägt rum under senare år är att intresset för de mest populära idrotterna, t.ex. fotboll och ishockey, ökat i hög grad. Därmed har föreningarnas intäkter och spelarnas löner nått sådana nivåer att verksamheten på elitnivå numera framstår som en ren affärsverksamhet i underhållningsbranschen. Fortfarande dominerar dock den ideella föreningen som organisationsform. Detta gör att även verksamheter med ett starkt kommersiellt inslag kan komma i åtnjutande av den skattelättnad som nämnts ovan.

Frågorna om vilka inkomster som bör vara skattefria samt i vilken mån det är motiverat med särskilda skatteförmåner för föreningar med professionell idrott på programmet har behandlats av Idrottsskattekommittén, som avgett betänkandet *Nya skatteregler för idrotten* (SOU 2006:23). Kommittén hade till uppgift att ”söka utarbeta ett system för beskattningen som i förhållande till dagens bestämmelser är bättre anpassat till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen”. Samtidigt skulle utgångspunkten för

arbetet vara att det skatteprivilegierade området för ideella föreningar inte skulle utökas.¹

I denna uppsats görs en genomgång av reglerna om undantag från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar, med fokus på de idrottsföreningar som bedriver verksamhet på elitnivå med professionella utövare, anställda av föreningen. Framställningen koncentreras kring föreningarnas inkomstbeskattning, med utgångspunkt i reglerna i inkomstskattelagens 7:e kapitel. Beskattningen av individuella idrottsutövare ligger utanför ramen för detta arbete.

Vidare jämförs gällande rätt med Idrottsskattekommitténs förslag på de punkter som behandlar skattefrihetens räckvidd respektive tillåtligheten av professionella inslag i verksamheten. Tänkbara effekter av kommitténs förslag analyseras. Den övergripande frågeställning som skall besvaras kan formuleras:

Leder Idrottsskattekommitténs förslag till att systemet blir bättre anpassat till dagens förutsättningar, utan att man samtidigt utökar det skatteprivilegierade området för ideella föreningar?

1.2 Metod och disposition

För att skaffa mig en bild av rättsläget har jag studerat lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Uppsatsen inleds med en kort introduktion till begreppet ideell förening (avsnitt 2). Därefter följer en redogörelse för gällande rätt, angående de rekvisit som måste uppfyllas för att en förening skall anses allmännyttig, och därmed vara kvalificerad för begränsad skattskyldighet (3). Ett avsnitt behandlar frågan om vilka inkomster som enligt nuvarande regler omfattas av denna skattefrihet (4).

De relevanta delarna av Idrottsskattekommitténs förslag presenteras (5), och kommenteras i den avslutande analysen (6). Här diskuterar jag huruvida kommitténs lagförslag är tekniskt väl utformat, givet vad man säger sig vilja uppnå. Jag yttrar mig om vilka effekter jag tror att förslaget skulle få, samt uttalar mig rättspolitiskt om önskvärheten av dessa effekter.

¹ Dir. 2004:92. Kommittén hade även i uppdrag att utreda vissa aspekter av individbeskattningen, vilken alltså inte behandlas här.

2 Allmänt om ideella föreningar

En förening är en sammanslutning av personer kring ett gemensamt intresse. Intresset kan vara i stort sett vad som helst. Det enda som begränsar möjligheterna att bilda en förening torde vara antalet intresserade personer samt de praktiska möjligheterna för dem att få kontakt med varandra och samverka på ett meningsfullt sätt. I Sverige är föreningsväsendets uppkomst intimt förknippad med folkrörelsernas framväxt på 1800-talet. De första föreningarna som blev allmänt utbredda var nykterhetsföreningarna, vilka följdes av frikyrkliga samfund, fackföreningar och idrottsföreningar. Karakteristiskt för dessa typer av rörelser är att det finns ett stort antal lokala föreningar eller avdelningar, vilka är anslutna till en riksorganisation. Under 1900-talet har det tillkommit föreningar för en mängd andra intressen. Dessa har ofta en liknande organisatorisk uppbyggnad.²

Associationsformen ideell förening regleras inte i någon lag. Däremot kan lagar som reglerar andra sammanslutningar ge vägledning om gränsdragningen mellan dessa och den ideella föreningen. Ett exempel på detta är lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, som stadgar att en ekonomisk förening har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar på visst sätt. För att en ekonomisk förening skall få rättskapacitet fordras att den registreras, och den måste uppfylla lagens krav på verksamhetens art. En förening som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom någon annan form av ekonomisk verksamhet kan inte få rättskapacitet om inte annan lag medger det.³

Med ledning av reglerna om ekonomiska föreningar kan man sluta sig till att en ideell förening, om den skall kunna vara en juridisk person, inte får ha till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet. Däremot går det för sig att främja medlemmarnas ekonomiska intressen på annat sätt (ex. branschföreningar, fackföreningar, arbetsgivarorganisationer), liksom att bedriva ekonomisk verksamhet utan att ekonomiskt gynna medlemmarna (ex. hembygdsförening som bedriver caféverksamhet, idrottsförening som säljer sportartiklar).⁴

I avsaknad av lagstiftning har de regler som styr tillkomsten av en ideell förening utkristalliserats i rättspraxis. Med iakttagande av de begränsningar som refererats ovan krävs endast att man har antagit stadgar samt utsett en styrelse för att en ideell förening skall få rättskapacitet.⁵ Föreningen

² SOU 1995:63 s. 57.

³ 1 kap. 1-2 §§ FL.

⁴ Gunne m.fl. s. 83.

⁵ NJA 1973 s. 341.

behöver alltså inte registreras hos någon myndighet.⁶ Beträffande stadgarna så har föreningen stor frihet att utforma dessa efter eget gottfinnande. Vad som måste framgå är föreningens namn och ändamål, verksamhetens art, samt hur beslut i föreningens angelägenheter skall åstadkommas. Föreningens firma tecknas av styrelsen, om inte stadgarna säger något annat.⁷

⁶ Av handelsregisterlagen (1974:157) 2 § framgår att ideell förening som utövar näringsverksamhet skall föras in i handelsregistret hos Bolagsverket. Denna registrering utgör dock inget villkor för föreningens rättskapacitet.

⁷ Prop. 1976/77:135 s. 27, NJA 1987 s. 394, SOU 1995:63 s. 179.

3 Villkor för begränsad skattskyldighet

Huvudregeln är att ideella föreningar beskattas som vilken annan juridisk person som helst, i inkomstslaget näringsverksamhet med en skattesats på 28 % av den beskattningsbara inkomsten.⁸ Allmännyttiga ideella föreningar är dock i viss utsträckning befriade från inkomstskatt. Reglerna härom kom till 1977 och återfinns numera i 7 kap. 7-13 §§ IL.⁹ För att kunna komma i fråga för denna begränsade skattskyldighet måste en förening uppfylla krav på *ändamål*, *verksamhet*, *fullföljd* samt *öppenhet*. Den närmare innebörden av dessa rekvisit har utvecklats i praxis.

3.1 Ändamålskravet

Föreningen måste ha till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttigt ändamål. Att idrott räknas hit framgår av 8 § 1 st. I 2 st. stadgas att ändamålen inte får vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Denna bestämmelse kan ge upphov till ett ifrågasättande av allmännyttigheten hos de idrottsföreningar som anlitar högt betalda professionella utövare. Enligt propositionen bör skattefriheten dock inte gå förlorad så länge dessa utgör endast en obetydlig andel av föreningens aktiva medlemmar.

Om ett utgivande av förmåner till medlemmarna kan betraktas som ett direkt led i fullföljandet av det allmännyttiga ändamålet, torde skattefriheten heller inte ifrågasättas. Som exempel på det senare anføres en handikappförening, som tillhandahåller hjälpmedel åt medlemmarna till subventionerade priser. Om en idrottsförening har till syfte att begränsa medlemmarnas utgifter för idrottsutrustning får detta inslag dock bara ha en obetydlig omfattning.¹⁰

Vid bedömningen av huruvida en ideell förening uppfyller kravet på allmännyttigt ändamål har man i första hand att utgå från föreningens stadgar. Väger man in även andra faktorer kan denna fråga emellertid bli svår att skilja från bedömningen av uppfyllelsen av det s.k. verksamhetskravet. Följande uttalande av skatteutskottet är av intresse i detta sammanhang:

"Det bör också framhållas att frågan, om ändamålet kan anses som allmännyttigt eller ej, inte kan bedömas enbart med hänsyn till stadgarnas innehåll. En mer generell bedömning erfordras givetvis mot bakgrund av föreningens allmänna karaktär och inriktning."¹¹

⁸ 1 kap. 3 § samt 65 kap. 14 § IL.

⁹ Tidigare i 7 § 5 mom. SIL.

¹⁰ Prop. 1976/77:135 s. 76.

¹¹ SkU 1976/77:45 s. 28.

De flesta idrottsföreningar fullföljer sitt allmännyttiga ändamål på det sätt som lagstiftaren har förutsatt, d.v.s. på helt ideell basis. I vissa idrotter har det emellertid under de senaste decennierna blivit vanligt att föreningar på elitnivå bedriver tävlingsverksamhet med anställda utövare. I dessa fall finns det en risk att man inte längre uppfyller kraven för begränsad skattskyldighet. De bestämmelser företeelsen i första hand kan komma i konflikt med är 8 § 2 st., där det stadgas att ändamålen inte får vara begränsade till ekonomiska intressen hos vissa familjer, föreningens medlemmar eller andra bestämda personer, tillsammans med 9 §, som kräver att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser sådana ändamål som avses i 8 §. Problemet behandlas på följande sätt i propositionen till 1977 års lagstiftning:

"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 basketbollsklubbar 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 riks-idrottsförbund ansluten förening som på grund av inslaget av professionalism bör undantas från möjligheten till skattebefrielse."¹²

Det professionella inslaget inom idrotten har ökat sedan lagstiftningens tillkomst. Hittills torde dock ingen förening som tidigare varit begränsat skattskyldig ha förlorat denna status p.g.a. att utgivandet av ekonomiska förmåner till idrottsutövare fått alltför stor omfattning.

3.2 Verksamhetskravet

I 9 § stadgas att föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose sådana ändamål som anges i 8 §. Denna bestämmelse syftar till att undvika den situationen, att en förening i stadgarna påstår sig ha till syfte att främja ett allmännyttigt ändamål, samtidigt som man i sin verksamhet helt eller delvis gör något helt annat. Uttrycket *uteslutande eller så gott som uteslutande* innebär att minst ca 90-95 % av verksamheten måste främja det allmännyttiga ändamålet.¹³

I princip måste det ändamål som främjas i verksamheten vara detsamma som enligt stadgarna skall främjas. Förarbetena tar dock upp det fall där en

¹² Prop. 1976/77:135 s. 76.

¹³ Prop. 1999/2000:2, del 1 s. 498.

förening gradvis övergår från att främja ett allmännyttigt ändamål till att främja ett annat. Det skulle då, menar man, verka stötande om skattefriheten skulle gå förlorad enbart därför att stadgarna inte hunnit ändras. Avgörande bör därför vara att kravet på allmännytta är uppfyllt både i stadgarna och i den faktiska verksamheten.¹⁴

Ett fall med idrottslig anknytning rör ett båtsällskap som figurerade i RÅ85 1:27. Själva ändamålet att främja sjösport var i sig inte ifrågasatt, utan saken gällde om föreningens verksamhet i allt för hög grad var inriktad på att begränsa medlemmarnas kostnader för att utöva sporten. Föreningen tillhandahöll brygg- och uppläggningsplatser och samordnade medlemmarnas arbetsinsatser vid sjösättning och uppdragning. Denna verksamhet ansågs dock av domstolen ingå som ett led i främjandet av det allmännyttiga ändamålet, varför sällskapet blev begränsat skattskyldigt.

3.2.1 Hur stort får det professionella inslaget vara?

Propositionens uttalande om att det professionella inslaget i en förening bör mätas med avseende på antalet utövare, utgör ett incitament att bedriva en omfattande ungdomsverksamhet. De föreningar som deltar i högsta serien i fotboll (allsvenskan) respektive ishockey (elitserien) har i allmänhet en A-trupp med ca 25 spelare, vilka med få undantag har så hög ersättning att de, utan hinder av att en exakt definition saknas, kan betecknas som professionella utövare i detta sammanhang.

Härutöver finns ofta en lika stor ungdomstrupp med utövare i 18- till 20-årsåldern. För denna grupp råder varierande ersättningsförhållanden. Föreningar med jämförelsevis stora ekonomiska resurser rekryterar ungdomar från andra orter, och kan erbjuda förmåner som fri kost och logi. Även kontant ersättning förekommer. Idrotten kombineras ofta med studier, men det kan inte uteslutas att en del av dessa utövare ändå vid en prövning skulle betraktas som professionella. I mindre föreningar är däremot ungdomsspelarna vanligtvis lokalt rekryterade och helt oavlönade.

Vidare har föreningarna minst ett lag i varje årskull mellan ca 8 och 16 år, och för de allra yngsta bedrivs knatteverksamhet. Till detta skall läggas att vissa föreningar inte är renodlade fotbolls- eller ishockeyklubbar, utan har sektioner även för andra, kommersiellt mindre intressanta, idrotter, där i stort sett alla utövare är att betrakta som amatörer. Det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar, inklusive ideellt arbetande ledare och funktionärer, torde i de flesta fall uppgå till åtminstone ett par hundra. Om enbart A-lagsspelarna räknas kan de professionella utövarnas andel därmed uppskattas till högst omkring 10 %. Skulle även U-truppen anses bestå av professionella utövare kan denna andel emellertid, om inte den övriga verksamheten är i motsvarande mån större, fördubblas.

¹⁴ Prop. 1976/77:135 s. 77.

Om man vid tillämpningen strikt följer den i 1977 års proposition framförda uppfattningen att endast en obetydlig andel professionella utövare bör tillåtas, kan man i ett sådant fall ifrågasätta föreningens allmännyttiga status. Vad som i detta sammanhang skall förstås med begreppet obetydlig kan naturligtvis diskuteras. Det framstår emellertid som klart att en andel på uppemot 20 % inte kan inrymmas häri. Föreningen måste ju i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande, d.v.s. till minst 90-95 %, tillgodose allmännyttiga ändamål, som samtidigt inte är begränsade till vissa bestämda personers ekonomiska intressen. Det ligger därför nära till hands att tolka propositionens uttalande så, att en obetydlig andel motsvarar det utrymme som återstår, alltså högst 5-10 %.

Som nämnts ovan tycks något fall där en förening mist sina skatteförmåner p.g.a. att den professionella verksamheten blivit för stor inte ha inträffat i praktiken. Man kan fråga sig om detta beror på att det professionella inslaget faktiskt är obetydligt i samtliga föreningar, eller om tillämpande myndigheter har varit mera tillåtande än vad som avsetts i propositionen. Uttalandet att det vid tidpunkten för lagstiftningens tillkomst inte torde ha funnits någon till RF ansluten förening som hade ett alltför stort professionellt inslag kan härvidlag tjäna till ytterligare vägledning.

Tillsammans med uppfattningen att antalet utövare bör användas som måttstock innebär detta uttalande att man kan utgå ifrån att skatteförmånerna inte går förlorade, så länge de proportioner mellan antalet professionella och antalet icke professionella utövare som var vanliga i elitidrottsföreningar på 1970-talet upprätthålls. Fastän professionalismen i vid mening otvivelaktigt har ökat inom idrotten sedan dess, är det förmodligen så att just dessa proportioner inte har förändrats i någon större omfattning.

En förening kan bara delta med ett lag, kallat A-lag eller representationslag, på högsta nationella nivå. Vidare har varje idrott regler för hur många spelare som får delta i en match. Hur stor en förenings A-trupp är avgörs av dessa regler tillsammans med behovet av reserver för att gardera sig mot skador m.m. I de stora publiksporterna fotboll och ishockey består truppen som nämnts vanligen av ca 25 spelare. Antalet professionella utövare i en viss förening begränsas alltså på ett naturligt sätt av idrottens egna regler, och dessa har inte ändrats i nämnvärd omfattning sedan 1970-talet.

Visst stöd för en generös syn på professionella inslag kan dessutom hämtas i ett yttrande av den utredning som föregick 1977 års lagstiftning. Där framhålls att skattebefrielse bör kunna medges om anlitaandet av professionella idrottsmän framstår som ett medel att främja den ideella idrottsverksamheten. Man tänker sig att en framgångsrik elitverksamhet skapar goodwill för föreningen, vilket bidrar till att öka rekryteringen av nya medlemmar till den ideella verksamheten.¹⁵

¹⁵ Prop. 1976/77:135 s. 43.

3.3 Fullföljdskravet

Ett ytterligare villkor som måste uppfyllas är att föreningen skall bedriva en verksamhet som, sett över en period av flera år, skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Detta stipuleras i 10 §. Den närmare innebörden av kravet har klargjorts genom praxis, där stadgandet har tolkats så, att minst 80 % av avkastningen skall användas i den allmännyttiga verksamheten.

Medan verksamhetskravet i 9 § hindrar att föreningen främjar icke allmännyttiga ändamål, har detta stadgande tillkommit för att undvika att den begränsade skattskyldigheten missbrukas på så sätt, att en förening används för att ackumulera ett obeskattat kapital. Utan fullföljdskravet hade den situationen kunnat uppstå, att en förening bedrev en verksamhet som i och för sig var helt och hållet allmännyttig, men där en stor del av föreningens inkomster inte användes, utan i stället lades till kapitalet.

Vad beträffar begreppet avkastning, så är grundprincipen i detta sammanhang att inkomster som träffas av beskattning inte ingår häri, och inte heller sådana inkomster som enligt allmänna regler är skattefria, t.ex. medlemsavgifter och offentliga bidrag. Fullföljdskravet skall tillämpas på de inkomster, som kan bli undantagna från beskattning just p.g.a. de särskilda reglerna i 7 kap. IL. För dessa inkomster kan man säga att användning i ideell verksamhet är ett alternativ till beskattning. Det som ingår i avkastningsbegreppet är således löpande kapitalinkomster samt, i den mån de uppfyller kraven på naturlig anknytning eller hävd, rörelse- och fastighetsinkomster. Från bruttoavkastningen får avdrag göras för samma kostnader som hade varit avdragsgilla om avkastningen beskattats.¹⁶

Trots att de inte anses utgöra avkastning skall medlemsavgifter och offentliga bidrag, i den mån de är avsedda att täcka föreningens löpande utgifter, tas med i beräkningen vid tillämpningen av fullföljdskravet. Föreningen skall inte kunna hävda att verksamheten i sin helhet bekostas med avkastningen, och att man därför har rätt att lägga avgifter och bidrag till kapitalet. I propositionen förespråkas en proportioneringsmetod, där man lägger ihop avkastningen med övriga, för löpande utgifter avsedda, inkomster. Utgifterna för den ideella verksamheten jämförs sedan med detta belopp. Skatteutskottet anmärker för sin del att man vid denna jämförelse borde räkna bort specialdestinerade offentliga bidrag och de utgifter vilka finansierats därmed.¹⁷

Om en förening behöver göra en större investering kan undantag från fullföljdskravet medges av Skatteverket enligt regler i 11 §. Möjligheten till undantag kan utnyttjas av en förening som avser att förvärva en fastighet eller annan anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten.

¹⁶ Prop. 1976/77:135 s. 80 f., Gunne m.fl. s. 96 f.

¹⁷ SKU 1976/77:45 s. 29.

Detsamma gäller om en förening avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen. Undantaget får avse högst fem beskattningsår i följd, och kan förenas med villkor om ställande av säkerhet för den skatt föreningen kan bli skyldig att betala i efterhand. I 12 § stadgas att föreningen blir skattskyldig som om undantaget inte medgetts, om den planerade investeringen inte genomförs i rätt tid, eller om föreningen på annat sätt inte iakttar de villkor som uppställts.

Utgivande av ekonomiska förmåner till yrkesmässiga idrottsutövare anses inte vara en verksamhet som motiverar förmånlig skattebehandling. Hur skall man då, vid bedömningen av om kravet på inkomstanvändning uppfyllts, se på utgifter för detta ändamål?

Att betala ut lön till idrottsutövare har i och för sig anknytning till den idrottsliga verksamheten, men eftersom det samtidigt innebär ett främjande av enskilda medlemmars ekonomiska intressen, kan det knappast räknas som ett led i fullföljandet av föreningens allmännyttiga ändamål. Fullföljningskravet måste rimligen tolkas så att föreningen måste spendera minst 80 % av avkastningen på sin *ideella* verksamhet.

Utgifter för den professionella A-lagsverksamheten tar i anspråk en stor del av elitföreningarnas totala omsättning, ofta betydligt mer än 20 %. Ändå har föreningarna hittills ansetts uppfylla alla krav för begränsad skattskyldighet. Detta beror på att fullföljningskravet inte riktas mot omsättningen, utan mot nettoavkastningen, vilket är något helt annat.

Av propositionen framgår att fullföljningskravet skall appliceras på det belopp som återstår sedan man från bruttoavkastningen gjort de avdrag som skulle ha varit tillåtna, om avkastningen varit skattepliktig. Om en föreningens idrottsverksamhet bedöms som en vanlig, skattepliktig, näringsverksamhet, blir kostnaderna för intäkternas förvärvande och bibehållande naturligtvis avdragsgilla. Eftersom det är A-lagsverksamheten som genererar större delen av föreningens publik- och sponsorintäkter, hör kostnaderna för idrottsutövarnas löner otvivelaktigt hit. Således är det endast nettoresultatet av verksamheten som ingår i avkastningsbegreppet. Så länge man spenderar minst 80 % av detta belopp på den ideella delen av verksamheten, uppfyller man fullföljningskravet.¹⁸

3.4 Öppenhetskravet

Det fjärde villkoret för att en förening skall bli begränsat skattskyldig finns i 13 §, och innebär att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat. Detta krav kan motiveras med att det ligger i sakens natur att en allmännyttig förening är tillgänglig för allmänheten. En av de

¹⁸ Prop. 1976/77:135 s. 81, RÅ 2001 ref. 17.

grundläggande orsakerna till förmånsbehandlingen av de ideella föreningarna är ju att de bereder tillfälle för medborgerlig samverkan i demokratiska former. Dessutom är det mindre risk att en förening utnyttjas i skatteundandragande syfte om utomstående kan bli medlemmar och få insyn i verksamheten.¹⁹

Öppenhetskravet hindrar naturligtvis inte att medlemskapet begränsas till personer som delar föreningens målsättning och är beredda att följa dess stadgar. Även lämplighetskrav av typen handikapp i en handikappförening, musikalitet i en musikförening och allmän omdömesgillhet i en skytteförening skall enligt förarbetena accepteras, liksom krav på bostadsort eller anknytning till viss skola eller visst företag. Villkoren för medlemskap får dock inte vara så strikta att endast en mycket begränsad krets av personer omfattas. Medlemsantagningen får inte heller baseras på godtyckliga eller diskriminerande grunder. Rätten till inträde skall även anses innefatta ett skydd mot uteslutning utan giltiga skäl. Om en förening har andra föreningar som medlemmar, kan den bli skattefri om den i sig är öppen för de föreningar som önskar bli medlemmar, och medlemsföreningarna i sin tur uppfyller öppenhetskravet.²⁰

¹⁹ A. prop. s. 43 f.

²⁰ A. prop. s. 78.

4 Vilka inkomster är skattefria?

Den förening som uppfyller ovanstående krav befrias från inkomstskatt i den utsträckning som framgår av 7 kap. 7 § IL. Föreningen är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, d.v.s. förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Dessutom är föreningen inte skattskyldig 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 sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Bestämmelserna anknyter till den indelning i inkomstslag som existerade före skattereformen 1990. Juridiska personer kunde då ha inkomster av flera olika slag: jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tillfällig förvärvsverksamhet samt kapital. Inom varje inkomstslag kunde det därtill finnas flera förvärvskällor. Enligt den ursprungliga lagtexten var allmännyttiga ideella föreningar kommunalt skattskyldiga för inkomst av fastighet och av rörelse, och statligt skattskyldiga för inkomst av rörelse. Övriga inkomster var motsatsvis skattefria. Även fastighets- och rörelseinkomster kunde vara skattefria om de uppfyllde kravet på naturlig anknytning eller hävd.²¹

Vid senare lagändringar har ny terminologi införts. Samtidigt har man i förarbetena uttalat att någon ändring i sak inte varit avsedd. Trots att all inkomst hos en juridisk person, med undantag för viss verksamhet i utlandet, numera hänförs till en enda förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet, kan alltså den gamla indelningen vara vägledande. Det helt skattefria området motsvarar således de äldre inkomstslagen tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Begreppen "självständig näringsverksamhet" och "särskild förvaltningsenhet som avser fastighet" motsvarar vad som enligt äldre lagstiftning skulle ha varit särskilda förvärvskällor i inkomstslagen rörelse respektive jordbruksfastighet/annan fastighet. I det följande används ibland, för enkelhetens skull, uttrycken

²¹ 53 § 1 mom. 1 st. e) och 54 § 1 st. i) KL respektive 7 § 1 st. f) SIL, allt i lydelse enligt SFS 1977:572.

rörelse- respektive fastighetsinkomster för att beteckna dessa typer av inkomster.²²

Räntor och utdelningar kan ingå i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 §, och blir i så fall skattepliktiga. Om de däremot härrör från tillgångar som inte hör till en sådan näringsverksamhet, utgör dessa inkomster i och för sig ändå inkomst av näringsverksamhet. Att så är fallet framgår dock först av 13 kap. 2 §, varför de inte faller in under det snävare näringsverksamhetsbegreppet i 7 kap. 7 §.²³ Av punkt 1 i 7 § 2 st. följer att vinst vid försäljning av egendom (vad som tidigare benämndes realisationsvinst) är skattefri, även om egendomen hör till en näringsverksamhet där inkomsterna i övrigt är skattepliktiga.

I den tidigare lagtexten fanns en exemplifiering av de verksamheter, som skulle anses ha naturlig anknytning till allmännyttiga ändamål. Denna har inte tagits med i IL, men någon ändring av rättsläget är inte avsedd. Stadgandet hade följande lydelse:

Inkomst som direkt härrör från föreningens ideella verksamhet, t. ex. hyror som en samlingslokaläggande förening uppbär på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttigt ändamål, entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang o.d., skall anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål. Detsamma gäller inkomst av verksamhet som utgör ett direkt led i det ideella arbetet, t. ex. om en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller om en handikappförening säljer varor avsedda för handikappade personer. Kravet på naturlig anknytning skall också anses uppfyllt om en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Detta får exempelvis anses vara fallet om en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. Inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta, skall däremot anses sakna naturlig anknytning till en förenings allmännyttiga ändamål.²⁴

Andra exempel som tas upp i förarbetena är att en musikförening bör kunna tillhandahålla noter och ett studieförbund läroböcker utan att bli beskattade för inkomsten av denna verksamhet. Däremot får verksamheten inte bedrivas stadigvarande och under liknande former som normal näringsverksamhet. En idrottsförening som driver en sportaffär av normal storlek, liksom en religiös förening som har en bokhandel med samma sortiment som andra i branschen, skall således beskattas för dessa inkomster.²⁵

²² SOU 1995:63 s. 186.

²³ Prop. 1999/2000:2, del 2 s. 157-60.

²⁴ 54 § anv p 4 2 st. KL (SFS 1977:572), 7 § 5 mom. 2 st. SIL (SFS 1984:1061).

²⁵ Prop. 1976/77:135 s. 84.

I RÅ 1987 ref. 154 ansågs en kioskrörelse, bedriven av en tennisklubb i anslutning till banorna, ha naturlig anknytning till det idrottsliga ändamålet. Förutom sedvanliga kioskvaror såldes även mejeriprodukter och andra livsmedel. Kunder var såväl medlemmar och andra tennisspelare som allmänheten. Avgörande för domstolens ställningstagande var att det inte visats att livsmedelsförsäljningen eller försäljningen till allmänheten haft någon betydande omfattning, samt att kiosken hade öppet endast under den tid på året då banorna var öppna för spel, och att den då användes även för bokning och betalning av speltimmar.

Även beträffande hävdvunnen verksamhet har det funnits exempel i lagtexten:

Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Detsamma gäller verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d.²⁶

Denna uppräkningskompletteras i förarbetena med danstillställningar, loppmarknader och tivolverksamhet.²⁷

Bland finansieringskällor som befunnits hävdvunna i praxis återfinns festplatsverksamhet (RÅ83 1:88) och logdans (RÅ 1992 ref. 68). I det äldre fallet hänvisade domstolen bl. a. till verksamhetens begränsade omfattning (4-6 arrangemang per år) som skäl för skattebefrielse. I det senare fallet rörde det sig om ca 25 tillställningar per år, och verksamheten svarade för mellan 60 och 90 % av föreningens omsättning. Här uttalade domstolen dock att faktorer som verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall endast har betydelse vid bedömningen av om naturlig anknytning föreligger. Då det är fråga om en traditionell finansieringskälla är det i princip verksamhetens art som ensam avgör om inkomsten blir skattefri.

I detta sammanhang är medlemmarnas ideella arbetsinsatser av stor betydelse. I RÅ85 1:2 ansågs pappersinsamling vara en hävdvunnen finansieringskälla. Detta förutsatte dock att insamlingen utfördes av oavlönad arbetskraft inom föreningen. Förekomsten av anställd personal utesluter dock inte alltid skattefrihet. Sålunda har ett distriktsidrottsförbund förklarats ej skattskyldigt för sin medverkan med anställd personal i anordnande av lotteri (RÅ 1999 not. 216).

²⁶ 54 § anv p 4 3 st. KL (SFS 1977:572), dock att det där stod "utnyttjats" i stället för "utnyttjas", 7 § 5 mom. 3 st. SIL (SFS 1984:1061).

²⁷ Prop. 1976/77:135 s. 84 f., SkU 1976/77:45 s. 30.

Att hävdbegreppet inte är statiskt framgår av RÅ 1999 ref. 50, där en idrottsförening befriades från skatt på sina inkomster från en rockkonsert. Domstolen betonade att uppräknigen i lagtexten av hävdvunna finansieringskällor inte var uttömmande, och att det inte heller kunde ha varit meningen att låsa fast tillämpningen vid 1970-talets specifika förhållanden. Inte heller den omständigheten att konserten genomfördes i samverkan med ett kommersiellt musikbolag, med vilket föreningen delade intäkterna, påverkade bedömningen av föreningens skattskyldighet.

I följande fall har befrielse från skatt nekats, då varken naturlig anknytning eller hävd ansetts föreligga. I RÅ 1987 ref. 67 bedrev en hembygdsförening serverings- och kioskrörelse i egna kulturhistoriska byggnader. Rörelsen drevs med anställd personal och vände sig till allmänheten. Den ansågs därför inte ha annat samband med det ideella arbetet än att den skulle finansiera detta. RÅ 1988 not. 599 gällde också en serveringsrörelse, här i kombination med danskvällar, och delvis med anställd personal. Eftersom inkomst från danstillställningar, men inte från serveringsverksamhet, kan vara befriad från skatt p.g.a. hävd, var det av avgörande betydelse att all verksamhet ansågs ingå i samma förvärvskälla. Även drift av campingplats (RÅ 1988 not. 600-602) och skogsavverkning (RÅ 1988 not. 603), i regi av idrottsföreningar, har befunnits skattepliktigt. I Regeringsrättens dom den 7 juli 2005 (mål nr 6556-04) har försäljning av abonnemang till ett internetbaserat hockeyspel ansetts sakna naturlig anknytning till det idrottsliga ändamålet. Av naturliga skäl kunde det heller inte vara en hävdvunnen finansieringskälla.

Om inkomst av en viss typ av verksamhet i sig är skattepliktig, kan den ändå komma att undantas från beskattning. Detta blir fallet om den ingår i samma självständiga näringsverksamhet, eller särskilda förvaltningsenhet som avser fastighet, som annan verksamhet, vilken uppfyller kravet på endera naturlig anknytning eller hävd, och inkomsten till huvudsaklig del kommer från den sistnämnda verksamheten. Med huvudsaklig del avses, enligt RegR:s uttalanden i nedanstående fall, åtminstone 70-80 %.

I RÅ 1987 ref. 153 befriades en idrottsförening från skatt på all rörelseinkomst. Inkomsten härrörde bl. a. från bevakning av en campingplats, vilket ansågs vara en i princip skattepliktig verksamhet. Emellertid hade föreningen även andra rörelseinkomster, vilka kom från traditionella finansieringskällor som fester, lotterier m. m. Då alla verksamheter bedrevs ideellt av föreningens medlemmar, fann domstolen att de hade ett sådant inre sammanhang att inkomsterna skulle hänföras till en och samma förvärvskälla. Av de totala rörelseinkomsterna svarade skattefria verksamheter för ca 76 %, vilket alltså var tillräckligt för att anses utgöra en huvudsaklig del.

Andra fall där principiellt skattepliktiga inkomster på detta sätt undgått beskattning är RÅ 1987 not. 814 (vaktjänstgöring i Folkets Park), RÅ 1988 not. 596-598 (biografkörelse) och RÅ 1989 ref. 124 (försäljning av konstmappar). Anmärkas kan att dessa fall gällde idrottsföreningar. För

nykterhetsföreningar m.fl. utgör ju en biografrörelse, som nämnts ovan, hävdvunnen finansieringskälla, och är då skattefri av det skälet.

När det gäller fastighetsinkomster finns tre möjliga vägar till befrielse från skatt. I likhet med rörelseinkomster kan fastighetsinkomster härröra huvudsakligen från verksamhet med naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Så bör exempelvis anses vara fallet om en förening med ändamål att bedriva sjukvård har en fastighet som används som rehabiliteringshem, eller om en förening som bedriver lantbruksutbildning har inkomster från en jordbruksfastighet. Formellt kan fastighetsinkomster även komma från en hävdvunnen finansieringskälla, men enligt propositionen torde det inte finnas något sådant fall i praktiken.²⁸

Vid tillämpning av huvudsaklighetskravet förefaller det något svårare att undgå beskattning av fastighetsinkomster jämfört med rörelseinkomster. Detta hänger möjligen samman med att det är lättare att skilja ut en fastighet som en egen ekonomisk enhet, än vad fallet är med en verksamhetsgren inom en rörelse. I RÅ 1990 ref. 58 ägde en förening flera fastigheter, vilka stod under gemensam förvaltning, och alla utom en, vilken hyrdes ut, användes i den ideella verksamheten. Om fastigheterna hänförts till samma förvärvskälla hade hyresinkomsten blivit skattefri, eftersom en huvudsaklig del av de totala fastighetsinkomsterna hade naturlig anknytning till föreningens ändamål. Emellertid fann RegR att den fastighet som hyrts ut inte kunde anses ingå i samma förvärvskälla som övriga fastigheter, just p.g.a. att den använts för ett helt annat ändamål än dessa.

Den andra möjligheten till skattebefrielse är att en förening äger en fastighet som till övervägande del används i den ideella verksamheten. Inkomsterna från en sådan fastighet blir i sin helhet skattefria. Detta gäller även om inkomsterna i sig är helt frikopplade från föreningens verksamhet. Så länge föreningen själv använder mer än halva fastigheten, kan man alltså skattefritt hyra ut resterande del. Föreningens användning måste dock avse just den verksamhet som gör att föreningen klassificeras som allmännyttig. Om man exempelvis använder en del av fastigheten som lokal för interna fester, torde föreningen inte kunna tillgodoräkna sig detta som användning i den ideella verksamheten.

Vad som förstås med övervägande del framgår av RÅ 1986 not. 133. Fallet gällde en fastighet som ägdes av en frikyrkoförsamling, och innehöll dels kyrko- och andra lokaler för verksamheten, dels hyreslägenheter. Församlingens lokaler tog i anspråk 55 % av byggnadens volym, men endast 42 % av våningsytan. Domstolen fann att det senare var den beräkningsgrund som skulle användas, och fastigheten ansågs därför inte till övervägande del ha använts i den ideella verksamheten.

Den tredje varianten av skattebefrielse för fastighetsinkomster gäller inkomster som härrör från vissa specialbyggnader. Reglerna härom återfinns

²⁸ A. prop. s. 85.

i 7 kap. 21 § IL och gäller inte bara föreningar, utan alla ägare. De byggnader som berörs är bl. a. vårdbyggnader, bad-, sport- och idrottsanläggningar, skolbyggnader, kulturbyggnader och ecklesiastikbyggnader. Inkomster från sådan användning av fastigheten som ligger till grund för klassificeringen som specialbyggnad (i 2 kap. 2 § FTL) är inte skattepliktiga. För skattefrihet krävs att det är ägaren själv som använder fastigheten. Detta klargjordes i RÅ 1991 ref. 36, där en fastighetsägare befanns skattskyldig för hyresinkomster avseende en skolbyggnad som upplåtits till en kommun.

För ideella föreningar kan dessa bestämmelser få betydelse om man äger en fastighet som i viss utsträckning används i verksamheten, men inte till övervägande del, samtidigt som inkomsterna inte heller är skattefria p.g.a. naturlig anknytning eller hävd. Man kan även tänka sig ett fall där en förening har en fastighet som är avsedd för något annat ändamål än föreningens egentliga, t. ex. en religiös förening som äger en idrottshall. I detta fall är reglerna om specialbyggnad den enda möjlighet som står till buds för skattebefrielse. Faller fastigheten härunder är inkomsterna skattefria *till den del* de härrör från föreningens egen användning, medan eventuella hyresinkomster skall beskattas. Här görs alltså en uppdelning i en skattefri och en skattepliktig del.²⁹

4.1 Finansierande verksamhet i bolagsform

Den publika och massmediala uppmärksamheten kring elitidrotten har gett föreningarnas varumärken ett betydande kommersiellt värde. Detta försöker föreningarna exploatera genom att sälja reklamutrymme till sponsorer på tävlingsdräkter, i programblad, och runt arenor. Vidare säljer man kläder och souvenirer med föreningens emblem till publik och andra intresserade. Dessa verksamheter räknas som ändamålsanknutna eller hävdvunna finansieringskällor, varför inkomsten är skattefri om en förening bedriver verksamheten i egen regi.

Vissa föreningar har emellertid valt att överlåta rättigheterna att på detta sätt utnyttja föreningens goodwill till en annan juridisk person, kontrollerad av föreningen. Härigenom har man velat komma i åtnjutande av möjligheten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, vilket föreningen själv inte kan göra, då dess skattebefriade försäljningsverksamhet inte anses som yrkesmässig verksamhet i ML:s mening, och därför inte är momspliktig. Samma verksamhet blir däremot yrkesmässig om den bedrivs av ett bolag.³⁰

Vid rättsliga prövningar har det dock visat sig svårt för föreningar att, fritt från inkomstskatt, tillgodogöra sig det överskott som upparbetats i bolagsform. I RÅ 1993 ref. 100 ville en förening förlägga sin reklam- och sponsorverksamhet till ett handelsbolag, där föreningen tillsammans med en

²⁹ Gunne m. fl. s. 118 f.

³⁰ 4 kap. 8 § ML.

styrelseledamot eller en reklamkonsult skulle vara bolagsmän. Bolaget skulle få ensamrätt att utnyttja föreningens namn och varumärke i reklam- och marknadsföringssammanhang. Bolaget skulle inte betala någon särskild ersättning för dessa rättigheter, men föreningen skulle enligt bolagsavtalet tillförsäkras de vinster som uppkom i bolaget.

Eftersom ett handelsbolag inte är skattesubjekt skulle inkomsterna därifrån beskattas hos föreningen själv. Föreningen ansökte om ett förhandsbesked som bekräftade att dess inkomst från handelsbolaget skattemässigt skulle behandlas på samma sätt som om föreningen bedrivit verksamheten direkt, d.v.s. betraktas som skattefri enligt reglerna om hävd. SRN, vars utslag inte ändrades av RegR, gjorde dock följande ställningstagande:

"Reglerna i 7 § 5 mom. SIL ger ideella föreningar med viss kvalificerad verksamhet särskilda förmåner vid beskattningen. Det saknas anledning anta annat än att förmånsbehandlingen varit avsedd att gälla enbart för verksamhet som bedrivs av föreningen själv. För detta talar såväl det allmänna syftet med lagstiftningen som utformningen av de ifrågavarande reglerna i stort. Mot denna bakgrund är nämndens uppfattning att föreningen inte är frikallad från skattskyldighet för handelsbolagsinkomsten."

Förlägger man i stället verksamheten till ett aktiebolag, blir överskottet föremål för inkomstbeskattning redan där, eftersom aktiebolaget, till skillnad från handelsbolaget, är ett eget skattesubjekt. För att arrangemanget inte skall ge ett sämre utfall, jämfört med verksamhet i föreningens egen regi, är det därför angeläget att försöka överföra medel från bolaget till föreningen på ett sådant sätt att en avdragsgill kostnad uppkommer i bolaget. Detta har hittills vanligtvis gjorts genom att bolaget betalat licensavgift, royalty eller liknande till föreningen, som ersättning för rätten att kommersiellt utnyttja föreningens namn och varumärke. Bolaget har gjort avdrag för denna ersättning och redovisat låg eller ingen vinst. Föreningen har betraktat inkomsten som skattefri p.g.a. naturlig anknytning eller hävd.

I RÅ 2000 ref. 53 har Regeringsrätten emellertid fastslagit att en förening inte är befriad från skatt på denna typ av inkomst. Även detta fall gällde ett förhandsbesked. Helsingborgs IF ägde ett aktiebolag, som ombesörjde föreningens reklam och marknadsföring, samt driften av en idrottsanläggning. Föreningen hade till bolaget upplåtit ensamrätten att i reklamsammanhang använda föreningens varumärke, spelardräkter och utrymmen kring idrottsanläggningen. Bolaget hade även till uppgift att sälja souvenirer.

Inkomsterna av verksamheten skulle komma föreningen till del genom att bolaget till föreningen utbetalade ersättning, s.k. royalty, för rättigheterna. Den årliga ersättningen var uppdelad i en fast del på 500 000 kr och en rörlig del på 80 % av bolagets inkomster p.g.a. avtalet överstigande 600 000 kr. Frågorna som ställdes var om denna ersättning var skattefri för

föreningen (fråga 1), om svaret blivit annorlunda om avtalet slutits med ett från föreningen fristående subjekt (fråga 2), eller om upplåtelsen av rätten att utnyttja varumärket inte varit exklusiv (fråga 3). Frågan huruvida den utbetalda ersättningen var avdragsgill för bolaget var inte föremål för prövning.

SRN förde ett resonemang om grunderna för skattefrihet, och kom fram till att reklamverksamheten inte kunde anses ha annan anknytning till föreningens ideella arbete än att finansiera detta. Den återstående möjligheten var därmed att använda reglerna om hävdvunna finansieringskällor. Nämnden hänvisade till 7 § 5 mom. 3 st. SIL, där reklamverksamhet omnämndes som en av dessa källor. Den formulering som är mest aktuell är "verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d."

Inkomsten torde alltså ha varit skattefri om föreningen bedrivit verksamheten direkt. I detta fall bedrevs dock själva försäljningsarbetet i bolagets regi. Frågan var vilken räckvidd som skulle tillmätas lagens uttryck, och då särskilt tillägget "eller dylikt". SRN hänvisade till 1993 års fall och uttalandet att "det saknas anledning anta annat än att förmånsbehandlingen varit avsedd att gälla enbart för verksamhet som bedrivs av föreningen själv". Detta tolkades av nämnden som ett absolut krav för skattefrihet att verksamheten bedrivs av föreningen direkt.

Visserligen skulle detta krav inte hindra föreningen från att i verksamheten ta hjälp av någon annan person, men att mot ersättning upplåta rätten att utnyttja föreningens goodwill kunde inte anses likställt med verksamhet bedriven av föreningen. Det spelade i detta sammanhang ingen roll om upplåtelsen skedde till ett subjekt som helt eller delvis kontrollerades av föreningen, eller till en fristående person. Det fanns därför, enligt SRN, ingen grund för att betrakta royaltyinkomsten som härrörande från en hävdvunnen finansieringskälla, och den utgjorde således skattepliktig näringsinkomst för föreningen. Den tredje frågan avvisades p.g.a. bristande underlag. Föreningen överklagade till RegR, som dock fastställde SRN:s utslag.

5 Idrottsskattekommittén

I juni 2004 beslutade regeringen att tillsätta en kommitté för att se över bestämmelserna om inkomstbeskattningen av idrottsföreningar och idrottsverksamhet i övrigt och vid behov föreslå förändringar. Kommittén antog namnet Idrottsskattekommittén. Den presenterade i mars 2006 betänkandet *Nya skatteregler för idrotten* (SOU 2006:23). Nedan redovisas de förslag som förs fram i betänkandet, såvitt de angår föreningarnas inkomstbeskattning.

5.1 Föreningar med professionella utövare

Frågan huruvida en idrottsförening som i sin verksamhet anlitar professionella utövare kan anses främja ett allmännyttigt ändamål vill kommittén besvara på följande sätt. Man föreslår ett nytt tredje stycke i 7 kap. 8 § IL med denna lydelse:

En idrottsförening, som enbart har fysiska personer som medlemmar, skall anses uppfylla ändamålskravet om den idrottsliga verksamheten utövas huvudsakligen av idrottsutövare som under året inte har fått större avgiftspliktig ersättning enligt socialavgiftslagen (2000:980) från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp.³¹

Utgångspunkterna för kommitténs förslag har varit att professionell idrott i sig inte är en verksamhet som motiverar en förmånlig skattebehandling, samtidigt som man anser att skattereglerna bör uppmuntra till en sammanhållen idrottsrörelse, där det inom en förening finns utrymme för både breddidrott och elitidrott. En bra breddverksamhet uppmuntrar utvecklingen av elitverksamheten, och elitidrottare ses som förebilder, vilka inspirerar andra att börja idrotta och motionera.

Kommitténs uppfattning är att en idrottsförening bör kunna medges skattebefrielse om anlitaandet av professionella utövare framstår som ett medel att främja den ideella idrottsverksamheten. En förutsättning för skattefriheten bör dock vara att det professionella inslaget är begränsat i förhållande till den ideella verksamheten.³²

För att avgöra vem som skall anses vara professionell har man valt att dra en gräns vid en avgiftspliktig ersättning motsvarande ett halvt prisbasbelopp (19 850 kr år 2006). För skattefrihet fordras alltså att verksamheten bedrivs huvudsakligen av utövare som får lägre ersättning än så, och med ”huvudsakligen” menar kommittén ca 75 % i normalfallet. Utrymme lämnas för att modifiera siffran med hänsyn till omständigheterna i det enskilda

³¹ SOU 2006:23 s. 36.

³² A. bet. s. 126 f.

fallet. Vidare förespråkas att prövningen inte skall göras med avseende på ett visst beskattningsår, utan att man skall göra en bedömning av situationen under en period av fem år.

Begreppet idrottsutövare omfattar inte bara dem som deltar i själva tävlingsverksamheten, utan även tränare, domare och andra funktionärer, vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen. Däremot skall vid prövning enligt den s.k. 75/25-regeln hänsyn inte tas till passiva medlemmar, eller till utövare som endast i obetydlig omfattning deltar i verksamheten. Sålunda stimuleras föreningar med professionella inslag att även bedriva en omfattande bredd- och ungdomsverksamhet för att få behålla skattefriheten.

Genom att ett professionellt inslag upp till 25 % av antalet utövare uttryckligen förklaras vara förenligt med att främja ett allmännyttigt ändamål, löser kommittén den eventuella konflikten med verksamhetskravet. Det senare säger ju att verksamheten ”uteslutande eller så gott som uteslutande” måste tillgodose allmännyttiga ändamål. Om det professionella inslaget inte ansetts ingå i den allmännyttiga verksamheten, hade utrymmet för detta alltså varit minimalt. Den valda tekniken innebär också att utgifter för den professionella delen av verksamheten får tillgodoräknas vid bedömningen av om fullföljdskravet uppfyllts.³³

5.2 Kvalificerad näringsverksamhet

Beträffande frågan om vilka inkomster som skall omfattas av skattefrihet föreslår Idrottsstattekommittén att följande två nya paragrafer införs i 7 kap. IL³⁴:

Idrottsföreningars skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet

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

13 b § En verksamhet är kvalificerad om den

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

³³ A. bet. s. 128 ff.

³⁴ A. bet. s. 37 f.

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

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

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

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

5.2.1 Verksamhetens art

Även fortsättningsvis kommer inkomst att vara skattefri om den kommer direkt från den idrottsliga verksamheten eller från verksamhet med naturlig anknytning till denna, t.ex. publikintäkter. Bestämmelserna om serviceverksamhet och souvenirförsäljning avgränsar och förtydligar det skattefria området. Kommittén framhåller att skattefrihet inte bör komma i fråga för serviceverksamhet som huvudsakligen riktar sig till allmänheten. Souvenirförsäljning av enklare slag ses främst som ett sätt att öka intresset för föreningens verksamhet.³⁵

Reklam-, sponsrings- och royaltyinkomster är enligt gällande regler skattefria såsom hävdvunna finansieringskällor. Förslaget innebär emellertid att hävdbegreppet tas bort. I stället menar kommittén att dessa typer av inkomster bör betraktas som ett direkt utflöde av den idrottsliga verksamheten, med hänsyn till det nära samband som finns, och att den inkomstbringande verksamheten således har naturlig anknytning till det idrottsliga ändamålet.³⁶

När det gäller inkomst från verksamhet som saknar sådan naturlig anknytning har denna hittills ändå varit skattefri om verksamheten av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Detta rekvisit vill kommittén alltså ta bort, och ersätta med en generell möjlighet till skattebefrielse för finansierande verksamhet som inte i mer än ringa omfattning snedvrider konkurrensen. Härigenom befrias föreningarna från låsningar till gamla finansieringsmetoder som kanske är mindre lämpliga i

³⁵ A. bet. s. 115 f.

³⁶ A. bet. s. 108 f.

dagens situation. Samtidigt anser kommittén att befintliga hävdvunna verksamheter bör kunna undantas från beskattning även enligt den nya modellen.

Kommittén framhåller att idrottsföreningar ofta bedriver verksamhet som inte har någon motsvarighet hos kommersiella företag, och att man även riktar sig till andra målgrupper. Dock kan det förekomma att man bedriver t.ex. servering, eller försäljning av olika varor och tjänster, i konkurrens med privata näringsidkare. Skattefrihet bör enligt förslaget inte medges om sådan verksamhet är utåtriktad och bedrivs stadigvarande. Särskild hänsyn bör även tas till verksamhetens omfattning, samt till förekomsten av kommersiella aktörer med likartad verksamhet i närområdet.³⁷

5.2.2 Verksamhetens form

Kommittén har övervägt att ställa krav på att verksamheten bedrivs med medlemmarnas obetalda arbetsinsatser. Emellertid har man valt att inte lägga ett sådant förslag, med hänsyn till att traditionella finansieringskällor som bingo och reklam i dag kräver medverkan av särskilt utbildad personal eller andra specialister. Ett krav på obetalda arbetsinsatser skulle därför kunna inskränka möjligheterna till skattefri finansiering av idrotten.³⁸

Behovet av speciell kompetens för att bedriva den finansierande verksamheten anförs även som motiv för att låta inkomst från verksamhet genom annan juridisk eller fysisk person bli skattefri på samma villkor som om föreningen själv bedrivit verksamheten. Kommittén hänvisar till att bingo och lotterier redan i dag administreras av serviceföretag, som agerar på uppdrag av ideella föreningar, och att detta upplägg accepterats av Regeringsrätten.³⁹

Ett annat exempel som tas upp är upplåtelse av rättigheter till TV-sändningar från idrottsevenemang. Detta bör jämföras med att ta emot betalande publik på arenan. Samtidigt kan en förening knappast själv ombesörja TV-produktion, utsändning och indrivning av avgifter från publiken. Att verksamheten rent praktiskt bedrivs av utomstående är därför helt nödvändigt. En förutsättning för att inkomster från på detta sätt ”utlejd” verksamhet skall vara skattefri, är att föreningen själv bedömer att den inte har möjlighet att bedriva verksamheten.⁴⁰

5.2.3 Huvudsaklighetsbedömningen slopas

Enligt gällande regler är en förenings inkomst skattefri om den till huvudsaklig del kommer från en självständig näringsverksamhet eller en

³⁷ A. bet. s. 110 ff.

³⁸ A. bet. s. 107 f.

³⁹ RÅ 2005 ref. 67.

⁴⁰ A. bet. s. 116 ff.

särskild förvaltningsenhet som avser fastighet. Härvidlag görs i praktiken en indelning i olika förvärvskällor, varefter man bedömer, för varje förvärvskälla, om inkomsten till minst 70-80 % kommer från i princip skattefri verksamhet. Hela förvärvskällan blir sedan antingen skattefri eller skattepliktig.

Idrottsskattekommittén föreslår att denna huvudsaklighetsbedömning slopas. Man vill i stället dela upp inkomsten i en skattefri och en skattepliktig del. Därmed slipper man de tröskeleffekter som finns inbyggda i den nuvarande ordningen. En skattepliktig inkomst skulle inte längre kunna ”smitta ner” andra, i princip skattefria, inkomster, och den skulle heller inte kunna undgå beskattning genom att ingå som ett mindre inslag i en förvärvskälla av huvudsakligen skattefri karaktär. Även problemet med vilka grenar av verksamheten som skall anses ingå i samma förvärvskälla elimineras på detta sätt. Dock kan man i stället bli tvungen att dela upp kostnaderna i en avdragsgill och en icke avdragsgill del, då vissa kostnader kan generera såväl skattefria som skattepliktiga intäkter.⁴¹

⁴¹ A. bet. s. 113 ff.

6 Analys

6.1 Föreningar med professionella utövare

Det har länge varit ett uttalat mål för statsmakterna och idrottsrörelsen att ha en sammanhållen idrott, d.v.s. att både elit- och breddidrott bedrivs under samma organisatoriska paraply. Idrottsskattekommittén har därför haft goda skäl att söka en lösning som medger ett visst inslag av professionalism i en allmännyttig ideell förening, utan att skattebefrielsen går förlorad. Utan denna möjlighet skulle sannolikt elitverksamheten i många fall brytas ut och placeras i en separat organisation, och den eftersträlvade sammanhållningen därmed upphöra.

Den önskade lösningen kräver att man dels utarbetar en definition av vilken del av en idrottsförenings verksamhet som skall anses vara professionell, dels anger en gräns för hur stor denna får vara. Kommittén har valt att utgå från antalet utövare i föreningen, och tillåta upp till 25 % av de aktiva att tjäna mer än ett halvt prisbasbelopp per år.

Det krävs alltså ingalunda att man har idrotten som enda eller ens främsta försörjningskälla för att betraktas som professionell. Kommittén tar sikte på dem som får en väsentlig del av sin försörjning från sin förening, och med en gräns på ett halvt prisbasbelopp får man väl anses ha lagt ribban på en rimlig nivå.

Den ensidiga fokuseringen på antalet utövare finner jag däremot problematisk. Till att börja med avviker den föreslagna lagtexten enligt min mening från vad som sägs i motiveringen. I lagförslaget (se ovan s. 23) utgör ”den idrottsliga verksamheten” objekt för huvudsaklighetsrekvisitet. Det ligger nära till hands att tolka denna skrivning som att 75 % av den totala mängden aktiviteter (matcher, träningar etc.) skall genomföras av amatörer.

Detta är något helt annat än ett krav som tar sikte på antalet utövare, eftersom dessa kan vara aktiva i starkt varierande grad. Heltidsanställda A-lagsspelare lägger naturligtvis ner betydligt mer tid på idrotten än ungdomar som tränar ett par gånger i veckan efter skolan. Om 25 % av antalet utövare får vara professionella kommer dessa otvivelaktigt att svara för en betydligt större andel än så av den totala verksamheten i föreningen.

Det blir då svårt att se det professionella inslaget som så begränsat, i förhållande till den ideella delen, att det motiverar förmånlig skattebehandling. En reglering som tar hänsyn till att medlemmarna är aktiva i olika stor utsträckning synes mig därför väl motiverad.

Kommittén uppmärksammar betydelsen av skilda aktivitetsgrader endast genom att man uttalar att passiva medlemmar inte skall räknas med vid en prövning enligt 75/25-regeln. Alla som uppfyller minimikravet att delta i verksamheten i mer än obetydlig omfattning jämföras således, och man säger ingenting om att låta antalet genomförda aktiviteter eller dylikt ha någon betydelse.

Trots att betänkandet i mitt tycke brister på denna punkt landar man alltså, paradoxalt nog, ändå i ett förslag till lagtext som sett för sig kan betraktas som väl avvägt. Då det uppenbarligen inte är kommitténs avsikt att lagförslaget skall tolkas så som jag föreslagit ovan, vore det förstås på sin plats med ett uttalande i denna riktning i kommande proposition. Är det lagstiftarens mening att kommitténs uppfattning skall gälla, så vill jag bestämt förorda att man formulerar lagtexten så att det tydligt framgår att endast antalet utövare skall beaktas, eller att man åtminstone lämnar anvisningar härom i propositionen.

6.2 Kvalificerad näringsverksamhet

6.2.1 Ändamålsanknuten verksamhet

Inkomst från verksamhet som utgör ett direkt led i främjandet av det idrottsliga ändamålet, eller har naturlig anknytning därtill, föreslås även fortsättningsvis vara kvalificerad för skattefrihet. På denna punkt innebär Idrottsskattekommitténs förslag ingen direkt förändring av gällande rätt. Däremot har man förslag som gäller vilka verksamheter som skall räknas hit.

Man uttalar sig för att sponsor-, reklam- och royaltyinkomster skall hänföras till denna kategori, från att tidigare ha varit skattefria p.g.a. hävd. Detta innebär att inkomsten blir skattefri även om verksamheten bedrivs i stor skala och i konkurrens med kommersiella aktörer. Med den föreslagna nya modellen skulle dessa inkomster annars kunna träffas av beskattning. Förslaget nämns dock inte i den föreslagna lagtexten, utan bara i motiveringen.

Däremot vill kommittén lagfästa ett par exempel som tydliggör när serviceverksamhet respektive souvenirförsäljning skall anses kvalificerad. Jag har inget att invända mot sakinnehållet i dessa exempel. Förslaget om serviceverksamhet överensstämmer i mina ögon med gällande praxis, och en beloppsgräns för värdet på souvenirer förefaller vara en lämplig förenkling. Däremot är det värt att notera att man härmed i viss utsträckning återgår till den teknik som tidigare användes i 7 § 5 mom. SIL. Där fanns ett flertal exempel på kvalificerade verksamheter, vilka togs bort när bestämmelserna flyttades över till IL.

Det ansågs vid det tillfället olämpligt att ha exempel i lagtexten, något som kommittén f.ö. själv tar upp. Man kan fråga sig varför det skulle vara mer lämpligt nu. Kommittén anför som skäl att reglerna skall bli tydligare och enklare att tillämpa, utan tvivel ett gott syfte. Man måste emellertid räkna med att det i framtiden kommer att uppstå nya gränsdragningsproblem. Har man då öppnat dörren till en lagstiftning byggd på exempel, blir det svårt att motivera varför inte dessa problem skall lösas på samma sätt.

Nackdelen med exempel av denna typ är att det som finns med i lagtexten tenderar att få en större tyngd än det som inte finns med, trots att detta inte är lagstiftarens avsikt. Om lagen nämner vissa skattefria inkomstkällor som föreningar kan använda, finns det en risk att man fastnar i dessa, trots att andra källor kan vara mer lämpliga. Det kan även vara så att tillämpande myndigheter ser strängare på verksamheter som inte nämns i lagen. Kommittén är sannolikt medveten om denna problematik. Annars kunde man ju uppnått ännu större tydlighet och enkelhet med fler exempel!

6.2.2 Övrig finansierande verksamhet

När det gäller finansierande verksamhet som saknar naturlig anknytning till det idrottsliga ändamålet vill kommittén ersätta det nuvarande hävdrekvisitet med en generell möjlighet till skattebefrielse, såvitt denna inte i mer än ringa omfattning snedvrider konkurrensen med andra näringsidkare. Detta finner jag i princip vara en riktig lösning. Grunden för skattefrihet bör vara hur verksamheten ser ut, inte hur länge den pågått eller att den bedrivs av många föreningar. Man kommer bort från gamla låsningar, samtidigt som konkurrensregeln hindrar eventuella excesser.

På detta område avstår kommittén från exempel i lagtexten. I motiveringen uttalar man att de verksamheter som i dag anses hävdvunna (lotterier, basarer, konserter m.m.) även enligt det nya förslaget bör kunna undantas från beskattning. Däremot överlämnar man helt åt rättstillämpningen att avgöra vilka nya verksamheter som kan komma i fråga.

Genom att förespråka fortsatt skattefrihet för alla inkomster som i dag åtnjuter den, och samtidigt öppna för nya verksamhetsområden, måste man säga att Idrottsskattekommittén i viss mån avviker från direktivets utgångspunkt att inte utöka det skattefria området. I samma riktning verkar förslaget att låta inkomst förvärvad genom annan fysisk eller juridisk person bli skattefri.

Det senare förslaget motiveras med att extern specialkompetens ibland är nödvändig för verksamheten, och som exempel anføres att Regeringsrätten medgivit skattefrihet för bingoinkomst förvärvad genom serviceföretag. Säkert kan det finnas omständigheter där ett liknande upplägg är motiverat. Det förefaller dock väl generöst att, som kommittén vill, låta föreningen själv bedöma om den har förmåga att bedriva verksamheten i egen regi, och låta denna bedömning ligga till grund för skattefrihet för ”externa”

inkomster. Rimligen bör skattefrihet förutsätta att rättstillämpande myndigheter delar föreningens uppfattning.

6.2.3 Borttagande av huvudsaklighetsbedömningen

Den regel som säger att inkomst är skattefri om den till huvudsaklig del kommer från en kvalificerad verksamhet vill kommittén ta bort. Om en förening har inkomster av både i princip skattefri och i princip skattepliktig art, förordas i stället att inkomsterna delas upp i en skattefri och en skattepliktig del. Proportionerna mellan dessa delar kommer, till skillnad från vad som nu är fallet, inte att ha någon betydelse för skattskyldigheten som sådan.

Förändringen innebär att man slipper de tröskeeffekter där i princip skattefri inkomst ”smittas ner” av skattepliktig, eller omvänt att i princip skattepliktig inkomst undgår beskattning. En annan fördel är att man inte längre behöver avgöra vilka verksamhetsgrenar som har ett sådant inre sammanhang att de skall hänföras till samma förvärvskälla. Myndigheternas bedömning av denna fråga har ofta varit svår för föreningarna att förutse.

Helt undslipper man inte förvärvskälletänkandet. Intäkter och kostnader måste fördelas mellan den skattefria och den skattepliktiga delen, så att dessa i praktiken kommer att fungera som två olika förvärvskällor. Kostnader som är gemensamma för all verksamhet, t.ex. lokaler och administration, kan behöva delas upp i en avdragsgill och en icke avdragsgill del.

Den nuvarande huvudsaklighetsbedömningen kräver emellertid också en sådan uppdelning, om den skall gå rätt till. Kravet riktas ju mot inkomsten, d.v.s. intäkter minus kostnader. Om man skall fastställa hur stor del av *inkomsten* i en förvärvskälla som kommer från en i princip skattepliktig verksamhet, fordras det att man känner till såväl intäkter som kostnader för just denna verksamhet.

Jämfört med den nu rådande ordningen innebär Idrottsskattekommitténs förslag därför i varje fall inte att systemet blir mer komplicerat. De positiva effekter som redovisats ovan gör att förslaget som helhet kan betraktas som en välkommen förbättring.

6.3 Avslutande synpunkter

Min sammanfattande åsikt om de förslag som framförs i betänkandet *Nya skatteregler för idrotten*, och som jag diskuterat i detta arbete, är att förändringarna skulle medföra att reglerna blev enklare att tillämpa, samt att föreningarna lättare skulle kunna förutse de skattemässiga konsekvenserna av sina ekonomiska beslut. Samtidigt är det min bedömning att dessa

förenklingar till viss del uppnås genom att man utökar möjligheterna för föreningar att skaffa sig skattefria inkomster.

Det är noterbart att Idrottsskattekommittén inte lämnar några förslag som medför att inkomster som enligt nuvarande regler är skattefria kommer att beskattas. Däremot har som nämnts förslagen att ta bort hävdrekvisitet och att tillåta verksamhet genom annan person effekten att, åtminstone i princip, utvidga det skattebefriade området. Dessutom kan tvetydigheten vad gäller det professionella inslagets tillåtna storlek möjligen leda till att allmännyttig status, med åtföljande skattefrihet, tillerkänns föreningar som inte borde ha den.

Till kommitténs försvar skall dock sägas att dess förslag sannolikt inte kommer att medföra att idrottsföreningar börjar ägna sig åt näringsverksamhet i former som tidigare varit dem helt främmande. Snarare kan effekten bli att man fortsätter på det sätt man gjort förut, utan att betala skatt, fast nu med stöd i ett tydligare regelverk. I strikt mening anser jag emellertid att kommittén har brutit mot instruktionerna i regeringens direktiv, och svaret på min inledningsvis formulerade fråga blir därför ett måttfullt ”nej”.

Käll- och litteraturförteckning

Regeringens proposition 1976/77:135 om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m.m.

Regeringens proposition 1999/2000:2 - Inkomstskattelagen

Skatteutskottets betänkande 1976/77:45 med anledning av propositionen 1976/77:135 om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m.m. jämte motioner

SOU 1995:63 - Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar

SOU 2006:23 - Nya skatteregler för idrotten

Direktiv 2004:92 - Översyn av bestämmelserna om inkomstbeskattning av idrottslig verksamhet

Cecilia Gunne, Jerker Löfgren, Urban Thuresson - Beskattning av stiftelser och ideella föreningar (Stockholm 1995)

Rättsfallsförteckning

NJA 1973 s. 341

NJA 1987 s. 394

RÅ83 1:88

RÅ85 1:2

RÅ85 1:27

RÅ 1987 ref. 67

RÅ 1987 ref. 153

RÅ 1987 ref. 154

RÅ 1989 ref. 124

RÅ 1990 ref. 58

RÅ 1991 ref. 36

RÅ 1992 ref. 68

RÅ 1993 ref. 100

RÅ 1999 ref. 50

RÅ 2000 ref. 53

RÅ 2001 ref. 17

RÅ 2001 ref. 65

RÅ 2005 ref. 67

RÅ 1986 not. 133

RÅ 1987 not. 814

RÅ 1988 not. 596-598

RÅ 1988 not. 599

RÅ 1988 not. 600-602

RÅ 1988 not. 603

RÅ 1999 not. 216

RegR:s dom 2005-07-07 i mål nr 6556-04 (ej publicerad i RÅ)