

Regeringens proposition

1976/77: 135

om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m. m.:

beslutad den 17 mars 1977.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

PER AHLMARK

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag om nya beskattningsregler för ideella föreningar. Enligt de föreslagna reglerna – vilka allmänt sett är betydligt förmånligare för föreningarna än nuvarande bestämmelser – skall en ideell förening, som är allmännyttig och öppen och som använder sina inkomster i det ideella arbetet, inte beskattas för kapitalinkomster och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinster).

För att en förening skall anses som allmännyttig måste såväl det i föreningens stadgar angivna ändamålet som den faktiskt bedrivna verksamheten vara av allmännyttig natur. Som allmännyttiga ändamål räknas bl. a. religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga och idrottsliga ändamål. Arbetsgivarföreningar, fackföreningar, branschföreningar och andra föreningar med huvudsakligt ändamål att främja sina medlemmars ekonomiska intressen kommer därför inte att omfattas av skattebefrielsen. I kravet på öppenhet ligger att föreningen inte utan giltiga skäl får vägra någon inträde i föreningen. En förening, vars medlemsantagning baseras på godtyckliga eller diskriminerande grunder, är enligt förslaget alltid oinskränkt skattskyldig. Detsamma gäller om villkoren för medlemskap är så utformade att i praktiken endast ett fåtal personer kan bli medlemmar i föreningen. Kravet på inkomstanvändning innebär att föreningen – för att inte gå miste om den förmånliga skattebehandlingen – måste använda huvuddelen av sina löpande inkomster för det ideella ändamålet.

I propositionen föreslås vidare att föreningar, som uppfyller kravet på allmännytta, öppenhet och inkomstanvändning, skall frikallas från skattskyldighet även för vissa fastighets- och rörelseinkomster. Denna utvidgade skattefrihet avser dels inkomst som har naturlig anknytning till föreningens ideella ändamål, dels inkomst som av hävd har utnyttjats som finansierings-

källa för ideellt arbete. Exempel på inkomst av det första slaget är inträdesavgifter till idrotts- och kulturevenemang och exempel på inkomster av det andra slaget är överskott på bingo och andra lotterier.

Förslaget innebär att en allmännyttig ideell förening kommer att beskattas endast för vissa fastighets- och rörelseinkomster. För att undvika skattedebitering av mindre belopp föreslås dessutom att föreningen skatt ha rätt till ett grundavdrag på 2 000 kr.

Vid förmögenhetstaxeringen föreslås gälla att en förening, som är frikallad från skattskyldighet för viss inkomst, inte skall behöva erlagga förmögenhetsskatt för det i den inkomstgivande verksamheten nedlagda kapitalet.

Propositionen innehåller också förslag om omläggning av taxeringsförfarandet. Sålunda föreslås bl. a. att samtliga deklarationer och uppgifter från ideella föreningar skall granskas av taxeringsnämnder. F. n. är denna granskning uppdelad mellan taxeringsnämnder och länsstyrelser.

Med stöd av övergångsbestämmelserna till lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar består alltså ett ganska stort antal sammanslutningar som är registrerade som ekonomiska föreningar trots att de bedriver ideell verksamhet. I propositionen föreslås att dessa äldre ekonomiska föreningar skall, såvitt gäller möjligheten till befrielse från inkomst- och förmögenhetsskatt, behandlas på samma sätt som ideella föreningar.

De nya skattereglerna för ideella föreningar – och vissa äldre ekonomiska föreningar – skall enligt förslaget tillämpas första gången vid 1979 års taxering, dvs. i princip på inkomst som hänför sig till år 1978 och senare år.

1 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Häri genom föreskrives i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att punkt 13 av anvisningarna till 29 § och punkt 6 av anvisningarna till 36 § skall upphöra att gälla,

dels att 38 § 1 mom., 47 §, 50 § 2 mom., 53 § 1 mom., 54 §, punkt 2 av anvisningarna till 31 § samt punkterna 7 och 8 av anvisningarna till 53 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att nuvarande punkt 9 av anvisningarna till 53 § skall betecknas 10,

dels att i lagen skall införas ett nytt moment, 48 § 1 mom., och att till anvisningarna till 53 § skall fogas en ny punkt, 9, samt till anvisningarna till 54 § en ny punkt, 4, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

38 §

1 mom.¹ Till intäkt av kapital räknas:

ränta å obligationer och å utlånade eller i bank eller annorstädes insatta medel,

utdelning å svenska aktier och andelar i svenska aktiefonder och ekonomiska föreningar samt å andelar i utländska bolag och aktiefonder, så ock

intäkt genom överlåtelse av rätt till utdelning å aktier eller andelar, som nyss sagts, där ej aktierna eller andelarna samtidigt överlåts,

allt såvitt icke intäkten är att hänföra till intäkt av rörelse.

Till intäkt av kapital räknas även vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e. d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats.

För den, som genom köp, byte eller därmed jämförligt avtal förvärvat rätt till utdelning å svensk aktie eller å andel i svensk aktiefond eller ekonomisk förening eller i utländskt bolag eller utländsk aktiefond, skall såsom intäkt upptagas endast det belopp, varmed utdelningen eller, om förvärvaren i sin tur överlåtit rätten till utdelning, den därvid erhållna valutan överstigit det vid förvärvet utgivna vederlaget för rätten till utdelning.

Såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats, dock att vid upplösning genom fusion, som i 28 § 3 mom. andra stycket avses, såsom utdelning i intet fall skall anses större belopp än som motsvarar vad medlemmen erhållit kontant eller eljest i annat än andelar i den övertagande föreningen.

¹ Senaste lydelse 1974:994.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

47 §²

För fastighet, som året näst före taxeringsåret varit skattepliktig, beräknas garantibelopp till två procent av fastighetens taxeringsvärde förstnämnda år. Garantibeloppet upptages inom den kommun, där fastigheten är belägen, såsom skattepliktig inkomst för fastighetens ägare. Såsom ägare anses jämväl den, vilken innehar fastighet med fideikommissrätt eller eljest utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande.

Vad som i föregående stycke sägs om ägare skall i förekommande fall i stället gälla:

- a) den, som innehar fastighet med åborätt, med tomträtt eller med vattenfallsrätt, innehavare av så kallad ofri tomt i stad samt den, som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt;
- b) innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till kanalbolag eller till kommun eller annan menighet;
- c) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord; samt
- d) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 53 § 1 mom. första stycket f) är skattskyldig för inkomst.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord skall anses den tjänsteinnehavare eller annan, som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodogöra dess avkastning. Beträffande sådant löneboställe som avses i lagen (1970:939) om förvaltning av kyrklig jord är vederbörande pastorat att anse såsom innehavare.

Skall avkastning utöver husbehovet av skog å fastighet, som under a) eller c) omförmäles, författningsenligt helt eller delvis tillkomma allmän fond eller inrättning, är denna att anse såsom fastighetens innehavare, såvitt angår fastighetens skogsbruksvärde.

Där beträffande fastighet, som innehaves med åborätt eller eljest med ständig eller ärftlig besittningsrätt, innehavaren på grund av denna sin rätt icke äger utöver husbehovet tillgodogöra sig avkastning av skog å fastigheten, skall garantibeloppet för honom icke beräknas å det i taxeringsvärdet ingående skogsbruksvärdet.

Garantibelopp beräknas för beskattningsår. Omfattar beskattningsåret kortare eller längre tid än 12 månader eller har fastigheten förvärvats eller avyttrats under beskattningsåret, skall garantibeloppet jämkas med hänsyn härtill.

Garantibelopp beräknas icke för fastighet, som ägs av ideell förening, om föreningen jämlikt punkt 4 av anvisningarna till 54 § är frikallad från skattskyldighet för inkomst av den förvärvskälla vari fastigheten ingår.

(Se vidare anvisningarna.)

² Senaste lydelse 1975:259.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 §

1 m o m.³ Ideell förening, som är hänförlig under 53 § 1 mom. e), äger att från den i hemortskommunen taxerade inkomsten åtnjuta kommunalt grundavdrag med 2 000 kronor.

50 §

2 m o m.⁴ För fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, utgöres såvitt angår hemortskommunen den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med kommunalt grundavdrag. Den beskattningsbara inkomsten skall angivas i helt hundratal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till helt hundratal kronor, bortfaller.

Finnes skattskyldigs skatteförmåga under beskattningsåret hava varit väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom, olyckshändelse, ålderdom, underhåll av andra närstående än barn, för vilka den skattskyldige ägt tillgodonjuta allmänt barnbidrag, eller annan därmed jämförlig omständighet, må efter taxeringsnämndens eller, om besvär anförts eller ock särskild framställning därom gjorts senast den 30 juni året näst efter taxeringsåret, skatterättens beprövande den skattskyldiges taxerade inkomst minskas, förutom med kommunalt grundavdrag, med ytterligare ett efter omständigheterna avpassat belopp, dock högst 10 000 kronor. Har skattskyldig på grund av jämkning vid beräkning av sjömansskatt åtnjutit avdrag för nedsatt skatteförmåga, skall avdrag, som avses i detta stycke, minskas med det belopp, varmed jämkning medgivits.

Om skattskyldigs inkomst, efter avdrag av därå belöpande skatt, på grund av nedsatt arbetsförmåga, långvarig oförvållad arbetslöshet, stor försörjningsbörda eller annan därmed jämförlig omständighet understigit vad han kan anses hava behövt till underhåll för sig själv och för make och oförsörjda barn (existensminimum) är den skattskyldige berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Även skattskyldig, vars inkomst till icke obetydlig del utgjorts av folkpension, är – om särskilda omständigheter icke föranleda annat – berättigad till avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Vad i andra stycket sägs angående tid och ordning för särskild framställning om avdrag samt angående minskning av avdraget med belopp, varmed jämkning erhållits vid beräkning av sjömansskatt, skall äga motsvarande tillämpning i fråga om avdrag enligt tredje och fjärde styckena.

³ Förutvarande 1 mom. upphävt 1961:622.

⁴ Senaste lydelse 1976:88.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Vad härfter återstår avrundas nedåt till helt hundratal kronor och utgör för skattskyldig, som nu nämnts, beskattningsbar inkomst.

För ideell förening, som äger rätt till grundavdrag enligt 48 § 1 mom., utgöres såvitt angår hemortskommunen den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med kommunalt grundavdrag.

53 §

1 mom.⁵ Skyldighet att erlagga skatt för inkomst åligger så framt ej annat föreskrives i denna lag eller i särskilda bestämmelser, meddelade på grund av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ sägs:

a) fysisk person:

för tid, under vilken han varit här i riket bosatt:

för all inkomst, som av honom här i riket eller å utländsk ort förvärvats; samt

för tid, under vilken han ej varit här i riket bosatt:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag, i den mån inkomsten uppburits härifrån och förvärvats genom verksamhet här i riket;

för pension och annan ersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller pension på grund av anställning eller uppdrag hos svenska staten eller svensk kommun;

för belopp, som utgår på grund av annan pensionsförsäkring än tjänstepensionsförsäkring, om försäkringen meddelats i här i riket bedriven försäkringsrörelse;

för ersättning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring och lagen (1956:293) om ersättning åt smittbärare samt enligt annan lag eller författning, som utgått till någon vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller på grund av militärtjänstgöring eller i fall som avses i lagen (1977:000) om statligt personskadeskydd eller lagen (1977:000) om krigsskadeersättning till sjömän;

för dagpenning från erkänd arbetslöshetskassa enligt lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring och kontant arbetsmarknadsstöd enligt lagen (1973:371) om kontant arbetsmarknadsstöd;

för timstudiestöd och inkomstbidrag enligt studiestödslagen (1973:349);

⁵ Som senaste lydelse har upptagits lydelsen enligt prop. 1976/77:64.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst;

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse; samt

för belopp, varmed schablonavdrag för egenavgifter överstigit påförda avgifter, samt restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter, allt i den omfattning, som anges i anvisningarna till 41 b §;

b) staten:

för inkomst av jordbruksdomäner, skogar samt uthyrda eller med tomträtt eller vattenfallsrätt upplåtna fastigheter; samt

för inkomst av rörelse, som ej härflutit av bank- eller försäkringsrörelse eller av kommunikationsverk med tillhörande byggnader och anläggningar eller av industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov;

c) landsting, kommuner och andra menigheter ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer:

för inkomst av fastighet och av rörelse;

d) akademier, Nobelstiftelsen samt stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, så ock allmänna undervisningsverk, sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar äro skyldiga att vara medlemmar samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att fullgöra uppgifter som enligt nämnda stadgar ankomma på sammanslutningarna, sjömanshus, svenska skeppshypotekskassan, skeppsfartens sekundärlånekassa, företagareförening som erhåller statsbidrag, norrlandsfonden, statens utvecklingsfond, Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m. m., Stiftelsen Industricentra, Sveriges exportråd, Sveriges turistråd, järnkontoret, så länge kontorets vinstmedel användas till allmänt nyttiga ändamål och kontoret icke lämnar utdelning åt sina delägare, aktiebolaget tipstjänst, svenska penninglotteriet aktiebolag, allmänna sjukförsäkringsfonden, pensionsstiftelser som avses i lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m., allmänna försäkringskassor, understödsföreningar, som icke bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, personalstiftelser som avses i lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall, stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att utgiva avgångsersättning till friställd arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggelse eller rationalisering av företags verksamhet ävensom sådana ömsesidiga försäkringsbolag, som avses i lagen om yrkesskadeförsäkring;

Nuvarande lydelse

för inkomst av fastighet;

e) kyrkor, *andra trossamfund än svenska kyrkan därest de utöva kyrklig verksamhet*, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom *sådana föreningar vilka, utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verka för ändamål av den i fråga om stiftelser här angivna art:*

för inkomst av fastighet och av rörelse;

f) svenska aktiebolag och sådana bolag, som enligt särskild författning äro skyldiga att avstå sin vinst, ekonomiska föreningar, samebyar, samfund, stiftelser, understödsföreningar, som bedriva till livförsäkring hänförlig verksamhet, verk, inrättningar och andra inländska juridiska personer, dock såvitt gäller sådana juridiska personer som enligt författning eller på därmed jämförligt sätt bildats för att förvalta samfällighet endast om samfälligheten har taxerats såsom särskild taxeringsenhet och avser marksamfällighet eller regleringssamfällighet, samtliga här under f) avsedda bolag, verk och andra juridiska personer i den mån de ej inbegripas under punkterna d) och e):

för all inkomst, som här i riket eller å utländsk ort förvärvats;

g) utländska bolag:

för inkomst av här belägen fastighet;

för inkomst av rörelse, som här bedrivits; samt

för vinst å icke yrkesmässig avyttring av fastighet eller rörelse här i riket eller tillbehör till sådan fastighet eller rörelse;

h) allmänna pensionsfonden:

för all inkomst som härflyter av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen, samt i övrigt för inkomst av fastighet.

Föreslagen lydelse

e) kyrkor, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet ej bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, stiftelser som hava till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning, ävensom *ideella föreningar som uppfylla i punkt 9 av anvisningarna angivna villkor:*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att stiftelse eller förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämställd med stiftelse eller förening, som ovan i första stycket vid e) angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras.

54 §⁶

Från skattskyldighet frikallas:

a) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag och inskränkningar som nedan i denna paragraf sägs:

för utdelning på sådan aktie i svenskt aktiebolag och sådan andel i svensk ekonomisk förening som icke innehaves i kapitalplaceringssyfte;

b) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag;

c) i utlandet bosatt person och utländskt bolag:

för sådan inkomst, för vilken avgift enligt lagen om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter skall erläggas eller beträffande vilken befrielse från sådan avgift skall åtnjutas jämlikt särskilt stadgande i samma lag;

d) ägare av sådan fastighet, varom förmåles i 5 § 1 mom.:

d) ägare av sådan fastighet, varom förmåles i 5 § 1 mom. a)–f) och h)–i):

för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i nämnda mom. avsedda ändamål;

e) i riket bosatt delägare i oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfalle icke varit här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet skall utgöra kommunal inkomstskatt;

f) understödsföreningar, som bedriva såväl till livförsäkring hänförlig verksamhet som annan verksamhet:

för annan inkomst än inkomst av fastighet, dock att skattskyldighet föreligger jämväl för förstnämnda inkomst till den del inkomsten belöper på livförsäkringsverksamheten;

g) understödsföreningar, vilka enligt sina stadgar ej äga meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd å högst 1 000 kronor för medlem:

för all inkomst, som belöper på verksamhet, hänförlig till livförsäkring;

h) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där

⁶ Senaste lydelse 1974:313.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

annat än hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg:

för inkomst av anställningen under förutsättning att anställningen och vistelsen i utlandet varat minst ett år eller enligt anställningsavtal eller på annan grund kan antagas komma att vara minst ett år;

i) ideell förening, som är hänförlig under 53 § 1 mom. e);

för inkomst av fastighet och av rörelse i den omfattning som anges i punkt 4 av anvisningarna.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar, vilka driva bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, äga icke åtnjuta vid a) omförmäld skattefrihet. Dock äro aktiebolag och ekonomiska föreningar, som driva bank- eller annan penningrörelse eller sådan rörelse jämte annan verksamhet, frikallade från skattskyldighet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av bolagens eller föreningarnas verksamhet till den del denna avser annat än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Vidare äga aktiebolag, som äro skadeförsäkringsanstalter, åtnjuta skattefrihet för utdelning å aktier och andelar, vilka innehavas som ett led i organisationen av bolagens försäkringsrörelse.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som driver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, åtnjuter icke skattefrihet enligt första stycket a) för utdelning på aktie eller andel som utgör lagertillgång i rörelsen.

Aktiebolag eller ekonomisk förening, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom (förvaltningsföretag), åtnjuter icke skattefrihet enligt första stycket a). Förvaltningsföretag är dock frikallat från skattskyldighet för utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening i den mån sammanlagda beloppet av den utdelning från sådana bolag och föreningar, som företaget uppburit under beskattningsåret, motsvaras av utdelning som företaget beslutat för samma beskattningsår eller, i fråga om investmentföretag, av beslutad utdelning ökad med en fjärdedel.

Om aktierna i sådant svenskt aktiebolag eller andelarna i sådan svensk ekonomisk förening, som icke är förvaltningsföretag, till huvudsaklig del ägas eller på därmed jämförligt sätt innehavas – direkt eller genom förmedling av juridisk person – av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer och om bolaget eller föreningen icke visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna, gäller frikallelse från skattskyldighet

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

enligt första stycket vid a) allenast såvitt avser utdelning å aktier eller andelar, vilka innehavas av bolaget eller föreningen såsom ett led i organisationen av annan verksamhet än förvaltning av fastighet, värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Om särskilda skäl föreligga, kan riksskatteverket medgiva dels att bolag eller ekonomisk förening, som icke är förvaltningsföretag enligt fjärde stycket men vars verksamhet till icke oväsentlig del består i förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom, skall i beskattningsavseende behandlas som sådant förvaltningsföretag, dels att förvaltningsföretag, som är moderföretag i en koncern och som ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning, icke skall i beskattningsavseende behandlas som förvaltningsföretag. Mot beslut, som riksskatteverket meddelat i sådant ärende, får talan icke föras.

Förvärvar svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening aktie i sådant bolag eller andel i sådan förening och är det icke uppenbart att det bolag eller den förening som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till förvärvarens rörelse eller kapitalförvaltning, åtnjutes icke skattefrihet enligt första stycket vid a) för utdelning å aktien eller andelen av sådana medel som vid förvärvet funnos hos det utdelande bolaget eller den utdelande föreningen och som icke motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvara tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Att personer, om vilka i 70 § förmäles, äro frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster, framgår av bestämmelserna i samma paragraf.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 29 §

13.⁷ *Ideell organisation, som har till huvudsaklig uppgift att främja icke professionell idrott eller gymnastik, må från bruttointäkt av rörelse, som består i anordnande av idrottstävlingar, försäljning av idrottsmärken eller annan därmed jämförlig förvärvsverksamhet, njuta avdrag för alla omkostnader under beskattningsåret för intäktens förvärvande och bibehållande, även om omkostnaderna allenast medelbart eller delvis haft avseende å intäktens förvärvande eller bibehållande. Med omkostnader av*

⁷ Senaste lydelse 1948:204.

Nuvarande lydelse

sist angiven art avses bl. a. omkostnader för idrottsmateriel, instruktions- och träningsverksamhet, propaganda- och upplysningsverksamhet samt administration; att nämnda omkostnader tillika främjat organisationens ideella syften, inverkar icke på deras egenskap av avdragsgilla omkostnader i förvärvskällan. Avdrag må dock icke åtnjutas för omkostnad, som bestritts av sådant bidrag av staten, kommun eller landsting eller sådan inkomst av lotteriverksamhet, som icke räknats till skattepliktig inkomst.

Föreslagen lydelse

till 31 §

2.⁸ Såsom periodiskt understöd räknas icke vad en skattskyldig uppbär från stiftelse eller förening som avses i 53 § 1 mom. c), såvida utbetalningen sker till fullföljande av ändamål som i nämnda stadgande anges. Såsom periodiskt understöd betraktas däremot vad som uppbäres från varje slags stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla viss familj, vissa familjer eller bestämda personer.

2. Såsom periodiskt understöd räknas icke vad en skattskyldig uppbär från stiftelse som avses i 53 § 1 mom. c) eller från ideell förening, som har till uppgift att främja i nämnda moment angivna ändamål och som även uppfyller i punkt 9 av anvisningarna till 53 § angivna villkor för begränsning av skattskyldigheten, såvida utbetalningen sker till fullföljande av ändamål som i 53 § 1 mom. e) anges. Såsom periodiskt understöd betraktas däremot vad som uppbäres från varje slags stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla viss familj, vissa familjer eller bestämda personer.

till 36 §

6.⁹ Därest sådan organisation, varom förmåles i punkt 13 av anvisningarna till 29 §, bedrivit verksamhet av

⁸ Senaste lydelse 1942:274.

⁹ Senaste lydelse 1967:748.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

det slag, som i nämnda anvisningspunkt avses, och intäkten därav är hänförlig till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, må från bruttointäkten av verksamheten avdrag njutas enligt de i samma anvisningspunkt angivna grunder.

till 53 §

7.¹⁰ Med kyrka avses en till svenska kyrkan hörande lokalkyrka, domkyrka e. d. i dess egenskap av ägare till viss för svenska kyrkans verksamhet avsedd egendom. *För att av trossamfund utövad verksamhet skall anses som kyrklig förutsättes att samfundet disponerar kyrkolokal samt att offentlig gudstjänst där regelbundet förrättas av samfundet eller dess församlingar. Frågan om skattskyldigheten för en till visst trossamfund ansluten församling bedömes efter motsvarande grunder som för samfundet.*

7. Med kyrka avses en till svenska kyrkan hörande lokalkyrka, domkyrka e. d. i dess egenskap av ägare till viss för svenska kyrkans verksamhet avsedd egendom.

8.¹¹ Frågan om skattskyldigheten för stiftelse skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten.

Stiftelse, som i sin verksamhet främjar flera ändamål, anses hänförlig under 53 § 1 mom. e), därest verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som i nämnda stadgande omförmäles. Detta anses vara fallet, om i verksamheten allenast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art.

Om stiftelse under längre tid icke bedrivit eller icke kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen å stiftelsens tillgångar, skall stiftelsen, oavsett dess ändamål, anses hänförlig under 53 § 1 mom. f). Att pensionsstiftelse lägger avkastning till kapitalet, medför sådan påföljd endast om stiftelsen har överskott på kapitalet enligt 15 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

Vad i denna punkt sagts om stiftelse skall jämväl gälla förening, dock att, därest under föreningens förvaltning

¹⁰ Senaste lydelse 1951:689.

¹¹ Senaste lydelse 1967:546.

Nuvarande lydelse

finnes stiftelse, frågan om skattskyldigheten skall för stiftelsen och föreningen var för sig bedömas på sätt ovan angives.

Föreslagen lydelse

9. Ideell förening anses hänförlig under 53 § 1 mom. e) om

a) föreningen har till huvudsakligt syfte att – utan begränsning till viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen – främja ändamål som anges i 53 § 1 mom. e) eller andra allmännyttiga ändamål såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål,

b) föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser ändamål som anges i punkt a),

c) föreningen icke vägrar någon inträde som medlem, såvida ej med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak särskilda skäl äro därtill, samt

d) föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar.

Skattechefen eller tjänsteman, som skattechefen förordnar, kan efter ansökan medge att förening, som avser att anskaffa fastighet eller annan anläggning avsedd för den ideella verksamheten, skall kunna anses hänförlig under 53 § 1 mom. e) utan hinder av att föreningen icke uppfyller under första stycket d) angivet villkor. Medgivande av detta slag får avse högst fem beskattningsår i följd och

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

kan förenas med villkor om ställande av säkerhet e. d. för den inkomst- eller förmögenhetsskatt som enligt fjärde stycket kan komma att påföras föreningen på grund av taxering för det eller de beskattningsår medgivandet avser. Mot beslut i anledning av sådan ansökan får talan föras genom besvär hos riksskatteverket. Besvären skall ha inkommit till riksskatteverket inom en månad från det föreningen erhöll del av det överklagade beslutet. Mot beslut av riksskatteverket i fråga som avses här får talan ej föras.

Medgivande enligt föregående stycke får lämnas även då en förening avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som brukas av föreningen.

Har förening icke inom föreskriven tid genomfört den investering för vilken medgivande enligt andra eller tredje stycket lämnats eller har föreningen underlåtit att iakttaga annat i sådant beslut angivet villkor, skall föreningen taxeras för de beskattningsår som medgivandet avsett efter de regler som skulle ha gällt om något medgivande icke hade lämnats. I fråga om sådan taxering gälla bestämmelserna i 115 och 116 §§ taxeringslagen (1956:623) i tillämpliga delar.

Det förhållandet att en ekonomisk förening med stöd av 4 § 1 mom. lagen (1951:309) angående införande av lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar fått bestå som registrerad förening, utgör icke hinder mot att föreningen vid tillämpning av denna paragraf samt 47, 48, 50 och 54 §§ och punkt 2 av anvisningarna till 31 § behandlas såsom ideell förening.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till 54 §

4. Förening, som är hänförlig under 53 § 1 mom. e), är frikallad från skattskyldighet för sådan inkomst av fastighet och rörelse som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Vad nu sagts gäller även inkomst av verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Inkomst som direkt härrör från föreningens ideella verksamhet, t. ex. hyror som en samlingslokalägende 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.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Till verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer samt försäljnings- och insamlingskampanjer. Detsamma gäller verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e. d.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den har utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1979.

2 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt**

Härigenom föreskrives att 7 och 8 §§ samt 9 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*7 §²

Från skattskyldighet frikallas:

a) medlem av konungahuset:

för av staten anvisat anslag;

b) i utlandet bosatt fysisk person och utländskt bolag:

för inkomst, som avses i 54 § första stycket c) kommunalskattelagen;

c) staten:

för all inkomst;

d) juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket c) kommunalskattelagen:

för all inkomst;

e) understödsförening som enligt sina stadgar icke får meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd på högst 1 000 kronor för medlem och annan juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket d) kommunalskattelagen än understödsförening:

för all inkomst;

för all inkomst;

f) förening som är hänförlig under 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen:

för all inkomst utom sådan inkomst av rörelse för vilken föreningen är skattskyldig enligt punkt 4 av anvisningarna till 54 § nämnda lag;

f) juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen:

för sådan inkomst som ej härflutit av rörelse;

g) här ovan ej upptagen ägare av sådan fastighet, som omförmäles i 5 § 1 mom. kommunalskattelagen:

för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i samma mom. avsedda ändamål;

g) annan juridisk person som avses i 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen:

för sådan inkomst som ej härflutit av rörelse;

h) här ovan ej upptagen ägare av sådan fastighet, som omförmäles i 5 § 1 mom. kommunalskattelagen:

för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de i samma mom. avsedda ändamål;

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

² Senaste lydelse 1974:314.

Nuvarande lydelse

h) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar:

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i den omfattning som i 54 § kommunalskattelagen sägs;

i) här i riket bosatt delägare i oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke var här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet skall utgöra statlig inkomstskatt;

j) understödsföreningar, vilka enligt sina stadgar äga meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd å högst 1 000 kronor för medlem och som bedriva jämväl annan verksamhet än livförsäkringsverksamhet:

för all inkomst, som belöper på annan än till livförsäkring hänförlig verksamhet;

k) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där annat än hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg:

för inkomst, som avses i 54 § första stycket h) kommunalskattelagen;

l) allmänna pensionsfonden:

för sådan inkomst som ej härflutit av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen.

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att *stiftelse eller förening*, som har till huvudsakligt ändamål att främja

Föreslagen lydelse

i) svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar:

för utdelning från svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar i den omfattning som i 54 § kommunalskattelagen sägs;

j) här i riket bosatt delägare i oskift dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke var här i riket bosatt:

för av dödsboet åtnjuten, till honom utdelad inkomst, för vilken dödsboet skall utgöra statlig inkomstskatt;

k) understödsföreningar, vilka enligt sina stadgar äga meddela annan kapitalförsäkring än sådan som omfattar kapitalunderstöd å högst 1 000 kronor för medlem och som bedriva jämväl annan verksamhet än livförsäkringsverksamhet:

för all inkomst, som belöper på annan än till livförsäkring hänförlig verksamhet;

l) här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av anställning där annat än hos svenska staten, svensk kommun eller ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg:

för inkomst, som avses i 54 § första stycket h) kommunalskattelagen;

m) allmänna pensionsfonden:

för sådan inkomst som ej härflutit av medel, som förvaltas av fjärde fondstyrelsen.

Riksskatteverket må, om särskilda skäl därtill äro, efter ansökan förklara, att *förening eller stiftelse*, som har till huvudsakligt ändamål att främja

Nuvarande lydelse

nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämförd med *stiftelse eller förening*, som ovan i första stycket vid *f)* angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras.

Att personer, om vilka i 18 § förmåles, äro frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster, framgår av bestämmelserna i samma paragraf.

Föreslagen lydelse

nordiskt samarbete, i fråga om skattskyldighet eller eljest vid tillämpning av denna lag skall anses jämförd med *förening eller stiftelse*, som ovan i första stycket vid *f)* *respektive g)* angives. Sådant beslut må, när omständigheterna det föranleda, av riksskatteverket återkallas. Över beslut, som riksskatteverket meddelat enligt detta stycke, må klagan icke föras.

8 §³

Skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt under beskattningsåret, äger att å den taxerade inkomsten åtnjuta statligt grundavdrag, varvid 48 § 2 och 3 mom. samt 49 § kommunalskattelagen skola äga motsvarande tillämpning.

Förening, som är hänförlig under 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen, äger att från den taxerade inkomsten åtnjuta statligt grundavdrag med 2 000 kronor.

9 §

2 mom.⁴ För skattskyldig fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, utgöres den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten, minskad med det statliga grundavdrag, vartill den skattskyldige är berättigad. Den beskattningsbara inkomsten skall angivas i helt hundratal kronor, så att överskjutande belopp, som icke uppgår till helt hundratal kronor, bortfaller.

Finnes skattskyldigs skatteförmåga hava varit väsentligen nedsatt av anledning, varom i 50 § 2 mom. andra, tredje eller fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370) förmåles, må efter taxeringsnämndens eller, om besvär anförts eller ock särskild framställning därom gjorts senast den 30 juni året näst efter taxeringsåret, skatterättens beprövande den skattskyldiges taxerade inkomst minskas, förutom med statligt grundavdrag, med ytterligare avdrag enligt bestämmelserna i nämnda lagrum.

³ Senaste lydelse 1970:163.

⁴ Senaste lydelse 1975:313.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Vad härefter återstår avrundas nedåt till helt hundratal kronor och utgör för skattskyldig, som nu nämnts, beskattningsbar inkomst.

För förening, som äger rätt till grundavdrag enligt 8 §, utgöres den beskattningsbara inkomsten av den taxerade inkomsten minskad med statligt grundavdrag.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1979.

3 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)

Härigenom föreskrives att 33 § taxeringslagen (1956:623)¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

33 §

Är stiftelse eller förening helt eller delvis frikallad från skattskyldighet, skall i fall som nedan angivas särskild uppgift avlämnas rörande inkomst och förmögenhet, som icke i självdeklaration uppgivits till beskattning.

Uppgiftsskyldighet, som i första stycket sägs, åligger

1) pensionsstiftelse som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m.,

2) personalstiftelse som avses i lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. med ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall,

3) stiftelse som har till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar,

4) stiftelse som har till huvudsakligt ändamål att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning,

5) förening som, utan att den i sin verksamhet tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen verkar för ändamål av den art, som angivits vid 3) eller 4), ävensom

5) förening, som är hänförlig under 53 § 1 mom. första stycket e) kommunalskattelagen, ävensom

6) stiftelse och förening, som avses i 53 § 1 mom. andra stycket kommunalskattelagen eller 7 § andra stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uppgift avfattas å blankett enligt fastställt formulär och skall upptaga inkomster och utgifter under räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret, samt tillgångar och skulder vid nämnda räkenskapsårs början och slut, ävensom upplysning om de omständigheter, vilka anses böra föranleda frikallelse från skattskyldighet.

Uppgift avfattas å blankett enligt fastställt formulär. Blanketten eller bilaga till denna skall upptaga inkomster och utgifter under räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret, samt tillgångar och skulder vid nämnda räkenskapsårs början och slut, ävensom upplysning om de omständigheter, vilka anses böra föranleda frikallelse från skattskyldighet.

¹ Lagen omtryckt 1971:399. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:773.

Nuvarande lydelse

Uppgift avlämnas varje år senast den 31 mars till länsstyrelsen i det län, där stiftelsens eller föreningens förvaltning huvudsakligen utövas, där icke skattechefen på därom gjord framställning medgivit befrielse tills vidare från nämnda skyldighet.

Föreslagen lydelse

Uppgift avlämnas varje år senast den 31 mars i den ordning som anges i 35 § i fråga om självdeklaration, där icke skattechefen på därom gjord framställning medgivit befrielse för viss tid från nämnda skyldighet. Sådant medgivande får, när omständigheterna det föranleda, återkallas. Över beslut, som skattechefen meddelat enligt detta stycke, får talan icke föras.

Det åligger stiftelse eller förening, som i denna paragraf avses, att efter anmaning meddela de ytterligare upplysningar, som kunna erfordras för bedömandet av stiftelsens eller föreningens skattskyldighet.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling, och tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1979.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1977-03-17

Närvarande: statsråden Ahlmark, ordförande, och Romanus, Turesson, Gustavsson, Antonsson, Mogård, Olsson, Åsling, Troedsson, Mundebo, Krönmark, Ullsten, Burenstam Linder, Wikström, Johansson, Friggebo

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m. m.

1 Inledning

Som ideell förening räknas en organisation som har till uppgift att främja medlemmarnas gemensamma intressen och som inte är registrerad enligt lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. Till ideella föreningar hör bl. a. föreningar för religionsutövning, politisk verksamhet, välgörenhet, idrott och skytte samt försvarsföreningar och kamratföreningar. Hit hänförs också arbetsgivarföreningar, fackföreningar och branschföreningar.

De ideella föreningarna är i princip oinskränkt skattskyldiga för inkomst och förmögenhet av skattepliktig natur. Vissa ideella föreningar med s. k. kvalificerat allmännyttigt ändamål är emellertid, om vissa andra villkor är uppfyllda, inskränkt skattskyldiga. Detta innebär bl. a. att de är befriade från skatt på kapitalinkomster och från skatt och garantibelopp avseende fastigheter som är avsedda för den ideella verksamheten.

Idrotts- och gymnastikföreningar är i princip oinskränkt skattskyldiga. Vid beräkning av inkomst av rörelse som består i anordnande av idrottstävlingar, försäljning av idrottsmärken eller liknande verksamhet gäller dock särskilda avdragsbestämmelser.

Med anledning av motionsyrkanden uttalade bevillningsutskottet år 1965 att det var önskvärt att de ideella föreningarna såvitt möjligt blev föremål för enhetlig skatterättslig behandling. Utskottet förordade därför att sakkunniga skulle tillkallas för att se över bestämmelserna angående de ideella föreningarnas beskattning. Riksdagen delade denna uppfattning (BeU 1965:23, rskr 1965:213). Önskemål om utredning av skattefrågan för ideella föreningar framfördes även år 1970 (BeU 1970:28).

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 12 november 1971

tillkallades en sakkunnig¹ för att göra en översyn av beskattningsreglerna för ideella föreningar. I direktiven uttalades bl. a. att det i första hand inte var så mycket fråga om att ändra gränserna mellan inskränkt och oinskränkt skattskyldiga föreningar som att för de skattskyldiga föreningarna åstadkomma såvitt möjligt enhetligare och förenklade regler.

Utredningen har i december 1975 avgett betänkandet (Ds Fi 1975:15) Beskattning av ideella föreningar. I betänkandet föreslås att en ideell förening skall vara antingen skattskyldig för all inkomst och förmögenhet eller helt befriad från skatt för inkomst och förmögenhet. Nuvarande regler om skattefrihet för vissa slag av inkomster skall således enligt förslaget slopas.

För att skattebefrielse skall kunna komma i fråga krävs enligt utredningen att föreningen har till huvudsakligt ändamål att – utan begränsning till bestämda personers ekonomiska intressen – främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål. Som förutsättning för skattefrihet gäller vidare att den faktiska verksamheten överensstämmer med föreningens ändamål, att föreningen är öppen och att föreningen använder sina inkomster i den ideella verksamheten. Dessutom fordras att inkomsterna hänför sig till verksamhet som har ett naturligt samband med föreningens ändamål.

Efter remiss har yttrande över betänkandet avgetts av kammarrätten i Stockholm, riksskatteverket, länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Västmanlands och Västerbottens län, lokala skattemyndigheterna i Stockholms, Jönköpings, Västerås och Lycksele fögderier, företagsskatteberedningen (Fi 1970:77), Arbetarnas bildningsförbund, Bygdegårdarnas riksförbund, Centerpartiets riksorganisation, Centerns ungdomsförbund, Centralförbundet för befälsutbildning, Centralorganisationen SACO/SR, De blindas förening, De handikappades riksförbund, Folkets husföreningarnas riksorganisation, Folkparkernas centralorganisation, Fredrika-Bremer-Förbundet, Förbundet Vi Unga, Föreningen för hjärt- och lungsjuka i Stockholms län, Göteborgs distrikts idrottsförbund, Handikappförbundens centralkommitté, HSB:s riksförbund ek.för., Hyresgästernas riksförbund, IOGT-NTO, Jugoslaviska riksförbundet i Sverige, Jägarnas riksförbund-Landsbygdens jägare, KFUK-KFUM:s riksförbund, Kooperativa förbundet (KF), Kårsam, Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Lions International Multipeldistrikt 101, Medborgarskolan i Stockholms län, Riksförbundet Sveriges lottakårer, Riksföreningen Våra Gårdar, statens ungdomsråd, Studieförbundet vuxenskolan, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska kommunförbundet, Svenska korporationsidrottsförbundet, Svenska kyrkans församlings- och pastoratförbund, Svenska riksbyggen förening u p a, Svenska röda korset, Svenska scoutförbundet, Svenska ungdoms-

¹ Riksdagsledamoten Arne Pettersson.

ringen för bygdekultur, Sveriges advokatsamfund, Sveriges frikyrkoråds samarbetsnämnd, Sveriges industriförbund, Sveriges kristna ungdomsråd, Sveriges riksidrottsförbund, Sveriges socialdemokratiska arbetareparti, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Unga Örnars riksförbund och Våra Gårdar. Yttranden har inkommit även från Riksförbundet mot allergi och Svenska pistolskytteförbundet.

LRF hänvisar i sitt yttrande till ett av Lantbrukarnas skattedelegation upprättat utlåtande. Länsstyrelsen i Stockholms län har till sitt yttrande fogat ett yttrande som länsstyrelsens taxeringsavdelning upprättat och länsstyrelsen i Jönköpings län har till sitt yttrande fogat en av länsstyrelsens skatteavdelning upprättad promemoria.

2 Allmänna principer för beskattningen av ideella föreningar

2.1 Nuvarande regler

Sedan lång tid tillbaka har funnits civilrättslig lagstiftning om ekonomiska föreningar. Däremot saknas central lagstiftning om ideella föreningar. Vad som krävs för att en sammanslutning skall anses utgöra en ideell förening har därför i praktiken kommit att avgöras av de allmänna domstolarna. Praxis kan sammanfattningsvis sägas ha intagit den ståndpunkten att en förening, som inte avser att genom ekonomisk verksamhet främja sina medlemmars ekonomiska intressen, får rättskapacitet som ideell förening under förutsättning att den antagit stadgar och valt styrelse. Av föreningens firma och stadgar skall framgå föreningens ändamål och verksamhetens art. Att föreningen får rättskapacitet innebär bl. a. att avtal, som ingås av föreningen, endast binder föreningen. Föreningens borgenärer kan alltså inte vända sig mot de enskilda medlemmarna om föreningens tillgångar inte skulle räcka för att betala föreningens skulder.

De ideella föreningarna kan indelas i två huvudgrupper. Till den första gruppen hör föreningar som har annat ändamål än att främja sina medlemmars ekonomiska intressen. Hit hör föreningar för religionsutövning, politisk verksamhet, vetenskaplig forskning, välgörenhet, sällskapsliv och idrott. Föreningar av detta slag torde i allmänhet bedriva ideell verksamhet men ingenting hindrar att de också bedriver t. ex. jordbruk eller rörelse. Den andra gruppen består av föreningar som på annat sätt än genom ekonomisk verksamhet syftar till att främja medlemmarnas ekonomiska intressen, t. ex. arbetsgivarföreningar, fackföreningar och branschorganisationer.

Att en ideell förening har rättskapacitet medför bl. a. att föreningen utgör ett självständigt skattesubjekt. Detta gäller både vid inkomsttaxeringen och förmögenhetstaxeringen. Såväl den kommunala som statliga inkomstskatten är proportionell. Vid taxeringen till statlig inkomstskatt är skattesatsen 15 % av den beskattningsbara inkomsten. Statlig förmögenhetsskatt utgår med 1,5 % av den del av den beskattningsbara förmögenheten som överstiger 15 000 kr., dock lägst en krona.

Beteckningen ideell förening förekommer inte i skatteförfattningarna. De beskattningsregler som gäller för ideella föreningar får därför hämtas från gruppen "övriga juridiska personer" eller – i vissa fall – från vad som är föreskrivet för föreningar med särskilt angivna ändamål. Vid taxeringen till kommunal inkomstskatt gäller följande. 53 § 1 mom. d) kommunalskattelagen (1928:370), KL, innehåller en föreskrift om att vissa studentsammanslutningar med offentligrättslig karaktär inte skall erlagga kommunal inkomstskatt för annat än inkomst av fastighet. Enligt 53 § 1 mom. e) KL är kvalificerat allmännyttiga föreningar – under förutsättning att de inte tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen – skattskyldiga endast för inkomst av fastighet och rörelse. Till denna förmånsbehandlade krets av föreningar hör bl. a. trossamfunden samt föreningar med ändamål att främja

vård och uppfostran av barn eller att lämna understöd för undervisning eller utbildning. Av 53 § 1 mom. f) KL framgår slutligen att föreningar, som inte omfattas av bestämmelserna under d) och e), är skattskyldiga för all inkomst som de förvärvar här i riket eller utomlands.

Enligt 6 § 1 mom. b) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SI, är en ideell förening i princip skyldig att erlagga statlig inkomstskatt för alla sina inkomster. Från denna huvudregel finns dock – i likhet med vad som gäller vid den kommunala taxeringen – vissa undantag. Enligt 7 § första stycket e) SI är sammanslutningar av studerande som avses i 53 § 1 mom. d) KL helt befriade från statlig inkomstskatt. En förening som enligt 53 § 1 mom. e) KL skall beskattas kommunalt för endast fastighets- och rörelseinkomster, är vid taxeringen till statlig inkomstskatt frikallad från skattskyldighet för annan inkomst än inkomst av rörelse.

Kommunalskatt beräknas enligt 2 § KL på grundval av inkomst och garantibelopp för fastighet. Garantibeloppet, som är 2 % av fastighetens taxeringsvärde, utgår dock bara för skattepliktig fastighet. Enligt 5 § KL undantas åtskilliga typer av fastigheter från skatteplikt. Skattefriheten gäller bl. a. byggnader – med tillhörande tomtområden – som tillhör i 53 § 1 mom. e) KL angivna kvalificerat allmännyttiga föreningar, om byggnaderna är avsedda för föreningarnas verksamhet. Vidare är nykterhetsföreningars byggnader undantagna från skatteplikt, om byggnaderna är avsedda för nämnda föreningars verksamhet. Skattefria är även vissa kyrkobyggnader och bönehus om de används för offentlig gudstjänst.

Enligt 54 § KL och 7 § SI är ägare av sådan fastighet, som nämns i 5 § 1 mom. KL, frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de ändamål som avses i nämnda moment.

Liksom flertalet ideella föreningar är idrotts- och gymnastikföreningar oinskränkt skattskyldiga för sina inkomster. I fråga om inkomst av rörelse som består i anordnande av idrottstävlingar, försäljning av idrottsmärken eller liknande verksamhet finns emellertid särskilda bestämmelser i punkt 13 av anvisningarna till 29 § KL. Bestämmelserna innebär i princip att idrotts- och gymnastikföreningar vid inkomstberäkningen får avdrag inte bara för direkta omkostnader utan även för kostnader som endast indirekt eller delvis haft betydelse för intäkternas förvärvande och bibehållande. En idrottsförening kan t. ex. från överskott av tävlingsverksamhet dra av kostnader för ungdomsverksamhet och administration. Avdrag medges dock inte för kostnad som bestritts med skattefritt statligt eller kommunalt bidrag eller med skattefri inkomst av lotteriverksamhet.

Av det sagda framgår att flertalet ideella föreningar är oinskränkt skattskyldiga för all inkomst av skattepliktig natur. Varje ideell förening skall därför – om inte annat är föreskrivet – taxeras och beskattas för sina inkomster. Beräkningen av inkomsten av varje förvärvskälla sker på några undantag när på samma sätt som vid beräkningen av en fysisk persons inkomster. Undantagen hänför sig bl. a. till att fysisk person – men ej

föreningar och andra juridiska personer – vid beräkning av inkomst av schablontaxerad fastighet och inkomst av kapital kan få ett extra avdrag med högst 1 000 resp. 800 kr. (se 25 § 3 mom. och 39 § 3 mom. KL). Även fastställande av ideell förenings taxerade inkomst sker i stort i enlighet med vad som gäller för fysisk person. Däremot får endast fysiska personer grundavdrag (50 § KL). Ideell förenings beskattningsbara inkomst, dvs. det belopp på vilket själva skatten beräknas, sammanfaller därför med föreningens taxerade inkomst.

Det förhållandet att en ideell förening på det hela taget beskattas efter samma grunder som en fysisk person hindrar inte att det vid taxeringen av ideella föreningar kan uppkomma frågor som sällan eller aldrig är aktuella vid taxering av andra rättssubjekt. Av stor betydelse är bl. a. behandlingen av influtna medlemsavgifter. Som huvudregel gäller att dessa inte utgör skattepliktig inkomst för föreningen (se anvisningarna till 19 § KL). I konsekvens härmed saknar medlemmen avdragsrätt för avgiften. Om ett belopp som har betecknats som medlemsavgift utgör en direkt ersättning för t. ex. ett arbete som föreningen utfört, kan dock avgiften undantagsvis bedömas som skattepliktig intäkt av rörelse för föreningen och avdragsgill omkostnad för utgivaren (jfr RÅ 1934 ref. 18).

Anslag och bidrag som ideella föreningar mottager från offentlig myndighet, andra organisationer eller privatpersoner är normalt skattefria. Endast om föreningen bedriver näringsverksamhet och anslaget eller bidraget lämnats för att täcka avdragsgilla kostnader i denna verksamhet, torde de mottagna medlen utgöra skattepliktig intäkt för föreningen (jfr anvisningarna till 19 § KL).

Vid taxering av ideell förening kan frågan komma upp huruvida överskott från fester, tävlingar, lotterier m. m. är av skattepliktig natur (inkomst av rörelse). Här kan anföras att inkomster av enstaka välgörenhetsfester i flera fall ansetts vara skattefria (se t. ex. RÅ 1960 ref. 29 och RÅ 1966 ref. 3). Överskott vid danstillställningar och idrottstävlingar som anordnats av idrottsföreningar har dock beskattats som inkomst av rörelse. Om en ideell organisation anordnar ett vanligt lotteri är överskottet normalt inte skattepliktigt. Däremot bedrivs bingo i regel på sådant sätt att verksamheten är att bedöma som rörelse i KL:s mening. Detta gäller även om den ideella organisationen inte själv svarar för de yttre arrangemangen utan anlitar ett serviceföretag för detta ändamål. En ideell förening, som fått tillstånd att anordna bingo, torde således vara skattskyldig för föreningens vinst på grund av spelet. Vid taxeringen är dock den spelskatt som utgår enligt lagen (1972:280) om skatt på spel – 5 % på omsättningen – avdragsgill (se prop. 1972:128 s. 57).

Ideella föreningar är enligt 6 § 1 mom. b) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SF, i princip skattskyldiga för all den förmögenhet som de ägt vid beskattningsårets utgång. I den mån ideell förening är befriad från skyldighet att erlagga statlig inkomstskatt är föreningen dock undantagen

från förmögenhetsbeskattning. En ideell förening som vid taxeringen till statlig inkomstskatt är skattskyldig endast för rörelseinkomster, skall således inte förmögenhetsbeskattas för annat än eventuella tillgångar i rörelsen.

Om en ideell förening är skyldig att erlägga förmögenhetsskatt, skall värdet av tillgångar och skulder beräknas på sedvanligt sätt. Förmögenhetsskatten är proportionell och utgör 1,5 ‰ av den del av den beskattningsbara förmögenheten som överstiger 15 000 kr., dock minst en krona.

Reglerna om beskattning av ideella föreningar överensstämmer i stort sett med vad som är föreskrivet för stiftelser. Även stiftelser är således i princip oinskränkt skattskyldiga för inkomst och förmögenhet. En stiftelse som är kvalificerat allmännyttig är emellertid – under samma förutsättningar som en ideell förening – vid taxeringen till kommunal inkomstskatt skattskyldig endast för fastighets- och rörelseinkomster och statligt endast för rörelseinkomster. En stiftelse av detta slag är vidare inte skyldig att erlägga förmögenhetsskatt för andra tillgångar än sådana som är nedlagda i rörelse.

2.2 Utredningen

Utredningen konstaterar att bilden av ideella föreningars beskattning är ganska splittrad. Nuvarande regler kännetecknas enligt utredningen inte bara av långtgående kategoriindelning med därav följande gränsdragningsproblem. Till detta kommer att det ofta är besvärligt att tillämpa de regler som gäller för en viss grupp. Om en ideell förening är skattskyldig enbart för viss inkomst är det – anför utredningen – t. ex. ofta nödvändigt att fördela föreningens administrationskostnader mellan den skattefria delen och den skattepliktiga delen av verksamheten. De olika slag av verksamhet som ideella föreningar bedriver för att finansiera sitt arbete, t. ex. bingo, spel, fester, basarer etc., ger enligt utredningen också upphov till svårlösta skattefrågor.

Det i direktiven framställda önskemålet om enhetligare beskattningsregler skulle enligt utredningen bäst tillgodoses om samma beskattningsregler infördes för alla grupper av ideella föreningar. Någon speciell skattelindring anser utredningen emellertid inte vara motiverad för t. ex. branschföreningar. En identisk skattebehandling av alla ideella föreningar skulle därför inte kunna utformas på annat sätt än att varje förening blir oinskränkt skattskyldig oavsett vilket ändamål föreningen har. En regel av detta innehåll kan enligt utredningen visserligen ses som ett uttryck för principen att ideell verksamhet skall stödjas genom direkta bidrag och inte genom skatteförmåner. För ett stort antal ideella organisationer skulle det emellertid vålla betydande problem om skattskyldigheten utvidgades. De ökade skatteintäkterna skulle enligt utredningens uppfattning inte heller stå i rimlig proportion till det merarbete som är förenat med kontrollen och uppbörden av skatten. Av dessa skäl finner sig utredningen inte kunna föreslå att samtliga kategorier av ideella föreningar skall beskattas på samma sätt.

Enligt utredningens uppfattning kan kravet på enhetligare regler tillgo-

doses på ett godtagbart sätt om de ideella föreningarna delas upp i två grupper. I den första gruppen skall ingå föreningar som uppfyller ett på visst sätt angivet krav på allmännytt. Föreningen som tillhör denna grupp bör enligt utredningen i skattehänseende behandlas lika och förmånligare än övriga ideella föreningar. Föreningar som tillhör den andra gruppen föreslås vara oinskränkt skattskyldiga för inkomst och förmögenhet. Denna grupp kommer i första hand att omfatta branschföreningar och andra föreningar vars huvudsyfte är att tillvarata medlemmarnas ekonomiska intressen.

Vid indelningen av de ideella föreningarna i en förmånsbehandlad grupp och en grupp för övriga ideella föreningar kan enligt utredningen olika lösningar komma i fråga. En lösning är att med förebild av bestämmelserna i 53 § 1 mom. e) KL låta en förmånsbehandlad förening bli fri från skatt för viss inkomst (t. ex. kapitalinkomster) men skattskyldig för annan inkomst (t. ex. rörelseinkomster). En annan möjlighet som utredningen diskuterar är att schablonbeskatta vissa ideella föreningar. Ett tredje alternativ är enligt utredningen att för den gynnade gruppen öppna möjlighet till full befrielse från inkomst- och förmögenhetsskatt.

Utredningen erinrar om att den begränsade skattskyldighet, som gäller enligt 53 § 1 mom. e) KL (och motsvarande föreskrifter i SI och SF), är förbehållen kvalificerat allmännyttiga ideella föreningar. Enligt utredningens uppfattning skulle det i och för sig vara möjligt att få enhetligare beskattningsregler om rätten till inskränkning av skattskyldigheten utvidgades till att omfatta även nykterhetsföreningar, handikappföreningar och andra föreningar med allmännyttigt syfte.

Den i 53 § 1 mom. e) KL valda konstruktionen anser utredningen emellertid vara förenad med betydande nackdelar. Som tidigare anförts förutsätter denna konstruktion att det går att fastställa om en viss kostnad hänför sig till den skattefria eller den skattepliktiga delen av föreningens verksamhet. En annan nackdel är enligt utredningen att underskott, som uppkommer i skattebefriad verksamhet, inte kan kvittas mot överskott av skattepliktig verksamhet. Som exempel anger utredningen att en ideell förening, som beskattas enligt 53 § 1 mom. e) KL, är befriad från skatt för inkomst av fastighet som är avsedd för föreningens ideella verksamhet. Inskränkningen i skattskyldigheten får till konsekvens att föreningen inte har rätt att kvitta underskott på grund av fastighetsinnehavet mot skattepliktig inkomst av annan förvärvskälla, t. ex. rörelse. Skattefriheten för fastighetsinnehavet är i detta fall alltså till nackdel för föreningen.

Utredningen är negativt inställd till en schablonbeskattning av ideella föreningar. Föreningarnas verksamhet är enligt utredningen av så skiftande natur att det blir utomordentligt svårt att utforma en schablonregel som tar erforderlig hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet.

Vid bedömning av om förmånsbehandlingen kan innefatta full befrielse från inkomst- och förmögenhetsskatt bör man enligt utredningen beakta storleken av de belopp som ideella föreningar enligt nuvarande regler betalar i

inkomst- och förmögenhetsskatt. Utredningen har genomfört en undersökning av samtliga ideella föreningar som vid 1972 års taxering varit upptagna i taxeringslängdernas s. k. C-längd (i C-längden registreras alla ideella föreningar som är eller kan väntas bli skyldiga att erlagga inkomst- eller förmögenhetsskatt). I 1972 års C-längd fanns omkring 15 000 ideella föreningar. En mindre del av dessa var branschföreningar, arbetsgivarorganisationer, fackföreningar och andra föreningar med huvudändamål att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. Återstoden – omkring 12 400 – var ideella föreningar med mer utpräglat allmännyttigt ändamål, dvs. trossamfund, idrottsföreningar, nykterhetsföreningar, handikappföreningar, politiska föreningar m. m. Dessa föreningar betalade enligt utredningens undersökning sammanlagt omkring 10 milj. kr. i inkomstskatt och omkring 0,5 milj. kr. i förmögenhetsskatt. Den genomsnittliga skatten per förening understeg således 1 000 kr.

Enligt utredningen visar den genomförda undersökningen att de belopp som betalas i skatt av allmännyttiga ideella föreningar har mycket liten betydelse för statens och kommunernas ekonomi. Beloppen motsvarar endast en liten del av de bidrag som föreningar uppbär från det allmänna. Detta talar enligt utredningen för att inkomst- och förmögenhetsskatten kan slopas för ideella föreningar som har ett allmännyttigt syfte och driver en verksamhet i enlighet med detta ändamål. Utredningen framhåller att en lösning av detta slag är överlägsen andra alternativ i fråga om möjligheten att uppfylla direktivens krav på enhetligare och enklare skatteregler. De fördelnings- och kvittningsproblem som är förenade med partiell skattefrihet skulle t. ex. helt bortfalla.

Utredningen är medveten om att det från principiella utgångspunkter kan riktas kritik mot ett system som innebär skattefrihet för en stor grupp ideella föreningar. En sådan ordning kan enligt utredningen sägas stå i strid mot grundsatsen att ideell verksamhet inte bör stödjas genom befrielse från skatter eller avgifter utan genom direkta bidrag. Utredningen erinrar t. ex. om att riksdagen vid flera tillfällen under senare år avslagit förslag om att ideella organisationer skall få lindring av eller befrielse från allmän arbetsgivaravgift.

Det föreligger emellertid enligt utredningens mening en väsentlig skillnad mellan befrielse från inkomst- och förmögenhetsskatt och befrielse från allmän arbetsgivaravgift eller andra indirekta skatter och avgifter. Arbetsgivaravgiften är en del av arbetsgivarens lönekostnad. Utredningen anför vidare att man vid fastställande av arbetsgivaravgift, mervärdeskatt m. m. inte tar hänsyn till om den betalningsskyldige är ett enskilt eller offentligt rättssubjekt. Av dessa skäl kan de administrativa rutinerna i samband med fastställande och uppbörd av dessa skatter göras förhållandevis enkla. Att införa förmånligare regler för en speciell kategori juridiska personer – exempelvis vissa ideella föreningar – skulle enligt utredningen i hög grad komplicera dessa system.

Motsvarande situation föreligger enligt utredningens uppfattning inte vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Avgörande för skattens storlek är här dels vilken kategori den skattskyldige tillhör (fysisk person, aktiebolag, ideell förening osv.), dels det samlade resultatet av den skattskyldiges ekonomiska verksamhet under beskattningsåret. Utredningen anser inte att den diskuterade omläggningen av ideella föreningars beskattning medför att skattesystemets uppbyggnad rubbas.

En omläggning av ideella föreningars beskattning väcker enligt utredningen också frågan om behovet av att ändra reglerna för stiftelsernas beskattning. F. n. beskattas ideella föreningar i allt väsentligt på samma sätt som stiftelser. Båda slagen av rättssubjekt är i princip oinskränkt skattskyldiga såvida inte de i 53 § KL och motsvarande stadganden i SI och SF uppställda kraven på skattelindring är uppfyllda. Utredningen konstaterar att denna likabehandling upphör om ideella föreningar – men inte stiftelser med motsvarande ändamål – helt befrias från skatt och att skillnaden blir än större om – som anges i företagsskatteberedningens direktiv – de för stiftelser gällande villkoren för skattelindring skärps.

Utredningen anser emellertid inte att det finns något som hindrar att ideella föreningar skattemässigt behandlas förmånligare än stiftelser med samma ändamål. En vidgad skattefrihet för ideella föreningar behöver alltså inte kräva att reglerna för stiftelsers beskattning ändras. Utredningen motiverar detta med att ideella föreningars verksamhet är byggd på de enskilda medlemmarnas aktiva insatser. Att i sådana fall beskatta t. ex. överskott av anordnade tävlingar eller mindre kapitalinkomster kan enligt utredningen i många fall framstå som obilligt. I en stiftelse har däremot stiftelsekapitalet som regel en central position. Omfattningen av stiftelsens verksamhet beror således i regel inte på enskilda personers ideella arbete utan på det förvaltade kapitalets storlek. Utredningen framhåller också att avsikten med en stiftelsebildning kan vara att hålla samman en förmögenhet. Förvaltningen av och kontrollen över förmögenheten kan i dessa fall för stiftaren framstå som lika viktiga uppgifter som att tillgodose det ändamål som angivits i stadgarna. Till detta kan enligt utredningen läggas att en stiftelse ofta har större möjlighet än en ideell förening att förhindra att utomstående får insyn i verksamheten. Någon speciell grupp av personer – motsvarande medlemmarna i en förening – som har ett naturligt intresse att granska en stiftelses förvaltning finns normalt inte.

Enligt utredningen kan det ibland vara svårt att avgöra om en viss tillgång, t. ex. ett banktillgodohavande, bildar en stiftelse och därmed ett självständigt skattesubjekt eller om tillgången skall anses utgöra en del av en ideell förenings förmögenhet. Gränsdragningsproblem av detta slag kan t. ex. uppkomma om en person, som skänker medel till en ideell förening, samtidigt lämnar särskilda föreskrifter om hur de donerade medlen skall användas. Om föreskrifterna angående medlens användning är utförliga och inte helt identiska med föreningens ändamål anses – anför utredningen –

normalt en särskild stiftelse ha bildats. Föreningen får då ställning enbart som stiftelsens förvaltare. Kan föreningen enligt donationsvillkoren själv bestämma hur medlen skall disponeras, behandlas däremot dessa enligt utredningen i regel på samma sätt som annan egendom som föreningen har. En person som önskar stödja viss ideell verksamhet kan alltså ofta antingen skänka medel direkt till en befintlig ideell förening eller bilda en ny stiftelse och därvid föreskriva att stiftelsen skall förvaltas av föreningen.

Det anförda leder utredningen till slutsatsen att det inte existerar någon skarp gräns mellan ideella föreningar och stiftelser. Utredningen anför att det av denna anledning kanske kan synas olämpligt att utvidga skattefriheten för ideella föreningar utan att göra motsvarande ändringar beträffande stiftelser. Utredningen finner dock denna invändning vara mer av teoretisk än av praktisk natur. De förmånligare skattereglerna bör nämligen enligt utredningen omfatta endast sådana föreningar vilkas ideella verksamhet bygger på medlemmarnas aktiva insatser. Någon svårighet att skilja mellan sådana ideella föreningar och stiftelser torde enligt utredningens uppfattning inte föreligga.

Utredningen föreslår mot den bakgrund som nu har redovisats att ideella föreningar som uppfyller vissa angivna villkor skall bli helt befriade från inkomst- och förmögenhetsskatt. Villkoren gäller bl. a. ändamålet enligt föreningens stadgar, hur verksamheten faktiskt bedrivs, villigheten att anta nya medlemmar samt sambandet mellan föreningens intäkter och den ideella verksamheten. Föreningar som inte uppfyller samtliga krav på skattefrihet föreslås bli oinskränkt skattskyldiga. Något förslag om ändring av reglerna för beskattning av stiftelser läggs inte fram.

En följd av utredningens förslag för beskattning av ideella föreningar – antingen oinskränkt skattskyldighet eller full skattefrihet – är att den särskilda omkostnadsregeln för idrotts- och gymnastikföreningar slopas. Därmed försvinner också föreskriften om att avdrag inte får medges för omkostnad som bestritts av skattefritt statligt eller kommunalt bidrag eller skattefri inkomst av lotteriverksamhet.

2.3 Remissyttrandena

Den av utredningen valda principlösningen att dela upp de ideella föreningarna i en grupp oinskränkt skattskyldiga föreningar och en grupp helt skattebefriade föreningar har fått ett blandat mottagande av remissinstanser inom skatteförvaltningen. I så gott som samtliga remissyttranden som avgetts av företrädare för föreningsväsendet tillstyrks däremot utredningens förslag i denna del.

RSV och *länsstyrelserna i Stockholms och Jönköpings län* anser att förslaget inte bör läggas till grund för lagstiftning. *RSV* anför att enbart det förhållandet att ideella föreningars taxeringar är låga inte rimligen kan tas till utgångspunkt för skattefrihet. Enligt *RSV* kan det också befaras att en fullständig

skattefrihet för ideella föreningar i längden leder till kontrollsvårigheter för myndigheterna samt slentrianmässig syn på skyldigheten att lämna uppgifter hos föreningarna. RSV är därför av den uppfattningen att samtliga ideella föreningar liksom hittills i princip bör vara oinskränkt skattskyldiga för fastighets- och rörelseinkomster.

RSV diskuterar utformningen av ett tänkbart alternativt system för beskattning av ideella föreningar. Utgångspunkten för skattefrihet för annat än fastighets- och rörelseinkomster kan enligt RSV i och för sig tänkas vara de av utredningen föreslagna rekvisiten med undantag för villkoret att intäkterna skall ha ett naturligt samband med föreningens ideella verksamhet. I 28 § KL kan vidare införas en bestämmelse om att vissa intäkter, som härrör från t. ex. entréavgifter till idrotts- eller kulturevenemang, bingo och andra lotterier c. d., inte utgör intäkt av rörelse för en förening som uppfyller rekvisiten för inskränkt skattskyldighet. Systemet kan slutligen – anför RSV – kompletteras med ett grundavdrag om t. ex. 5 000 kr. och med en högre gräns för förmögenhetsskattens inträde. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelsen i Stockholms län och företagsskatteberedningen*.

Kammarrätten i Stockholm anför att den föreslagna uppdelningen i helt skattefria och oinskränkt skattskyldiga föreningar principiellt sett är godtagbar. Den omständigheten att förslaget kan få till konsekvens att föreningar med höga inkomster får större stöd från det allmänna än föreningar med blygsammare inkomster måste enligt kammarrätten vägas mot intresset av att få enklare och lättillgängligare skatteregler.

Länsstyrelserna i Västmanlands och Västerbottens län samt lokala skattemyndigheterna i Stockholms, Jönköpings och Lycksele fögderier tillstyrker den av utredningen föreslagna principlösningen. Som nyss nämnts har förslaget också mottagits positivt av så gott som samtliga företrädare för föreningsväsendet. Negativt inställda bland dessa är endast SAF och Sveriges industriförbund, vilka anser att förslaget på ett uppseendeväckande sätt bryter mot hittills gällande principer.

RSV framhåller att utredningens förslag kan medföra den mindre tilltalande effekten att sådana kvalificerat allmännyttiga ideella föreningar, som i dag är inskränkt skattskyldiga, kan bli oinskränkt skattskyldiga om de har inkomster som saknar naturligt samband med det ideella ändamålet. Även Sveriges frikyrkoråds samarbetsnämnd påpekar att förslaget kan medföra nackdelar för vissa föreningar, t. ex. för en stor del av gruppen fria trossamfund och församlingar. Samarbetsnämnden – som i och för sig tillstyrker att de ideella föreningarna uppdelas i en skattefri och en skattskyldig grupp – anser därför att de av utredningen föreslagna villkoren för skattefrihet är mindre lämpliga för de fria trossamfundet och församlingarna. Enligt nämndens uppfattning bör i författningstexten direkt uttalas att vissa församlingar, trossamfund och samarbetsorgan skall vara helt frikallade från skattskyldighet.

En fråga som tas upp av åtskilliga remissinstanser är om skattereglerna för

ideella föreningar kan ändras utan att motsvarande ändringar görs beträffande stiftelser.

Enligt *kammarrätten i Stockholm* kan en olika behandling av stiftelser och ideella föreningar få egendomslika konsekvenser. Sålunda kan exempelvis avkastningen av egendom som skänkts till en ideell förening bli skattefri enligt utredningsförslaget medan avkastningen däremot kan komma att beskattas om givaren skänker egendomen till en stiftelse med samma ändamål som föreningen. Kammarrätten anser att denna skillnad i beskattningskonsekvenserna varken från givarens eller det allmännas synpunkt synes generellt försvarbar. Kammarrätten ifrågasätter om inte en översyn av stiftelsers och ideella föreningars beskattning bör göras i ett sammanhang. *RSV* anser att det saknas bärande skäl för att ideella föreningar skall behandlas förmånligare än stiftelser med samma ändamål och finner därför i likhet med kammarrätten att frågan om beskattning av ideella föreningar bör samordnas med frågan om beskattning av stiftelser. Liknande synpunkter anförs av *länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings och Västerbottens län, KF, Lantbrukets skattedelegation, SAF, Sveriges industriförbund och Sveriges advokatsamfund*.

Svenska kommunförbundet anser däremot att det går att ändra skattebestämmelserna för ideella föreningar utan att avvakta nya regler för stiftelser. *Företagsskatteberedningen* uttalar att det inte finns skäl att avvakta beredningens utredningsresultat på stiftelseområdet. *Sveriges frikyrkoråds samsarbetsnämnd* och *Sveriges kristna ungdomsråd* framhåller vikten av att en till ideell förening knuten stiftelse kan bli – om den har praktiskt taget samma ändamål som föreningen – skattemässigt behandlad på samma sätt som föreningen.

3 Förutsättningar för inskränkning i skattskyldigheten m. m.

3.1 Nuvarande regler

3.1.1 Kvalificerat allmännyttiga ideella föreningar m. fl.

Huvudregeln i svensk rätt är att en ideell förening är skattskyldig för all inkomst och förmögenhet av skattepliktig natur. I skatteförfattningarna finns emellertid åtskilliga undantag från denna huvudprincip.

Av 53 § 1 mom. d) KL och 7 § första stycket e) SI framgår att bl. a. akademier och sådana sammanslutningar av studerande vid rikets universitet och högskolor i vilka de studerande enligt gällande stadgar är skyldiga att vara medlemmar, är inskränkt skattskyldiga. Dessa halvt offentlighetsrättsliga organisationer är kommunalt skattskyldiga för endast inkomst av fastighet och är helt befriade från statlig inkomstskatt.

Enligt 53 § 1 mom. e) KL är bl. a. kyrkor, andra trossamfund än svenska kyrkan om de utövar kyrklig verksamhet, sjukvårdsinrättningar vilkas verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte samt barmhärtighetsinrättningar skattskyldiga till kommunal inkomstskatt för endast inkomst av fastighet och av rörelse. För att verksamhet, som utövas av trossamfund, skall anses som kyrklig förutsätts att samfundet disponerar kyrkolokal samt att samfundet eller dess församlingar regelbundet förrättar offentlig gudstjänst i lokalen (punkt 7 av anvisningarna till 53 § KL). Denna begränsade skattskyldighet gäller även för sådana föreningar vilka, utan att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, har som huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för att bereda undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning. Av 7 § första stycket f) SI framgår att de skattesubjekt, som anges i 53 § 1 mom. e) KL, vid taxeringen till statlig inkomstskatt är frikallade från skatt för all inkomst utom inkomst av rörelse. I sammanhanget kan också nämnas att RSV med stöd av 53 § 1 mom. andra stycket KL bemyndigats förklara att förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, skall jämföras med förening som avses i 53 § 1 mom. e) KL.

De nyss omnämnda rättssubjekten inkomstbeskattas alltså kommunalt endast för eventuella fastighets- och rörelseinkomster och statligt endast för rörelseinkomster. Som framgår av det föregående går skattefriheten dock i princip förlorad om den ideella föreningen i sin verksamhet tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen eller om verksamheten är begränsad till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer. Enligt en uttrycklig regel i punkt 8 av anvisningarna till 53 § KL gäller vidare som förutsättning för skattebefrielse att föreningens avkastning används för det allmännyttiga ändamålet. Föreningen är således – oavsett dess ändamål – oinskränkt skattskyldig om den under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas

bedriva verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. I praxis har detta s. k. fullföljdsrekvisit tillämpats på det sättet att skattefriheten går förlorad om under en längre tid (inmot fem år) genomsnittligt mer än 20 % av avkastningen använts för annat än det kvalificerat allmännyttiga ändamålet.

Ideella föreningar med ändamål som anges i 53 § 1 mom. e) KL skall således – om fullföljdsrekvisitet m. m. är uppfyllt – vid taxeringen till kommunal inkomstskatt beskattas endast för fastighets- och rörelseinkomster. Skattskyldigheten för fastighetsinkomster är emellertid inte total. Den kommunala inkomstskatten beräknas på grundval av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor och garantibelopp för fastighet. Garantibelopp utgår dock bara för *skattepliktig* fastighet. Enligt 5 § KL undantas åtskilliga typer av fastigheter från skatteplikt. Skattefriheten gäller bl. a. byggnader – med tillhörande tomtområden – som tillhör i 53 § 1 mom. c) KL angivna kvalificerat allmännyttiga föreningar, om byggnaderna är avsedda för föreningarnas verksamhet. Vidare är nykterhetsföreningars byggnader undantagna från skatteplikt, om byggnaderna är avsedda för nämnda föreningars verksamhet. Skattefria är även vissa kyrkobyggnader och bönehus, om de används för offentlig gudstjänst.

Enligt 54 § KL och 7 § SI är ägare av sådan fastighet, som nämns i 5 § 1 mom. KL, frikallad från skattskyldighet för inkomst av fastigheten genom dess begagnande för de ändamål som avses i nämnda moment.

De återgivna bestämmelserna innebär sammanfattningsvis att fastighet, som tillhör i 53 § 1 mom. c) uppräknade föreningar, inte föranleder någon beskattning för föreningen om fastigheten är avsedd för och nyttjas i föreningens egentliga verksamhet. Undantagna från inkomstskatt och garantibelopp på grund av fastighetsinnehav är dessutom vissa föreningar som i övrigt är oinskränkt skattskyldiga. Undantaget gäller bl. a. nykterhetsföreningar men även här krävs att fastigheten är avsedd för och används i föreningens egentliga verksamhet.

En förening, som är inskränkt skattskyldig enligt 53 § 1 mom. e) KL, har inte rätt att kvitta eventuellt underskott i skattefri förvärvskälla mot skattepliktiga inkomster av andra förvärvskällor. Har en ideell förening å ena sidan rörelseinkomster men å andra sidan underskott av en fastighet, som är avsedd för föreningens verksamhet, är det till nackdel för föreningen om den enligt 5 och 54 §§ KL och 7 § SI generellt är frikallad från skatt på grund av fastighetsinnehavet.

Ideella föreningar är enligt 6 § 1 mom. b) SF i princip skattskyldiga för all den förmögenhet som de ägt vid beskattningsårets utgång. I den mån frihet föreligger från skyldighet att erlägga statlig inkomstskatt är dock ideell förening undtagen från förmögenhetsbeskattning. En ideell förening, som vid taxeringen till statlig inkomstskatt endast är skattskyldig för rörelseinkomster, skall således förmögenhetsbeskattas endast för eventuella tillgångar som ingår i rörelsen.

3.1.2 Idrottsföreningar

Enligt punkt 13 av anvisningarna till 29 § KL gäller särskilda regler för beräkning av viss rörelseinkomst om rörelsen bedrivs av en ideell organisation som har till huvudsaklig uppgift att främja icke professionell idrott eller gymnastik. Avser rörelsen anordnande av idrottstävlingar, försäljning av idrottsmärken eller annan därmed jämförlig verksamhet medges föreningen avdrag för alla omkostnader under beskattningsåret för intäktens förvärvande och bibehållande även om omkostnaderna endast indirekt eller delvis varit nödvändiga för intäktens förvärvande eller bibehållande. Dessa regler utgör ett avsteg från den i 20 § KL uppställda huvudprincipen att avdrag får göras endast för kostnader som varit nödvändiga för intäkternas förvärvande och bibehållande. Innebörden av anvisningspunkten är att avdrag från överskott av tävlingsverksamhet o. d. får ske för kostnader för idrottsmaterial, propaganda och administration även om kostnaderna främjat organisationens ideella syften och således endast indirekt haft samband med tävlingsverksamheten. Avdrag medges dock inte för omkostnad som bestritts av skattefritt bidrag av staten eller kommun eller skattefri inkomst av lotteriverksamhet.

Enligt punkt 6 av anvisningarna till 35 § KL skall dessa förmånligare regler för inkomstberäkningen tillämpas även om idrottsorganisationens inkomst av märkesförsäljning e. d. undantagsvis är att anse som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.

De förmånligare reglerna för beräkning av inkomst av rörelse gäller enligt lagtexten endast idrotts- och gymnastikorganisationer. Föreningar, som har till uppgift att främja verksamhet som räknas till sport, omfattas formellt sett inte av särbestämmelserna. Det kan därför vara nödvändigt att bedöma om en förening är en idrotts- eller gymnastikorganisation eller en sportorganisation.

1944 års skattesakkunniga uttalade i sitt betänkande (SOU 1946:56) angående idrottssammanslutningarnas beskattning, att med idrott i allmänhet torde förstås utövande av kroppsövningar inriktade på att nå vissa mätbara resultat. Utmärkande för idrott var enligt utredningen att förekommande redskap inte i nämnvärd grad inverkade på resultatet till förmån för den ene eller andre idrottsutövaren. Vidare framhölls att tävlingsmomentet var en oundgänglig del av idrottsverksamheten. Gymnastik ansåg de skattesakkunniga till sin allmänna karaktär skilja sig från idrotten endast däri-genom att den inte syftade till att nå direkt mätbara resultat. Till sport räknade de sakkunniga sådana kroppsövningar, vari användande av redskap utgjorde ett väsentligt moment. Redskapets beskaffenhet var därvid av stor betydelse för resultatet, t. ex. vid segel-, motor- eller hästsport.

I den proposition som ledde fram till de nu gällande reglerna för idrottsorganisationers rörelsebeskattning hänvisade föredraganden i första hand till 1944 års skattesakkunnigas definition av begreppen idrott,

gymnastik och sport (prop. 1948:164 s. 30). Föredraganden anförde också att de erfarenheter som vunnits vid tillämpning av den då gällande nöjesskatteförordningen kunde vara vägledande vid gränsdragningen mellan idrott och sport.

Den utveckling som har skett sedan mitten av 1940-talet har medfört en utvidgning av begreppet idrott. Svenska seglarförbundet, Svenska motorcykelförbundet och Svenska ridsportens centralförbund har bl. a. antagits som medlemmar i Sveriges riksidsrottsförbund. Gränsdragningen mellan idrott och sport torde numera framstå som konstlad. Ytterligare kan påpekas att idrott och friluftsliv ofta anses utgöra en odelbar enhet. I betänkandet (SOU 1969:29) Idrott åt alla uttalade sålunda 1965 års idrottsutredning att det var ogörligt och rentav felaktigt att skilja mellan idrott och friluftsliv. I prop. 1970:79 anslöt sig föredraganden till detta uttalande (s. 51). I vad mån skattedomstolarna vid tillämpning av punkt 13 av anvisningarna till 29 § KL i dag är beredda att godta den utvidgning av idrottsbegreppet som ägt rum under senare tid torde dock vara ovisst.

3.2 Utredningen

3.2.1 Inledning

Utredningen föreslår, som tidigare framhållits, att en ideell förening antingen helt befrias från inkomst- och förmögenhetsskatt eller också beskattas som oinskränkt skattskyldig. Det nuvarande systemet med ideella föreningar som är skattskyldiga för endast viss inkomst och förmögenhet skall alltså slopas.

För att en förening skall komma i åtnjutande av skattefrihet bör enligt utredningen ett antal villkor rörande bl. a. föreningens ändamål och verksamhet vara uppfyllda. De av utredningen föreslagna villkoren gäller föreningens ändamål, den av föreningen bedrivna verksamheten, rätten att bli medlem i föreningen, användningen av föreningens inkomster (fullföljdsrekvisitet) samt sambandet mellan den inkomstgivande verksamheten och föreningens ändamål. I det följande behandlas dessa villkor för sig.

3.2.2 Föreningens ändamål

Utredningen erinrar om att en förenings ändamål enligt nuvarande regler har stor betydelse vid beskattning av ideella föreningar. Vid sidan av bestämmelserna i KL hänvisar utredningen till 3, 28 och 38 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL. Enligt 3 § AGL medges frihet från både arvsskatt och gåvoskatt för föreningar som fullföljer vissa högradigt allmännyttiga ändamål. Dessa ändamål anges i lagtexten. Om det allmännyttiga inslaget inte är av sådan högradig natur kan dock mottagaren

enligt 38 § AGL bli befriad från gåvoskatt. För sådan mottagare beräknas arvsskatten enligt en gynnsammare skala än eljest (klass III). Bestämmelserna innebär i huvudsak följande.

Enligt 3 § AGL utgår varken arvsskatt eller gåvoskatt för egendom som – utan särskilda föreskrifter i testamente eller gåvobrev – tillfaller en höggradigt allmännyttig förening som inte har till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. Som höggradigt allmännyttiga räknas för det första föreningar med huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar. I gruppen höggradigt allmännyttiga ingår vidare föreningar vars huvudsakliga ändamål är att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller att främja vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta. Skattefriheten för föreningar tillhörande denna grupp går dock förlorad om ändamålet är att tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter. En ideell förening anses slutligen vara höggradigt allmännyttig om dess huvudsakliga ändamål är att främja vetenskaplig undervisning eller forskning.

Vissa ideella föreningar är, som nyss nämnts, befriade från skyldighet att erlagga gåvoskatt och erlägger arvsskatt enligt en förmånligare tariff. Detta gäller bl. a. föreningar som – utan att ha till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intresse – har till huvudsakligt ändamål att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål. Hit hör också förening med huvudsakligt ändamål att främja landets näringsliv samt folkets husföreningar, bygdegårdsföreningar och andra liknande sammanslutningar som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal.

Utredningen anför att ett väl differentierat och omfattande föreningsliv är en självklar tillgång för samhället i dess helhet. Det är enligt utredningen den speciella prägel varje organisation har som kan berika samhällsgemenskapen. Lika självklart är, anför utredningen vidare, att föreningarna skall vara helt suveräna att själva bestämma sin verksamhet. En följd av denna grundsyn bör enligt utredningen vara att en ideell förening endast i undantagsfall skall kunna förvägras skattebefrielse på grund av sitt ändamål.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att full befrielse från skatt på inkomst och förmögenhet skall kunna komma i fråga för en ideell förening vars ändamål uppfyller de i 38 § AGL angivna villkoren för befrielse från gåvoskatt. Föreningens syfte skall alltså vara att främja ”religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål”. Som förutsättning för frihet från inkomst- och förmögenhetsskatt bör enligt utredningen gälla att föreningen inte har till syfte att i sin verksamhet tillgodose viss familjs, vissa familjers, medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

Jämfört med nuvarande regler innebär förslaget, konstaterar utredningen,

att förmånsbehandlingen inte längre förutsätter ett kvalificerat allmännyttigt ändamål utan att det räcker med att föreningens ändamål är allmännyttigt. Till skillnad mot f. n. kommer alltså t. ex. trossamfund, idrottsföreningar och nykterhetsföreningar att skattemässigt behandlas på samma sätt. Någon tvekan om att de i 38 § AGL uppräknade ändamålen täcker varje i 53 § 1 mom. e) KL angivet ändamål föreligger enligt utredningen inte. Utredningen utgår vidare från att taxeringsmyndigheterna kommer att följa den förhållandevis vidsträckt tolkning av 38 § AGL som de allmänna domstolarna tillämpat.

Utredningen erinrar om att skattebefrielse aldrig bör komma i fråga om en förening har till uppgift att främja medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. En förening, vars syfte är att lämna understöd för beredande av undervisning eller att främja konstnärlig verksamhet genom att utdela stipendier, blir t. ex. under alla omständigheter oinskränkt skattskyldig om stadgarna har föreskrifter om att understödet resp. stipendierna skall förbehållas ett fåtal bestämda personer. Detsamma bör enligt utredningen gälla t. ex. en förening med ändamål att bekämpa tandsjukdomar, om stadgarna begränsar verksamheten till medlemmarna eller deras anhöriga.

Utredningen framhåller att skattefrihet för en förening givetvis inte äventyras av att stadgarna föreskriver att den ideella verksamheten skall vara förbehållen medlemmarna i föreningen. I en idrottsförening är det t. ex. naturligt att huvudsakligen de egna medlemmarna deltar i den av föreningen bedrivna tränings- och tävlingsverksamheten. Frågan om verksamheten enligt stadgarna är inriktad mot en alltför snäv personkrets blir enligt utredningen aktuell först om föreningens stadgar lämnar utrymme för utgivande av förmåner av ekonomisk natur.

3.2.3 Den faktiskt bedrivna verksamheten

För att en ideell förening skall kunna bli befriad från inkomst- och förmögenhetsskatt bör enligt utredningen fordras att kravet på allmännytta är uppfyllt inte bara i stadgarna utan också i den verksamhet som föreningen bedriver. Oinskränkt skattskyldighet skall sålunda föreligga om föreningen tillgodoser ett helt annat ändamål än vad stadgarna föreskriver. Som exempel nämner utredningen att en förening med ändamål att främja vetenskaplig forskning inte bör frikallas från skatt om föreningen använder sina inkomster för att propagandera för vissa produkter e. d. Skattebefrielse bör enligt utredningen också vara utesluten om den faktiskt bedrivna verksamheten visserligen inte direkt strider mot föreningens ändamål men ändå, genom att verksamheten i praktiken tillgodoser viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen, inte kan anses vara av allmännyttig natur.

På sistnämnda punkt kan dock, anför utredningen, en del gränsfall kunna

uppkomma. Tvekan kan t. ex. uppstå om en förening, vars ändamål är att främja intresset för segelsport, i sin verksamhet tillhandahåller båthus, varv och andra anläggningar för att underlätta medlemmarnas innehav av egna båtar. Så länge den ideella verksamheten – ungdomsverksamhet, anordnande av kurser och tävlingar o. d. – utgör det helt dominerande inslaget i föreningens aktiviteter, bör enligt utredningen skattefriheten inte äventyras. Utgör däremot föreningens servicefunktioner mer än en obetydlig del av verksamheten, bör föreningen under alla omständigheter behandlas som oinskränkt skattskyldig.

Ett gränsdragningsproblem av liknande slag kan – anför utredningen – uppkomma beträffande idrottsföreningar som anlitar professionella idrottsmän. Det är enligt utredningen å ena sidan klart att ”rena proffssklubbar”, dvs. klubbar med syfte att tillgodose medlemmarnas eller de utövande idrottsmännens ekonomiska intressen, inte skall befrias från skatt. Å andra sidan skall det förhållandet att en förening betalar ersättning till idrottsmän inte med nödvändighet medföra att skattefriheten går förlorad. Utredningen framhåller att skattebefrielse bör kunna medges om anlitaandet av professionella idrottsmän framstår som ett medel att främja den ideella idrottsverksamheten. Enligt utredningens uppfattning fanns det vid tidpunkten för avlämnandet av betänkandet inte någon till Sveriges riksidsrottsförbund ansluten förening som på grund av inslaget av professionella idrottsutövare borde undantas från möjligheten till skattebefrielse.

Utredningen diskuterar också det fallet att en ideell förening enligt stadgarna skall främja vissa allmännyttiga ändamål men faktiskt tillgodoser ett annat ändamål. Skattebefrielse skall enligt utredningens principiella uppfattning komma i fråga endast då full överensstämmelse råder mellan stadgarna och verksamheten. Å andra sidan kan det enligt utredningen te sig stötande att en förening, vars verksamhet gradvis gått över från ett allmännyttigt område till ett annat, skall förlora skattefriheten enbart av den anledningen att man inte hunnit ändra stadgarna. Det avgörande bör enligt utredningen vara att kravet på allmännytta är uppfyllt i båda leden och att föreningen genomför stadgeändringen så snart det kan anses möjligt med hänsyn bl. a. till vad de egna stadgarna föreskriver om stadgeändringar.

3.2.4 *Kravet på öppenhet*

En sammanslutning kan, anför utredningen, vinna rättskapacitet som ideell förening utan hinder av att villkoren för medlemskap inte skulle godtas vid registrering av en ekonomisk förening. En ideell förening torde t. o. m. i sina stadgar kunna uttryckligen föreskriva att medlemskap skall vara förbehållet vissa uppräknade personer.

Utredningen anser att övervägande skäl talar för att endast ideella föreningar med ett öppet medlemskap skall kunna komma i åtnjutande av skattebefrielse. Skyldigheten att anta nya medlemmar kan enligt utredningen

sågas utgöra en förutsättning för att föreningen på ett vitalt och demokratiskt sätt skall kunna verka för sitt ideella ändamål. Utredningen framhåller vidare att rätten för utomstående att vinna inträde i föreningen har stor betydelse i kontrollhänseende. Möjligheten att utnyttja en ideell förening i skatteundandragande syfte eller eljest på obehörigt sätt är, anför utredningen, uppenbarligen långt större om blott ett fåtal personer har insyn i och beslutanderätt rörande föreningens angelägenheter än om medlemskap står öppet för en vidare personkrets.

Enligt utredningen är det emellertid orimligt att såsom förutsättning för skattebefrielse fordra att en förening som medlem antar envar som ansöker därom. En ideell förening måste givetvis vara oförhindrad att begränsa medlemskapet till sådana som delar föreningens målsättning och är beredda att följa föreningens stadgar. Skattefriheten för en förening bör således enligt utredningen inte gå förlorad av den anledningen att föreningen vägrar att som medlem anta en person som inte godtar och följer föreningens målsättning.

Utredningen föreslår att kravet på öppenhet formuleras på samma sätt som i 11 § lagen om ekonomiska föreningar (jfr även punkt 12 av anvisningarna till 29 § KL). Enligt denna paragraf får föreningen inte vägra någon inträde som medlem "såframt ej med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak särskilda skäl äro därtill". Vid bedömning av ideell förenings medlemsbegrepp bör dock större hänsyn tas till subjektiva faktorer än vad som är fallet vid prövning av ekonomisk förenings beslut om vägrat inträde eller uteslutning. Utredningen anför att det får ankomma på praxis att avgöra i vilka fall medlemskap kan vägras utan att skattefriheten äventyras. Med hänsyn bl. a. till övriga förutsättningar för skattefrihet finns det enligt utredningens uppfattning befogad anledning att utgå från att kravet på öppenhet inte kommer att vålla några större problem från tillämpningssynpunkt.

3.2.5 Användningen av inkomsterna

Enligt punkt 8 av anvisningarna till 53 § KL beskattas ideell förening, som under längre tid inte bedrivit eller kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar, f. n. som oinskränkt skattskyldig oavsett föreningens ändamål. Regeln torde i praxis ha tillämpats på det sättet att i genomsnitt minst 80 % av nettoavkastningen under en längre period (inmot fem år) måste användas för det ideella ändamålet.

Såsom avkastning torde inte räknas medlemsavgifter, gåvor och andra bidrag som är skattefria oavsett vem som har uppburit dem. Detta innebär att statsbidrag till en ideell förening torde anses som avkastning endast under förutsättning att föreningen bedriver näringsverksamhet och att bidraget utgått till och använts för att bestrida kostnad i sådan verksamhet (jfr

anvisningarna till 19 § KL). Bidrag från kommun torde i detta sammanhang behandlas på samma sätt som statsbidrag (jfr prop. 1973:190 s. 9).

Utredningen konstaterar att kravet på att en ideell förening skall bedriva en verksamhet, som skäligen svarar mot avkastningen på föreningens tillgångar, omöjliggör en snabb förmögenhetstillväxt. Samtidigt markeras att skattebefrielse förutsätter ideell aktivitet från föreningens sida. Enligt utredningen bör en liknande regel gälla även i det av utredningen föreslagna systemet för beskattning av ideella föreningar.

I en speciell situation bör emellertid enligt utredningen skattefrihet kunna medges utan hinder av att mindre än 80 % av avkastningen används för den ideella verksamheten. Det av utredningen åsyftade fallet är då en förening avser att spara ihop till en stor investering för den ideella verksamheten, t. ex. en egen samlingslokal eller en större ombyggnad av befintlig lokal. En idrottsförening bör t. ex. kunna använda de löpande inkomsterna för att utvidga sin idrottsanläggning utan att för den skull gå miste om skattefriheten.

Utredningen anser dock inte att föreningen själv skall få avgöra om förutsättningar finns för att tillämpa undantagsregeln. Denna fråga föreslås böra prövas av skattechefen i länet. En ideell förening som med behållande av skattefrihet under en längre period önskar använda mindre än 80 % av avkastningen till den ideella verksamheten bör därför enligt förslaget ansöka om särskilt medgivande (dispens) hos skattechefen. Dispensbeslutet, som inte skall få överklagas, får avse en tid av högst fem beskattningsår i följd. Ett dispensbeslut föreslås kunna föras med villkor att sparade medel skall placeras på spärrad bankräkning e. d. När den i dispensbeslutet angivna tidsperioden har gått till ända skall taxeringsmyndigheterna kontrollera om den aktuella investeringen genomförts. Är så inte fallet bör föreningen eftertaxeras.

Utredningen behandlar vidare det fallet att en förening har sin förmögenhet placerad i tillgångar med mycket låg eller ingen löpande avkastning. I sådana fall anser utredningen att föreningen alltid skall beskattas som oinskränkt skattskyldig även om hela den tillgängliga avkastningen används för det ideella ändamålet. Skattefrihet bör alltså kunna komma i fråga endast om kapitalet är placerat så att normal avkastning erhålls. Detta gäller enligt utredningen dock inte om den lågavkastande tillgången används i föreningens ideella verksamhet. Den omständigheten att en idrottsförenings idrottsanläggning inte ger någon direkt avkastning skall inte medföra att föreningens skattefrihet äventyras.

3.2.6 Sambandet mellan föreningens ändamål och den finansierande verksamheten

En ytterligare förutsättning för att en ideell förening skall komma i åtnjutande av skattefrihet bör enligt utredningens uppfattning vara att

föreningens inkomster härrör från verksamhet som har ett naturligt samband med ändamålet enligt stadgarna.

Föreningens ändamål föreslås således inte få finansieras med inkomster som helt saknar anknytning till detta ändamål. Syftet med regeln är bl. a. att förhindra att någon som vill stödja en ideell förening förlägger vinstgivande rörelse e. d. till denna i stället för att lämna bidrag på vanligt sätt. Om föreningen befrias från skattskyldighet för rörelseinkomsten uppnås genom ett sådant tillvägagångssätt samma resultat som om avdrag medges för fysiska personers bidrag till ideella föreningar. Kravet på samband mellan finansieringskälla och det ideella ändamålet minskar enligt utredningen också risken för att ideella föreningar utnyttjas för skatteflykt i olika former.

Utredningen anför att det kan vara svårt att klart ange vilken verksamhet som kan anses ha ett naturligt samband med det ideella ändamålet. Att intäkter som har direkt anknytning till den ideella verksamheten, t. ex. entréavgifter till idrotts- eller kulturevenemang, skall vara skattefria är enligt utredningen uppenbart. Detsamma föreslås gälla intäkter som föreningar uppbär genom att tillhandahålla tjänster o. d., såvida föreningens prestationer ingår som ett led i det ideella syftet. Intäkt på grund av fastighetsinnehav skall inte föranleda oinskränkt skattskyldighet om fastigheten är avsedd för och används i föreningens ideella verksamhet. En förening bör enligt utredningen likaledes kunna inneha bankmedel och andra finansiella tillgångar utan att skattefriheten går förlorad förutsatt att tillgångarna står i rimlig proportion till omfattningen av föreningens verksamhet.

En betydande finansieringskälla för ideella föreningar är anordnande av bingo och andra lotterier, fester o. d. Arrangemangen förutsätter normalt tillstånd av myndighet. Utredningen anför att överskottet av sådan verksamhet ibland inte utgör skattepliktig inkomst i KL:s mening men att överskottet i vissa fall torde vara att hänföra till inkomst av rörelse. Med hänsyn bl. a. till den hävd som lotterier o. d. har som finansieringskälla för föreningar kan det enligt utredningens mening inte komma i fråga att beskatta en ideell förening enbart av den anledningen att den finansierar sin verksamhet på nu beskrivet sätt.

Frågan om inkomsterna härrör från verksamhet som har ett naturligt samband med föreningens ideella ändamål blir enligt utredningen mer tveksam om verksamheten bedrivs ungefär på samma sätt som vanlig kommersiell verksamhet. Om sådan verksamhet helt saknar anknytning till föreningens ideella syfte och inte har helt obetydlig omfattning skall föreningen enligt förslaget under alla omständigheter beskattas som oinskränkt skattskyldig. Utredningen är dock medveten om att gränsfall kan uppkomma om den finansierande verksamheten utgör ett led i det ideella arbetet samtidigt som verksamhetens vinst finansierar andra ideella aktiviteter.

Om den finansierande verksamheten bedrivs permanent och även i övrigt i

ungefär samma former som vanlig kommersiell verksamhet kan enligt utredningen krävet på naturligt samband i regel inte anses uppfyllt. Bedömningen bör således bli förmånligare för föreningen om finansieringskällan baseras på medlemmarnas frivilliga insatser än om föreningen uteslutande använder sig av yrkesmässig arbetskraft. Av betydelse för bedömningen föreslås vidare vara om den kommersiella verksamheten riktar sig mot en bredare allmänhet eller om föreningens produkter eller tjänster i huvudsak är förbehållna medlemmarna. Stor hänsyn bör enligt förslaget tas till hur omfattande den finansierande verksamheten är i förhållande till den ideella verksamheten.

En ideell förening kan ha inkomster av olika slag varav en del faller inom och en del utanför ramen för det naturliga sambandet. Om den främmande aktiviteten inte är av så obetydlig omfattning att man helt kan bortse från den anser utredningen att föreningen bör bli oinskränkt skattskyldig. I detta fall kommer alltså även eventuellt förekommande skattepliktigt överskott i den ideella verksamheten att träffas av beskattning. Någon klyvning av en förenings intäkter och utgifter på en skattepliktig och en skattefri del skall aldrig äga rum. Som tidigare understrukits kommer således en ideell förening enligt förslaget att antingen vara oinskränkt skattskyldig eller fullständigt befriad från inkomst- och förmögenhetsskatt.

3.2.7 *Ändring av stadgarna m. m.*

Utredningen anför att den föreslagna utvidgningen av möjligheten till skattefrihet för ideella föreningar i och för sig inte synes vara ägnad att medföra speciell risk för skatteflykt. För den som vill utnyttja en ideell förening för sin egen ekonomiska vinning torde enligt utredningen knappast möjligheterna till skattebefrielse vara till nytta. En oinskränkt skattskyldig ideell förening kan, framhåller utredningen, fritt förfoga över 60–65 % av den årliga nettoavkastningen, dvs. den del av avkastningen som inte åtgår för skatt. En skattebefriad förening måste däremot förbruka minst 80 % av nettoavkastningen i den ideella verksamheten och kan således lägga högst 20 % av avkastningen till förmögenheten. Även övriga villkor för skattefrihet – inte minst kravet på öppenhet – anses göra det föga attraktivt att söka utnyttja skattebefriade ideella föreningar i skatteundandragande syfte.

Enligt utredningen är det dock i detta sammanhang nödvändigt att beakta att en ideell förening kan – utan att förlora sin identitet – besluta att den i fortsättningen skall främja annat ändamål än tidigare. Föreningen torde också vara oförhindrad att fatta beslut om att den ideella verksamheten skall upphöra och att föreningens tillgångar skall skiftas ut till medlemmarna eller andra personer.

En stadgeändring som innebär att föreningens ändamål inte längre är av allmännyttig karaktär bör enligt utredningen medföra att föreningen blir oinskränkt skattskyldig för hela det beskattningsår under vilket stadgeänd-

ringen har ägt rum. För att skattefrihet skall kunna komma i fråga skall alltså ändamålet ha varit ideellt under hela det aktuella beskattningsåret.

Utredningen anser däremot inte att en stadgeändring skall föranleda någon omprövning av tidigare års taxeringar. Att en ideell förening växlar ändamål skall – bl. a. av praktiska skäl – enligt förslaget påverka endast taxeringen för det löpande beskattningsåret och därefter följande beskattningsår.

En stadgeändring i syfte att skifta ut föreningens tillgångar mellan medlemmar eller andra privatpersoner skall således medföra att föreningen blir oinskränkt skattskyldig för hela det beskattningsår under vilket ändringen ägt rum. Denna beskattningseffekt utgör enligt utredningen dock knappast någon tillräcklig spärr mot förfoganden av detta slag. De utskiftade medlemmarna föreslås därför bli föremål för beskattning hos mottagarna. Vad som delas ut till medlemmarna skall – till den del beloppet överstiger inbetalda insatser om sådana i undantagsfall skulle förekomma – av medlemmen upptas som inkomst av kapital (jfr 38 § tredje stycket KL). Som insats bör enligt förslaget räknas vad en medlem inbetalt till föreningens grundfond eller liknande men inte medlemsavgifter och andra löpande avgifter.

3.3 Remissyttrandena

3.3.1 Föreningens ändamål

Den av utredningen föreslagna utvidgningen av de ändamål som kan föranleda skattebefrielse har på det hela taget accepterats av remissinstanserna. Enligt *kammarrätten i Stockholm* synes AGL:s bestämmelser om förmånsbehandlade ändamål – vilka överensstämmer med de ändamål utredningen har föreslagit – i praxis inte ha vållat några tillämpningssvårigheter. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* anför att förslaget att utforma ändamålsrekvisitet enligt mönstret i 38 § AGL uppenbarligen tillgodoser det syfte som angivits i direktiven. *RSV* befarar dock att ett så obestämt uttryck som ”eljest allmännyttiga ändamål” kommer att medföra avgränsningsproblem. Enligt *RSV* är det önskvärt att uttrycket förtydligas i lagtext eller motiv. Även *taxeringsavdelningen vid länsstyrelsen i Stockholms län* anser att uttrycket ”eljest allmännyttiga ändamål” är alltför vagt.

Riksförbundet Sveriges lottakårer anser att utformningen av de förmånsbehandlade ändamålen är otillfredsställande från de frivilliga försvarsorganisationernas synpunkt. Förbundet föreslår att ändamålet ”under samverkan med militär och civil myndighet stärka rikets försvar” uttryckligen anges i lagtexten. Liknande synpunkter framförs av *Svenska röda korset*. *Studieförbundet vuxenskolan* anser att orden ”främja utbildning och undervisning” bör – för att undanröja oklarhet – införas i exemplifieringen av allmännyttiga ändamål. Med samma motivering bör enligt *IOGT-NTO* av lagtexten direkt framgå att nykterhetsorganisationer skall inräknas i kretsen av allmännyttiga föreningar.

Sveriges riksidrottsförbund ansluter sig till utredningens konstaterande att skattefriheten inte skall äventyras av att en förenings stadgar föreskriver att den ideella verksamheten skall vara förbehållen de dlemmarna i föreningen. Förbundet godtar också att den i beskattningshänseende gällande skillnaden mellan idrotts- och sportorganisationer slopas. *Kammarrätten i Stockholm* befarar att gränsdragningen mellan professionell idrott och amatöriddrott i framtiden kan leda till inte önskvärda effekter. Kammarrätten understryker därför vikten av en effektiv kontroll av idrottsföreningars verkliga förhållanden.

3.3.2 Den faktiskt bedrivna verksamheten

De blindas förening förutsätter att den omständigheten att föreningen tvingats att skaffa egna produktionsresurser i form av ett blindskriftstryckeri och en talboksproduktion inte medför att den bedrivna verksamheten anses avvika från det i stadgarna angivna allmännyttiga ändamålet. *Bygdegårdarnas riksförbund*, *Folkets husföreningarnas riksorganisation* och *Riksföreningen Våra Gårdar* framhåller att det ofta förekommer att en nykterhetsförening, vilken fungerar som lokalhållare för allt föreningsliv i orten, har en omsättning som till större del härrör från lokalhållandet. Detta är emellertid att betrakta som en central del av organisationens nykterhetsfrämjande verksamhet. I remissyttrandet betonas vikten av att tillämpningen av den föreslagna ändamålsparagrafen inte blir alltför snäv i dessa fall. Även *IOGT-NTO* utgår från att tillhandahållandet av samlingslokaler med alkoholfri miljö är att jämföras med det nykterhetsarbete som en nykterhetsorganisation i övrigt bedriver.

Några remissinstanser har tagit upp villkoret att föreningen i sin verksamhet inte får tillgodose bestämda personers ekonomiska intressen. *De handikappades riksförbund* påpekar att det hos en förening, som har ett ideellt ändamål och som bedriver allmännyttigt arbete, kan förekomma verksamheter som indirekt kan ge medlemmarna ekonomiska fördelar. Förbundet förutsätter att sådana fördelar inte skall medföra oinskränkt skattskyldighet. *Lantbrukarnas skattedelegation* framhåller att det i t. ex. idrottsföreningar är vanligt att en liten elitgrupp uppbär resebidrag och traktamenten för förlorad arbetsförtjänst samtidigt som övriga medlemmar inte får någon ekonomisk hjälp av föreningen. Även om elitskiktet naturligtvis inte går att jämföra med släktingar så är detta skikt – anför delegationen vidare – en så liten grupp att fråga torde kunna uppkomma om gruppen i praktiken är att anse som ett fåtal bestämda personer. Ett klargörande bör enligt skattedelegationen göras i denna fråga. Delegationen anför vidare att det förhållandet att en segelklubb anordnar gemensam uppdragning av båtar inte bör beröva klubben status av skattefri förening. Ett sådant synsätt skulle enligt delegationen skapa onödig byråkrati och framtvunga en uppdelning av klubben i en varvsklubb och en segelklubb.

3.3.3 Kravet på öppenhet

Utredningens förslag att skattefriheten går förlorad om föreningen utan särskilda skäl vägrar någon inträde i föreningen har rönt ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. Vissa önskemål om förtydliganden har emellertid förts fram.

De blindas förening anför att endast synskadade personer kan bli medlemmar i föreningen. Var och en som uppfyller den i föreningens stadgar gjorda definitionen av begreppet synskadad kan emellertid bli medlem. *De blindas förening* förutsätter att ett sådant villkor för medlemskap inte strider mot det krav på öppenhet som utredningen uppställt. *Göteborgs distrikts idrottsförbund* anser att det förhållandet att vissa föreningar är begränsade till ett visst bostadsområde, skola eller företag inte bör innebära någon begränsning i skattefriheten. Liknande synpunkter anförs av *Lantbrukarnas skatte-delegation* och *Sveriges riksidsrottsförbund*.

Sveriges frikyrkoråds samarbetsnämnd framhåller att de lokala församlingar, som består av enskilda medlemmar, uppfyller kravet på öppenhet. Däremot uppfyller varken trossamfunden själva eller deras organ för samarbete detta krav, eftersom samfunden och samarbetsorganen inte har fysiska personer som medlemmar. Samarbetsnämnden påpekar dock att det har varit utredningens avsikt att även samarbetsorgan med juridiska personer som medlemmar skall kunna omfattas av skattefriheten. *Körsam* förutsätter att förekomsten av inträdesprov inte skall behöva leda till förlust av skattefrihet. *Svenska pistolskytteförbundet* anför att det för medlemskap i pistolskytteklubb krävs bl. a. att personen i fråga lämpligen kan betros med handhavande av skjutvapen. Förbundet hemställer om ett uttalande i propositionen av innebörd att detta villkor för medlemskap inte utgör ett hinder mot skattebefrielse.

3.3.4 Användningen av inkomsterna

Utredningens förslag att skattefrihet i princip skall komma i fråga endast om föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen och värdet av föreningens tillgångar (fullföljdsrekvisitet) har kommenterats av ett stort antal remissinstanser.

Sveriges frikyrkoråds samarbetsnämnd anser att något krav på att en förening använder sin inkomst för det ideella ändamålet inte bör ställas på den grupp nämnden företräder. Samarbetsnämnden motiverar detta bl. a. med att trossamfunden och deras sammanslutningar i sig själva är en garanti mot den skatteflykt som tydligen har föranlett stadgandet. I sammanhanget framhålls också att det i alla kända stadgar för frikyrkoförsamlingar finns föreskrifter om att enskilt ägande i tillgångar är uteslutet och att tillgångarna vid föreningens upplösning skall tillfalla samma ändamål som föreningen verkat för. *Handikappförbundets centralkommitté* anser att det av utredningen

föreslagna fullföljdsrekvisitet alltför hårt binder föreningarna samtidigt som det inte utgör någon effektiv spärr mot skatteflykt. Kommittén anför vidare att förslaget inte medger t. ex. att en förening under några år spar medel för att kunna anställa någon, för att kunna dela ut ett forskningsstipendium eller för att ordna en konferens.

De handikappades riksförbund säger sig inte ha något att invända mot att minst 80 % av en förenings årliga avkastning skall användas för det ideella ändamålet. Förbundet påpekar dock att det kan förekomma att donatorer eller testatorer föreskriver att föreningen inte får utnyttja så mycket som 80 % av avkastningen. *Jägarnas riksförbund-Landsbygdens jägare* anser att det av utredningen utformade fullföljdsrekvisitet inte är i överensstämmelse med modern redovisningsteknik och hindrar en förening från att själv suveränt besluta om kapitalanvändningen. *Bygdegårdarnas riksförbund*, *Folkets husföreningarnas riksförbund* och *Riksföreningen Våra Gårdar* anför att eftersom realisationsvinst vid fastighetsförsäljning utgör en extraordinär vinst bör det inte krävas att 80 % av vinsten skall på en gång förbrukas för den ideella verksamheten. *RSV* anser att fullföljdsrekvisitet bör förtydligas. Detta kan enligt *RSV* lämpligen ske genom ett uttalande i motiven av innebörd att verksamheten skall anses ha bedrivits i skälig omfattning om under en femårsperiod minst 80 % av avkastningen använts för det ideella ändamålet och för skäliga förvaltningskostnader.

Länsstyrelsen i Västmanlands län konstaterar att utredningen inte tagit upp problem om hur statliga och kommunala bidrag skall påverka beskattningen. Länsstyrelsen påpekar att bestämmelserna i 19 § KL huvudsakligen tar sikte på statsbidrag till näringsidkare för hans näringsverksamhet och därför sällan kan tillämpas direkt på föreningar. För åtskilliga föreningar utgör dessa bidrag en väsentlig del av de intäkter som finansierar verksamheten. Länsstyrelsen anser därför att det bör klargöras hur en oinskränkt skattskyldig förening skall beskattas för offentliga bidrag. En annan fråga som enligt länsstyrelsen är oklar är om förekomsten av bidrag skall påverka bedömningen av om en förening iakttagit fullföljdsrekvisitet.

Några remissinstanser har berört utredningens förslag att inte bara användningen av avkastningen utan även värdet på föreningens tillgångar skall beaktas vid bedömningen av om fullföljdsrekvisitet skall anses uppfyllt. *Kammarrätten i Stockholm* anför att det synes praktiskt taget omöjligt att sätta verksamheten i relation till värdet av tillgångarna. Det är enligt kammarrätten heller inte rimligt att genom skatteregler styra en förenings placering av sina tillgångar. Även *Handikappförbundets centralkommitté*, *Svenska röda korset* och *Sveriges kristna ungdomsråd* är negativt inställda till utredningens förslag i denna del.

Utredningens förslag att skattechefen efter ansökan skall kunna medge att en förening – utan att förlora skattefriheten – under högst fem beskattningsår i följd använder mindre än 80 % av avkastningen i den ideella verksamheten framstår enligt *RSV* som svagt motiverad. Flertalet remissinstanser som tagit

upp denna fråga menar däremot att utrymmet för dispenser bör utvidgas. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* anser att dispens borde kunna ske även för framtida aktioner eller verksamheter av allmännyttig karaktär, t. ex. visst evenemang i samband med jubileum. Enligt länsstyrelsens mening bör en förening vidare vara tvungen att ställa säkerhet endast när det föreligger särskilda skäl. Liknande synpunkter framförs av *Bygdegårdarnas riksförbund*, *Folkets husföreningarnas riksförbund*, *Riksföreningen Våra Gårdar* samt *IOGT-NTO* och *Sveriges advokatsamfund*. *Sveriges kristna ungdomsråd* anser att dispenstiden skall kunna förlängas med ytterligare tre år samt – i likhet med några andra remissinstanser – att skattechefens beslut i ett dispensärende skall kunna överklagas.

Taxeringsavdelningen vid länsstyrelsen i Stockholms län och *länsstyrelsen i Västerbottens län* anser att rätten att meddela dispens från fullföljdsrekvisitet bör kunna delegeras från skattechefen till annan länsstyrelsetjänsteman. I dessa remissyttranden liksom i *RSV:s* yttrande framhålls vidare att den föreslagna dispensregeln nödvändiggör en uttrycklig bestämmelse om rätt till efterbeskattning av sådan förening som inte har uppfyllt i dispensbeslutet föreskrivna villkor.

3.3.5 Sambandet mellan föreningens ändamål och den finansierande verksamheten

Länsstyrelsen i Västmanlands län erinrar om att stiftelsers och föreningars finansieringsmetoder enligt nuvarande lagstiftning saknar betydelse vid bedömningen av om de är inskränkt skattskyldiga eller inte. Mot bl. a. denna bakgrund och då huvudparten av de ideella föreningarna arbetar under svåra ekonomiska villkor, anser länsstyrelsen att det kan vara motiverat att helt slopa kravet på att verksamheten måste finansieras med inkomster som har anknytning till föreningens ändamål. *Sveriges frikyrkoråds samarbetsnämnd* avstyrker kravet på naturligt samband mellan finansierande verksamhet och föreningens ändamål. Eftersom trossamfunden och många församlingar med fastighetsinnehav har oförmånlig relation mellan omsättningsvolym i olika verksamhetsgrenar och förmögenhetsvärden skulle dessa föreningar, om förslaget genomfördes, bli oinskränkt skattskyldiga. Nämnden anser att sambandskravet är till så stort förfång att det, såvitt gäller trossamfunden, äventyrar utredningsförslaget i dess helhet.

För den händelse att ett krav på samband mellan verksamhet och ändamål genomförs bör det enligt *RSV* i motiven uttalas att det "naturliga sambandet" skall ges en restriktiv tolkning. *Svenska röda korset* anser däremot att den föreslagna omfattningen av skattefria inkomster är alltför snäv. Enligt denna remissinstans bör skattefrihet kunna medges om föreningens inkomster inte eller i endast mindre omfattning härrör från nettoöverskott på kommersiell verksamhet utan direkt anknytning till föreningens ideella verksamhet.

Lantbrukarnas skattedelegation delar utredningens uppfattning att en

förening inte skall – med bibehållen skattefrihet – kunna bedriva en mer eller mindre omfattande rörelseverksamhet. Gränsdragningsproblem kan enligt delegationen dock bli besvärliga, t. ex. om en idrottsförening driver egna restauranger med anställd personal medan en annan förenings medlemmar sköter en liten servering i klubblokalen. För att undvika onödigt processande bör gränsdragningen enligt delegationen preciseras bättre i propositionen än vad som skett i utredningens betänkande. Även *KF* befärar att tolkningsproblemet kan uppkomma vid bedömningen av sambandskravet.

Vid bedömning av om en inkomstkälla har naturligt samband med det ideella ändamålet bör enligt *IOGT-NTO* större generositet visas än vad utredningen har föreslagit. *IOGT-NTO* anser att skattefriheten inte bör äventyras om den kommersiella inkomsten uppgår till högst 50 % av föreningens totala inkomster. En sådan regel bör – anför *IOGT-NTO* vidare – utan risk för skatteflykt kunna tillämpas exempelvis på en föreningsägd fastighet, vilken utöver samlingslokaler inrymmer bostads- och kontorslägenheter. *IOGT-NTO* föreslår slutligen att en ideell förening skall – för den händelse föreningen bedöms som oinskränkt skattskyldig – få dra av underskott på den ideella verksamheten från överskott på den kommersiella verksamheten. Liknande synpunkter anför av *Bygdegårdarnas riksförbund*, *Folkets husföreningarnas riksförbund* och *Riksföreningen Våra Gårdar*.

Med tanke på att en kvalificerat allmännyttig förening, som finansierar sin verksamhet genom att t. ex. hyra ut en fastighet, kan bli hårdare beskattad enligt de föreslagna reglerna än vad som gäller f. n., förmodar *Svenska kommunförbundet* att förslaget kommer att medföra en viss "sanering" av ideella föreningars finansieringskällor. En sådan avveckling av inkomstkällor, som inte har ett naturligt samband med en förenings ändamål, aktualiserar enligt förbundet frågan om behovet av övergångsbestämmelser eller dispensmöjligheter. Även *De blindas förening* efterlyser en dispensmöjlighet för föreningar med mer omfattande fastighetsinnehav.

Enligt *kammarrätten i Stockholm* är det inte önskvärt att genom ingrepp beskattningsvägen stoppa möjligheten för ideella föreningar att finansiera sin verksamhet genom anordnande av bingo, lotterier, fester o. d. *Kammarrätten* kan å andra sidan inte finna att exempelvis anordnanden av bingo är en verksamhet, som har något naturligt samband med en ideell förenings verksamhet. Enligt *kammarrättens* mening är det bättre att direkt fastslå att mindre intäkter genom bingo o. d. inte är skattepliktiga och förbehålla "anknytningen" till sådant ideellt arbete, som faktiskt har ett naturligt samband med föreningens ändamål.

Länsstyrelsen i Västerbottens län anför att ett stort antal av föreningarna i länet torde vara hänvisade till att finansiera sin verksamhet enligt stadgarna med inkomster som inte uppfyller det föreslagna kravet på naturligt samband. Detta gäller enligt länsstyrelsen inte minst idrottsföreningarna som på grund av dålig publikanslutning måste skaffa inkomster genom anordnande av fester, basarer, loppmarknader och danstillställningar med därtill

hörande servering. Även inkomster av detta slag bör – under förutsättning att de står i rimlig relation till den ideella verksamheten – enligt länsstyrelsens uppfattning anses ha ett naturligt samband med föreningens ändamål.

Enligt *Körsam* vore det orimligt att eventuell vinst på grund av körsamanslutnings försäljning av noter skulle medföra hinder för föreningarna att åtnjuta skattefrihet. *De handikappades riksförbund* anför att förbundet i stor utsträckning måste använda finansieringskällor som kan uppfattas sakna ett naturligt samband med det ideella ändamålet. I regel är det fråga om årligen återkommande försäljnings- och insamlingskampanjer som vänder sig till en större allmänhet. Med hänsyn till de begränsade möjligheter handikapporganisationerna har när det gäller medlemmarnas insatser för föreningens ekonomi, bör enligt förbundets uppfattning det förhållandet att det förekommer inkomster som inte har ett direkt samband med verksamheten inte leda till oinskränkt skattskyldighet. *Göteborgs distrikts idrottsförbund* anför att den eventuella verksamhet som en förening bedriver som komplement till idrotten, t. ex. reklamförsäljning, helt avser att stödja den idrottsliga delen av verksamheten och inte bör utesluta befrielse från skatt. *Sveriges riks-idrottsförbund* anser att tyngdpunkten vid bedömningen av det naturliga sambandet skall ligga vid om den bedrivna verksamheten syftar till att uppnå det ideella ändamålet.

Förbundet Vi Unga föreslår att föreningar som bedriver bingoverksamhet skall beskattas. I fråga om andra lotterier tillstyrker förbundet emellertid skattefrihet, eftersom dessa inte medför samma risk för att personer spelar bort sina pengar.

3.3.6 Ändring av stadgarna m. m.

Utredningens förslag att en förening, som på grund av stadgeändring förlorar sitt allmännyttiga ändamål, skall behandlas som oinskränkt skattskyldig under hela det aktuella beskattningsåret, har inte mött någon invändning från remissinstansernas sida.

RSV ställer sig frågande till utredningens uppfattning att medlemsavgifter, som genom utskiftning betalas åter till medlem i föreningen, skall bli föremål för beskattning hos medlemmen. *Taxeringsavdelningen vid länsstyrelsen i Stockholms län* anför att den föreslagna regeln om att vad som utskiftas vid en förenings upplösning skall beskattas som intäkt av kapital kan förefalla obehövlig. Med hänsyn till att regeln huvudsakligen torde ha förebyggande effekt vill taxeringsavdelningen dock inte motsätta sig att förslaget genomförs.

4 Äldre ekonomiska föreningar

4.1 Nuvarande regler

För att en *ekonomisk* förening skall kunna registreras och därmed tillerkännas rättskapacitet krävs enligt 1 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar att föreningen bedriver ekonomisk verksamhet av kooperativ natur. I 1911 års lag om ekonomiska föreningar var emellertid definitionen på ekonomisk förening betydligt mer allmänt hållen. Till ekonomisk förening enligt 1911 års lag räknades t. ex. förening, som drev bokföringspliktig verksamhet, även om föreningen hade annat syfte än att främja medlemmarnas ekonomiska intresse (1 § andra stycket). Enligt 4 § 1 mom. lagen (1951:309) angående införande av 1951 års lag om ekonomiska föreningar gäller att förening, som registrerats enligt 1 § 1911 års lag, får bestå som registrerad förening även om föreningen inte bedriver ekonomisk verksamhet av den natur som föreskrivs i 1 § 1951 års lag och – i fråga om äldre föreningar som bedriver bokföringspliktig verksamhet – utan hinder av att föreningen har ett ideellt syfte.

Bland de sammanslutningar som på grund av övergångsbestämmelserna till 1951 års lag om ekonomiska föreningar alltjämt räknas som ekonomiska föreningar finns alltså föreningar av ganska olika karaktär. Jämsides med sådana som skulle kunna vinna registrering även enligt 1 § nya lagen existerar äldre ekonomiska föreningar, som på grund av att verksamheten är av icke-kooperativ natur, över huvud taget inte skulle tillerkännas rättskapacitet enligt nuvarande regler. Därutöver finns föreningar som enligt den nya lagstiftningen skulle hänföras till ideell förening.

En ekonomisk förening är oinskränkt skattskyldig för all skattepliktig inkomst. Statlig inkomstskatt utgår med 32 % av den beskattningsbara inkomsten. Däremot är en ekonomisk förening inte skyldig att erlagga förmögenhetsskatt, vilket hänger samman med att den enskilde medlemmen skall redovisa värdet av föreningsandelen vid beräkningen av sin skattepliktiga förmögenhet.

Vad som nu sagts gäller i princip såväl äldre som nyare ekonomiska föreningar. Det har emellertid förekommit i praxis att en förening, vilken registrerats som ekonomisk förening enligt äldre lag, skattemässigt behandlats som ideell förening. Regeringsrätten har sålunda i ett mål (RÅ 1972:856) taxerat Ovanåkers Hembygdsförening u. p. a. som en kvalificerat allmännyttig ideell förening utan hinder av att föreningen år 1920 registrerats som ekonomisk förening. Normalt torde dock äldre ekonomiska föreningar taxeras som ekonomiska föreningar även om viss del av verksamheten är av ideell natur (jfr RÅ 1967 ref. 27).

4.2 Utredningen

Utredningen anger att omkring 80 % av Folkets husföreningarna och de flesta Folkets parkföreningarna är ekonomiska föreningar enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar. Flertalet bygdegårdsföreningar är däremot ideella föreningar. Andra föreningsförvaltade samlingslokaler ägs enligt utredningen i allmänhet av en ideell förening som har ett annat huvudsyfte än samlingslokalägandet – t. ex. nykterhetsföreningar och frikyrkliga församlingar.

Det är enligt utredningen mycket svårt för en äldre ekonomisk förening att ändra sin föreningsform till ideell förening. Ett genomförande av utredningens förslag skulle därför innebära att en grupp äldre ekonomiska föreningar skulle komma i skattemässigt betydligt sämre ställning än ideella föreningar med samma ändamål. Utredningen föreslår mot denna bakgrund att ekonomiska föreningar, som är registrerade enligt 1911 års lag, skall kunna befrias från inkomst- och förmögenhetsskatt enligt de regler som föreslagits för ideella föreningar. En förutsättning för skattebefrielse föreslås dock vara att föreningarna har till främsta syfte att tillhandahålla samlingslokaler eller samlingsplatser för föreningslivet. Utredningen uppskattar att denna utvidgning av möjligheten till skattebefrielse medför en ökning av skattebortfallet för stat och kommun från 10,4 milj. kr. till omkring 13 milj. kr.

4.3 Remissyttrandena

Förslaget att ekonomiska föreningar som är registrerade enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar skall – om de har till främsta syfte att tillhandahålla samlingslokaler eller samlingsplatser för föreningslivet – kunna befrias från skatt enligt de regler som föreslagits för ideella föreningar, har tillstyrkts av praktiskt taget alla remissinstanser som berört frågan. Förslaget tillstyrks sålunda av bl. a. *RSV, länsstyrelsen i Västmanlands län, Bygdegårdarnas riksförbund, Folkets husföreningarnas riksförbund, Riksföreningen Våra Gårdar, Folkparkernas centralorganisation och Svenska kommunförbundet*. Negativt inställd är endast *taxeringsavdelningen vid länsstyrelsen i Stockholms län* som anför att syftet med förslaget borde på ett mer naturligt sätt kunna uppnås genom att den ekonomiska föreningen träder i likvidation och överlåter verksamheten på en ideell förening med samma ändamål.

De blindas förening, som är registrerad som ekonomisk förening enligt 1911 års lag, vitsordar utredningens uppfattning att det är svårt för att inte säga omöjligt att omvandla en äldre ekonomisk förening till ideell förening. Mot denna bakgrund anser *De blindas förening* att det är beklagligt att utredningen stannat för att särbehandla föreningar av typ folkets husföreningar. Enligt *De blindas förening* bör förslaget omfatta även andra äldre ekonomiska föreningar som uppfyller de villkor för skattefrihet som utredningen ställt upp. Även *Lantbrukarnas skattedelegation* anser att äldre ekonomiska föreningar skattemässigt skall kunna behandlas som ideella föreningar.

IOGT-NTO uppger att det inom nykterhetsrörelsen alltså kvarstår åtskilliga ekonomiska föreningar av äldre årgång med uppgift att tillhandahålla samlingslokal åt nykterhetsföreningar på orten (byggnadsföreningar). Enligt *IOGT-NTO* har det funnits en strävan att avveckla dessa byggnadsföreningar och överföra föreningens fastighet på den andelsägande lokalföreningen genom utskiftning. Ett hinder har emellertid varit den form av utskiftningsskatt enligt 38 § 1 mom. tredje stycket KL som då har drabbat mottagaren. *IOGT-NTO* förutsätter att den mottagande föreningen genom de föreslagna bestämmelserna inte kommer att beskattas vid en sådan utskiftning. Om en byggnadsförening utskiftar kontanter i stället för fastighet bör enligt *IOGT-NTO* skattefrihet kunna föreligga för den mottagande föreningen även om denna inte på en gång förbrukar 80 % av beloppet i den ideella verksamheten.

5 Periodiskt understöd från ideell förening, m. m.

5.1 Nuvarande regler

Periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt utgör enligt 31 § KL i regel intäkt av tjänst. I punkt 2 av anvisningarna till denna paragraf finns dock ett undantag från denna regel. Av denna anvisningspunkt framgår nämligen att bidrag e. d. som skattskyldig uppbär från stiftelse eller ideell förening inte räknas som periodiskt understöd om stiftelsen eller föreningen är allmännyttig enligt 53 § 1 mom. e) KL och utbetalningen av bidraget sker till fullföljande av sådant allmännyttigt ändamål.

5.2 Utredningen

Utredningen anför att den utveckling som har ägt rum på det sociala området väcker frågan om det kan anses motiverat att en person, som under längre tid får uppbära bidrag från stiftelse eller ideell förening, inte skall beskattas för de uppburna beloppen. Frågan bör enligt utredningen dock inte lösas separat för de ideella föreningarnas del utan bör prövas först sedan ställning tagits till hur beskattningen av stiftelser bör utformas. Utredningen anser det emellertid uppenbart att den utvidgade skattefriheten för ideella föreningar inte bör föranleda en motsvarande utvidgning av skattefriheten för periodiskt understöd. För att periodiskt understöd från en ideell förening skall undantas från beskattning skall därför enligt förslaget för det första krävas att föreningen uppfyller villkoren för skattefrihet. Dessutom skall – i likhet med vad som gäller f. n. – krävas att föreningens ändamål är av sådan allmännyttig natur som avses i 53 § 1 mom. e) KL och att de utgivna bidragen sker till fullföljande av sådant allmännyttigt ändamål.

Det anförda innebär att bidrag, som en kvalificerat allmännyttig ideell förening i enlighet med sitt ändamål betalar ut exempelvis till studerande barn, behövande sjuka eller forskare vid universitet, inte föranleder beskattning av mottagaren. Periodiskt understöd som utgår vid sidan av de högrgradigt allmännyttiga ändamålen är däremot skattepliktiga. Detsamma gäller beträffande periodiskt understöd som lämnas av en ideell förening vars stadgar inte uppfyller kravet på kvalificerad allmännytta.

5.3 Remissyttrandena

Endast ett fåtal remissinstanser tar upp utredningens förslag angående beskattning av periodiskt understöd från ideell förening. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* framhåller att utredningen i sin allmänna motivering uttalat att såsom förutsättning för skattefrihet för sådant understöd skall gälla bl. a. att föreningens ändamål enligt stadgarna är av sådan kvalificerat allmännyttig natur som avses i 53 § 1 mom. e) KL. I förslaget till lagtext har emellertid detta villkor inte tagits med. Enligt länsstyrelsen bör lagtexten kompletteras i detta hänseende. Samma påpekande görs av *lokala skattemyndigheten i Västerås fögderi*.

6 Taxering av fastighet

6.1 Nuvarande regler

Vid fastighetsstaxering skall enligt 8 § KL varje taxeringsenhet taxeras för sig. I de flesta fall föreligger överensstämmelse mellan registerfastighet och taxeringsenhet. En taxeringsenhet kan emellertid omfatta t. ex. flera registerfastigheter eller en del av en registerfastighet.

Enligt 9 § första stycket KL gäller som huvudregel att varje taxeringsenhet skall åsättas taxeringsvärde. I tredje stycket samma paragraf föreskrivs emellertid att taxeringsvärde inte skall åsättas taxeringsenhet som innefattar endast från skatteplikt undantagen egendom. Föreligger skatteplikt för endast del av egendomens värde, skall egendomens hela taxeringsvärde anges samt vad av detta som belöper på den inte skattepliktiga delen.

Som framgått av det föregående (avsnitt 2.1.1) är en fastighet, som ägs av en kvalificerat allmännyttig ideell förening, undantagen från skatteplikt såvida fastigheten är avsedd för föreningens ideella verksamhet. En kyrkobyggnad som ägs av en församling behöver t. ex. inte åsättas taxeringsvärde om byggnaden (med eventuellt tillhörande tomtområde) utgör en taxeringsenhet. Finns på taxeringsenheten dessutom ett bostadshus måste däremot hela taxeringsenhetens värde anges samt hur stor del av detta som belöper på kyrkobyggnaden.

Allmän fastighetstaxering skall ske vart femte år. Det taxeringsvärde som åsätts vid sådan taxering skall, om inte ny taxering skall ske vid särskild fastighetstaxering, gälla under hela femårsperioden. Särskild fastighetstaxering skall göras det år då allmän fastighetstaxering inte äger rum. Endast i vissa uppräknade fall skall nytt taxeringsvärde åsättas vid särskild fastighetstaxering. Ett av dessa fall är att taxeringsenhet, som förut varit undantagen från skatteplikt, blivit skattepliktig eller förut skattepliktig taxeringsenhet blivit skattefri.

6.2 Utredningen

Utredningen föreslår att fastighet, som tillhör skattebefriad ideell förening, skall undantas från skatteplikt. För att en fastighet, som ägs av en ideell förening, skall vara skattefri krävs således enligt förslaget bl. a. att föreningens inkomster uteslutande eller så gott som uteslutande hänför sig till verksamhet som har ett naturligt samband med föreningens allmännyttiga ändamål.

Är en ideell förenings fastigheter inte avsedda för den ideella verksamheten utan kan fastigheterna ses som kapitalplaceringsobjekt blir föreningen – såvida inte inkomsterna på grund av fastighetsinnehavet framstår som obetydliga – enligt utredningens förslag oinskränkt skattskyldig. Som en konsekvens av detta blir fastigheterna skattepliktiga.

6.3 Remissyttrandena

Utredningens förslag beträffande taxering av ideell förenings fastigheter har kommenterats främst av remissinstanser inom skatteförvaltningen. Förslaget att fastighetens ägare och inte fastighetsanvändningen skall avgöra skatteplikten vid fastighetstaxeringen saknar enligt *RSV* varje naturlig anknytning till nu gällande systematik på området. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* anför att utredningens förslag är olämpligt eftersom det innebär att fastighetstaxeringsnämnderna årligen måste pröva frågor rörande inkomsttaxeringen. Enligt länsstyrelsen bör de fastigheter som det är fråga om i princip betraktas som skattepliktiga och därför åsättas taxeringsvärden. Beskattning kan enligt länsstyrelsen ändå inte ske om fastighetens ägare är ett skattefritt subjekt. Länsstyrelsen framhåller dock att det kan vara lämpligt att göra ett förtydligande om detta i t. ex. anvisningarna till 47 § KL.

Skatteavdelningen vid länsstyrelsen i Jönköpings län anför att det knappast kan vara rimligt att en skattefri förenings affärs- eller hyresfastigheter skall kunna undantas från skatteplikt. Skatteavdelningen anser vidare att samordningsproblem kan uppkomma mellan fastighetstaxeringen och inkomsttaxeringen. Inkomsttaxeringen avser i regel det föregående kalenderåret medan fastighetstaxeringen avser det löpande året. Skatteavdelningen påpekar också att inkomsttaxeringen kan bli föremål för tvister, vilket medför att flera års taxeringar av båda slagen inte vinner laga kraft förrän taxeringarna prövats i högre instans. *Lokala skattemyndigheten i Lycksele fögderi* framhåller att problem kan uppkomma vid fastighetstaxeringen om en ideell förening ett år är oinskränkt skattskyldig men ett annat år helt frikallad från skatt.

7 Processuella frågor m. m.

7.1 Nuvarande regler

Av 22 § taxeringslagen (1956:623), TL, framgår att ideell förening är skyldig att utan anmaning lämna självdeklaration om föreningens skattepliktiga bruttointäkter av en eller flera förvärvskällor under beskattningsåret uppgått till minst 100 kr. eller om föreningen skall redovisa garantibelopp för fastighet som skattepliktig inkomst. Deklarationsplikt utan anmaning föreligger dessutom om värdet av föreningens skattepliktiga tillgångar vid beskattningsårets utgång överstiger 15 000 kr. Oavsett intäkternas eller tillgångarnas storlek är en ideell förening vidare skyldig att efter anmaning avge självdeklaration.

Självdeklaration avges på heder och samvete och avfattas på blankett enligt fastställt formulär. I allmän självdeklaration skall redovisas bl. a. uppgift om identitet, förvärvskällor och fastighetsinnehav, intäkter och avdrag i varje förvärvskälla, allmänna avdrag, tillgångar och skulder, erlagd preliminärskatt och garantibelopp i hemortskommunen. Självdeklaration kan avlämnas till bl. a. länsstyrelse, lokal skattemyndighet eller till ordföranden i vederbörande taxeringsnämnd.

I ett län finns lokala taxeringsdistrikt och särskilda taxeringsdistrikt. Lokalt taxeringsdistrikt utgörs normalt av del av en kommun. För varje lokalt taxeringsdistrikt finns en lokal taxeringsnämnd som taxerar skattskyldiga inom distriktet i den mån detta inte ankommer på annan taxeringsnämnd.

I ett fögderi skall finnas minst ett särskilt taxeringsdistrikt inom vilket en särskild taxeringsnämnd (s. k. fögderinämnd) taxerar fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser med mer invecklade ekonomiska förhållanden.

I ett län skall slutligen finnas ett eller flera särskilda taxeringsdistrikt, där särskild taxeringsnämnd taxerar andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser. Det är taxeringsnämnder av detta slag som taxerar bl. a. ideella föreningar och stiftelser (utom familjestiftelser).

En ideell förening som är helt eller delvis frikallad från skattskyldighet, dvs. en kvalificerat allmännyttig ideell förening, skall enligt 33 § TL lämna en särskild uppgift rörande sin skattefria inkomst och förmögenhet. Uppgiften, som avfattas på blankett enligt fastställt formulär, skall i princip avse föreningens inkomster och utgifter under det senaste räkenskapsåret samt tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut. Uppgiften, som lämnas under straffansvar, skall också innehålla upplysning om de omständigheter som enligt föreningens uppfattning motiverar frikallelse från skattskyldighet.

Uppgifter enligt 33 § TL behandlas inte av taxeringsnämnd utan skall, senast den 31 mars varje år, lämnas till länsstyrelsen i det län där föreningens förvaltning utövas. Skattechefen kan på begäran av föreningen medge

befrielse från skyldigheten att lämna uppgift. Dispenser av detta slag är relativt vanliga.

En ideell förening behöver inte registreras för att få full rättskapacitet. Något register över de ideella föreningarna finns inte heller. Enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m. fl. gäller emellertid att organisationsnummer skall fastställas för ideell förening om föreningen själv begär det. Organisationsnummer skall vidare fastställas om myndighet, hos vilken föreningen är registrerad eller har mål eller ärende anhängigt, påkallar sådant nummer. Varje ideell förening som har eller kan väntas få skattepliktig inkomst eller förmögenhet, dvs. föreningar som finns upptagna i taxeringslängden, är tilldelade organisationsnummer.

7.2 Utredningen

Utredningen anför att det förhållandet att ett mycket stort antal ideella föreningar kan väntas uppfylla kraven för skattebefrielse inte betyder att det går att helt slopa skattemyndigheternas kontroll av de ideella föreningarna. En ideell förening med allmännyttigt ändamål kan t. ex. bli skattskyldig om den inte har använt skälig del av sin avkastning i den ideella verksamheten eller om föreningens inkomster avser verksamhet, som inte haft ett naturligt samband med föreningens ändamål. Det kommer enligt utredningen oundvikligen att finnas ett antal fall där tvekan föreligger om samtliga villkor för skattefrihet är uppfyllda eller inte. Frågan om skattefrihet bör medges eller inte föreslås därför i första hand böra prövas av taxeringsnämnderna. Utredningen betonar samtidigt att det givetvis är önskvärt att föreningar, som klart uppfyller villkoren för skattefrihet, inte belastas med arbetet att upprätta självdeklaration.

Utredningen anför att det normalt torde räcka med att en ideell förening, som anser sig uppfylla de föreslagna villkoren för skattefrihet, avger uppgift enligt 33 § TL. Det får enligt utredningen ankomma på riksskatteverket att utforma en blankett för uppgiftslämnandet som är lätt för föreningarna att fylla i – t. ex. genom kryssning i rutor – samtidigt som den ger taxeringsmyndigheterna godtagbar information. Föreningen bör till sin avlämnade uppgift foga ett exemplar av sin årsredovisning (motsvarande) samt – när framställning om skattebefrielse första gången görs – ett exemplar av föreningens stadgar. Har stadgarna ändrats under räkenskapsåret skall enligt utredningen de nya stadgarna sändas in tillsammans med andra handlingar avseende detta år. Utredningen anser att såväl uppgifter enligt 33 § TL som angivna deklARATIONER bör behandlas av taxeringsnämnd. Uppgifterna skall således inte – som nu är fallet – granskas av länsstyrelsen. Möjligheten för skattechefen att medge befrielse från uppgiftsskyldigheten föreslås slopad.

Utredningen anför att den utvidgade skattefriheten kan antas ställa större krav på taxeringsnämndernas kännedom om lokala förhållanden m. m. Med hänsyn till detta talar enligt utredningen övervägande skäl för att ideella

föreningars deklarationer och uppgifter enligt 33 § TL skall granskas av s. k. fögderinämnder vilkas taxeringsdistrikt utgörs av ett fögderi eller del därav.

Utredningen erinrar om att det i direktiven sägs att frågan om en enkel registrering av ideella föreningar bör övervägas. Sedan utredningen tillsatts har emellertid, konstaterar utredningen, systemet med organisationsnummer införts. Utredningen lägger mot denna bakgrund inte fram något förslag om registrering av ideella föreningar. Utredningen framhåller dock att organisationsnummersystemet och det förhållandet att stadgar och årsredovisningar finns tillgängliga hos skattemyndigheterna, gör det möjligt för dessa myndigheter att ge information om ideella föreningar till t. ex. anslagsbeviljande organ.

Utredningen anför att det givetvis kommer att ställas stora krav på information till föreningarna om bl. a. de föreslagna skatte- och taxeringsreglerna. Enligt utredningen bör RSV få i uppdrag att svara för denna information. Utredningen anför att det därvid är naturligt att RSV utnyttjar möjligheten till samarbete med olika riksorganisationer, vilka rimligen bör ha ett stort intresse av att informera sina regionala och lokala medlemsorganisationer om förutsättningarna för skattefrihet.

De flesta föreningar är – konstaterar utredningen – lokala organisationer som tillhör någon riksomfattande centralorganisation. I dessa fall kan enligt utredningen taxeringsnämndernas arbete underlättas om det görs en central bedömning av centralorganisationens stadgar och verksamhet. RSV bör enligt utredningen kunna utfärda anvisningar om vilka riksorganisationer som kan betraktas som ideella i skattehänseende. Utredningen erinrar dock om att dessa anvisningar endast är vägledande för taxeringsnämnden och att nämnden givetvis bör – när skäl till detta föreligger – närmare kontrollera att samtliga villkor för skattefrihet är uppfyllda. Det bör enligt utredningen ankomma på riksorganen själva att avgöra om de vill sända in stadgar samt uppgifter om medlemmar och lokala organisationer för att på så sätt bli upptagna på RSV:s lista över ”skattefria” ideella föreningar.

7.3 Remissyttrandena

Utredningens förslag att en skattefri ideell förening obligatoriskt skall avge uppgift enligt 33 § TL och att uppgiften skall granskas av taxeringsnämnd har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. *Sveriges frikyrkoråds samarbetsnämnd* anser dock att skattechefens möjligheter att medge befrielse från uppgiftsskyldigheten skall bestå. Att en skattebefriad församling år efter år skall nödgas åsamka sig själv och taxeringsmyndigheterna merarbete med en uppgift som endast bekräftar skattefriheten synes enligt nämnden vara en överflödig åtgärd. Även *Svenska röda korset* anser det vara lämpligt att behålla bestämmelsen om att skattechefen skall äga rätt att dispensera från uppgiftsskyldigheten.

Länsstyrelsen i Västerbottens län bedömer förslaget att en ideell förening

skall lämna vissa uppgifter om inkomst, förmögenhet m. m. som väl ambitiöst. Enligt länsstyrelsens mening bör tillämpningen av det nya systemet föregås av en kartläggning av föreningarnas verksamhet och en omfattande information till berörda föreningar till ledning för en framtida förenkling av administrationen på området. Därefter bör det enligt länsstyrelsen anses tillräckligt att uppgifter enligt 33 § TL lämnas förslagsvis vart femte år såvida fråga inte är om stadgändring eller föreningens upphörande. *Unga Örnars riksförbund* avstyrker förslaget att föreningar skall behöva lämna uppgifter till taxeringsmyndigheterna varje år. Enligt riksförbundets mening bör det räcka med att riksorganisationen lämnar vissa uppgifter rörande hela organisationen och att enskild förening endast på begäran lämnar uppgifter till myndigheterna. *Bygdegårdarnas riksförbund*, *Folkets husföreningarnas riksorganisation* och *Riksföreningen Våra Gårdar* anför att den årliga uppgiftsskyldigheten torde bli ganska betungande för såväl föreningar som skattemyndigheter. Enligt dessa remissinstansers uppfattning borde det vara möjligt att med ledning av de uppgifter som lämnats första gången kunna sovra materialet och i fortsättningen begränsa uppgiftslämnandet. Liknande synpunkter anföras av *IOGT-NTO*.

Länsstyrelsen i Västmanlands län anför att den av utredningen skisserade blanketten för fullgörandet av uppgiftsskyldigheten kanske kan vara tillräcklig om föreningen bifogar en specificerad balans- och resultaträkning. Erfarenheten visar dock att i vart fall resultaträkningar ofta är så summariska att man av dem inte ens kan läsa ut omfattningen av medlemsavgifter, anslag o. d. När det gäller t. ex. idrottsföreningar föreligger enligt länsstyrelsen ofta flera resultaträkningar med vitt skilda bokföringssystem från olika sektioner inom samma förening. Mot denna bakgrund anser länsstyrelsen att uppgiftsskyldigheten inte kan förenklas så långt att taxeringsnämnderna får ett betydande merarbete för att reda ut om en förening fullföljt sin verksamhet i skälig omfattning.

Lantbrukarnas skattedelegation anför att om det skall vara någon mening med ett förenklat uppgiftslämnande måste den blankett på vilken uppgifterna lämnas vara ytterligt enkel. Delegationen beklagar att det inte lämnats något exempel på blanketten i betänkandet eftersom det är blankettens utformning som avgör hur enkel redovisningen kommer att bli. Även *Göteborgs distrikts idrottsförbund* betonar vikten av att uppgiftslämnandet görs mycket enkelt för föreningarna.

Utredningens förslag att de ideella föreningarnas taxeringar skall behandlas av fögderinämnder har avstyrkts av flertalet remissinstanser som har berört denna fråga. *RSV* anför att taxeringsnämndernas eventuella lokalkännedom torde vara av helt underordnad betydelse i sammanhanget. Uppdraget att behandla ideella föreningars deklarationer och uppgifter enligt 33 § TL bör enligt *RSV* liksom hittills tilldelas för ändamålet särskilt inrättade nämnder med högt kvalificerade funktionärer. Härigenom kan, anför *RSV*, likformigheten på detta komplicerade beskattningsområde upprätthållas

bättre. Med liknande motivering avvisas utredningens förslag i denna del även av *taxeringsavdelningen vid länsstyrelsen i Stockholms län, skatteavdelningen vid länsstyrelsen i Jönköpings län och länsstyrelsen i Västerbottens län. Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi* anser däremot att många taxeringsproblem torde försvinna om de av utredningen föreslagna beskattningsreglerna genomförs varför taxeringen borde med gott resultat kunna äga rum hos fögderinämnderna. Fördelen med detta system ligger enligt lokala skattemyndigheten främst i nämndernas goda lokalkännedom. Som exempel anges att det är lättare för en taxeringsnämnd i Norrtälje än en nämnd i Stockholm att avgöra om en båtförening i Norrtälje uppfyller rekvisiten för skattefrihet. Även *Svenska kommunförbundet* tillstyrker att ideella föreningsdeklarationer skall granskas av fögderinämnder.

Sveriges frikyrkoråds samarbetsnämnd delar utredningens uppfattning att systemet med organisationsnummer gör det onödigt att införa en särskild registrering av ideella föreningar. *RSV* anför att en reform av föreningsbeskattningen inte behöver föranleda någon ändring i lagstiftningen om organisationsnummerregistret. *RSV* kan nämligen med stöd av sin rätt att utfärda anvisningar se till att en mer omfattande registrering av ideella föreningar kommer till stånd.

Vad utredningen anfört om möjligheten att via skattemyndigheter samla in information om ideella föreningars verksamhet och ekonomiska förhållanden är enligt *Svenska kommunförbundets* uppfattning både opraktiskt och principiellt tvivelaktigt. Liknande synpunkter anförs av bl. a. *Jägarnas riksförbund-Landsbygdens jägare*.

Lokala skattemyndigheten i Jönköpings fögderi påpekar att informationsflödet som omger den årliga taxeringen f. n. inte innehåller några upplysningar eller anvisningar för de ideella föreningarna. En information som särskilt riktar sig till dessa föreningar är enligt lokala skattemyndigheten behövlig för att sprida kunskap om deklara-tions- och skattskyldigheten. *Statens ungdomsråd* anför att stora krav kommer att ställas på information till föreningslivet om utredningens förslag genomförs. Rådet delar utredningens uppfattning att det är naturligt att de olika riksorganisationerna medverkar i detta informationsarbete. Rådet framhåller också att det för egen del har möjlighet att genom sina kontakter med föreningslivet nå ut med information i frågan. Behovet av en omfattande lättbegriplig information betonas också av *Förbundet Vi Unga, Sveriges korporationsidrottsförbund och Jugoslaviska riksföreningen i Sverige*. Sistnämnda remissinstans framställer även önskemål om att informationen skall översättas till de mest frekventa invandrarspråken.

8 Föredraganden

8.1 Inledning

I svensk rätt finns inte någon central civilrättslig lagstiftning om ideella föreningar. Vad som krävs för att en sammanslutning skall anses utgöra en ideell förening har därför i praktiken kommit att avgöras i rättstillämpningen. Praxis kan sammanfattningsvis sägas ha intagit ståndpunkten att en förening, som inte avser att genom ekonomisk verksamhet främja sina medlemmars ekonomiska intressen, får rättskapacitet som ideell förening under förutsättning att den antagit stadgar och valt styrelse. Att föreningen får rättskapacitet innebär bl. a. att föreningen själv svarar för sina förpliktelser och att föreningen blir ett självständigt skattesubjekt. Till ideella föreningar hör bl. a. föreningar för religionsutövning, politisk verksamhet, idrott och skytte samt försvarsföreningar och kamratföreningar. Som ideella föreningar räknas också arbetsgivarföreningar, fackföreningar och branschföreningar. Sistnämnda föreningar har visserligen till huvudsakligt syfte att främja sina medlemmars ekonomiska intressen men den bedrivna verksamheten anses inte vara av ekonomisk art.

En ideell förening är i princip oinskränkt skattskyldig för inkomst och förmögenhet av skattepliktig natur. Vissa ideella föreningar med s. k. kvalificerat allmännyttigt ändamål är emellertid inskränkt skattskyldiga och behöver inte erlägga skatt för t. ex. kapitalinkomster. För idrotts- och gymnastikföreningar, vilka i och för sig är oinskränkt skattskyldiga, gäller vidare särskilda regler vid beräkning av inkomst av vissa slags rörelser.

Riksdagen har bl. a. åren 1965 och 1970 framfört önskemål om en översyn av reglerna för ideella föreningars beskattning (BeU 1965:23, rskr 1965:213; BeU 1970:28). År 1971 tillkallades en utredning för att göra denna översyn. I direktiven för utredningsarbetet uttalades bl. a. att det i första hand inte var så mycket fråga om att ändra gränserna mellan inskränkt och oinskränkt skattskyldiga föreningar som att för de skattskyldiga föreningarna åstadkomma såvitt möjligt enhetligare och förenklade regler.

Utredningen, som antog namnet föreningsskatteutredningen, har redovisat sitt uppdrag i betänkandet (Ds Fi 1975:15) Beskattning av ideella föreningar. I betänkandet föreslås att en ideell förening skall vara antingen skattskyldig för all inkomst och förmögenhet eller helt befriad från skatt för inkomst och förmögenhet. För att skattebefrielse skall kunna komma i fråga krävs enligt förslaget att föreningen har ett allmännyttigt ändamål och att föreningen faktiskt bedriver verksamhet i överensstämmelse med detta ändamål. Vidare krävs att föreningen är öppen och att föreningen använder sina inkomster i den ideella verksamheten. För skattefrihet fordras dessutom att inkomsterna hänför sig till verksamhet som har ett naturligt samband med föreningens ändamål.

Ett stort antal remissinstanser har yttrat sig över betänkandet. Utredningens förslag har fått ett ganska blandat mottagande av remissinstanser

inom den offentliga sektorn. De flesta företrädarna för föreningsväsendet har däremot i huvudsak tillstyrkt förslaget.

Utredningens förslag avser endast inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. I flera remissyttranden framförs emellertid önskemål om en lindring av ideella föreningars skyldighet att erlägga arbetsgivaravgifter och mervärdeskatt. Några remissinstanser tar också upp frågan om enskilda personers rätt att göra avdrag för bidrag till organisationer med allmännyttiga ändamål. Nu nämnda spörsmål kommer inte att behandlas i detta lagstiftningsärende. Jag vill emellertid erinra om att utredningen (B 1976:01) om avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för gåvor till ideella och humanitära ändamål f. n. prövar rätten till avdrag för bidrag till allmännyttiga organisationer och att ett förslag i ämnet väntas till sommaren.

I riksdagen har vid flera tillfällen motioner väckts om att religiösa organisationer skall befrias från arvsskatt. Bakgrunden till motionerna är bl. a. att svenska kyrkan – i motsats till de lokala församlingarna och de fria trossamfunden och deras lokalorganisationer – inte är skyldig att erlägga sådan skatt. Med anledning av motionsyrkanden till 1975/76 års riksmöte uttalade skatteutskottet att avsikten var att regeringen till hösten 1976 skulle lägga fram en proposition beträffande beskattning av ideella föreningar. Utskottet utgick från att regeringen dessförinnan skulle ta ställning till frågan om trossamfunden borde befrias från arvsskatt. Med hänvisning till bl. a. detta avstyrkte utskottet motionerna (SkU 1975/76:52 s. 10). Riksdagen godkände vad utskottet anförde.

Vilka lättnader i arvsskattningen som kan vara motiverade för trossamfunden är enligt min mening en fråga som lämpligen bör bli föremål för remissbehandling innan den avgörs av statsmakterna. Jag avser därför att uppdra åt utredningen om avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för gåvor till ideella och humanitära ändamål att i det betänkande, som utredningen skall avge till sommaren, lägga fram ett förslag om arvsskattebefrielse för trossamfunden. Mot denna bakgrund går jag i detta lagstiftningsärende inte närmare in på den nu berörda arvsskattefrågan.

8.2 Allmänna principer för beskattning av ideella föreningar

En ideell förening är, om inte annat är föreskrivet, oinskränkt skattskyldig för inkomst och förmögenhet. Har en ideell förening inkomster, som är skattepliktiga enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL, och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SI, eller förmögenhet, som är skattepliktig enligt lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SF, är föreningen alltså skyldig att erlägga inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Skattesatsen vid taxeringen till kommunal inkomstskatt beror på den kommunala utdebiteringen. Vid taxeringen till statlig inkomstskatt är skattesatsen 15 % medan förmögenhetsskatt utgår med 1,5⁰/₀₀ av den del av den skattepliktiga

förmögenheten som överstiger 15 000 kr.

Som redovisats i det föregående finns åtskilliga undantag från principen om oinskränkt skattskyldighet. Ideella föreningar med s. k. kvalificerat allmännyttigt ändamål är enligt 53 § 1 mom. e) KL skyldiga att erlägga kommunalskatt endast för inkomst av fastighet och av rörelse. Skattefrihet föreligger dock för hyggnad – med tillhörande tomtområde – som är avsedd för föreningens ideella verksamhet. Vid taxeringen till statlig inkomstskatt är de kvalificerat allmännyttiga föreningarna inte skyldiga att erlägga skatt för annat än rörelseinkomster. Förmögenhetsskatt tas ut endast i den mån dessa föreningar är skattskyldiga till statlig inkomstskatt, vilket innebär att de är skattskyldiga endast i fråga om tillgångar nedlagda i rörelse.

Som kvalificerat allmännyttiga föreningar räknas trossamfund under förutsättning att de utövar kyrklig verksamhet. Till den kvalificerade gruppen hör vidare föreningar som, utan att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, har till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för att bereda undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning.

Idrotts- och gymnastikföreningar är i enlighet med huvudprincipen oinskränkt skattskyldiga för inkomst och förmögenhet. För dessa föreningar gäller dock särskilda bestämmelser vid beräkningen av inkomst av sådan rörelse som består i anordnande av idrottstävlingar, försäljning av idrottsmärken eller liknande verksamhet. Bestämmelserna innebär att idrotts- och gymnastikföreningar vid inkomstberäkningen får avdrag inte bara för direkta omkostnader utan även för kostnader som haft indirekt eller partiell anknytning till den inkomstgrundande verksamheten.

Nykterhetsföreningar är oinskränkt skattskyldiga. Byggnader (inkl. tillhörande tomtområde) som ägs av sådana föreningar är emellertid undantagna från skatteplikt om byggnaderna är avsedda för föreningens ideella verksamhet (5 § 1 mom. första stycket g) KL).

Beskattningsreglerna för ideella föreningar har under den senaste tjugofemårsperioden varit i stort sett oförändrade. Systemet torde på det hela taget ha fungerat tillfredsställande. Detta hindrar dock inte att kritik har riktats mot vissa delar av systemet. Det har sålunda hävdats att gränsdragningen mellan oinskränkt och inskränkt skattskyldighet är godtycklig och att andra föreningar än sådana som faller under 53 § 1 mom. e) KL bör komma i åtnjutande av skatteprivilegier. Anmärkningar har vidare framställts mot att den förmånliga avdragsregeln vid beräkning av inkomst av rörelse har förbehållits idrotts- och gymnastikföreningar. De nuvarande kategoriindelningarna har vidare kritiserats för att de ger upphov till åtskilliga gränsdragningsproblem.

Från teknisk synpunkt har metoden att befria en ideell förening från skatt för viss – men inte all – inkomst ansetts mindre lämplig. Metoden förutsätter

nämligen att det går att fördela föreningens totala kostnader mellan den skattefria och den skattepliktiga verksamheten. En annan nackdel är att underskott, som har uppkommit i den skattebefriade delen, inte får kvittas mot överskott av skattepliktig verksamhet. En inskränkt skattskyldig ideell förening kan därigenom komma att beskattas hårdare än en oinskränkt skattskyldig förening med samma inkomster.

Från föreningshåll har allmänt påtalats att förekomsten av inkomst- och förmögenhetsskatt minskar enskilda personers villighet att stödja föreningsarnas verksamhet. Man har betonat vikten av att resultatet av medlemmarnas insatser i största möjliga utsträckning kommer den ideella verksamheten till godo. Från denna utgångspunkt har man ansett det oriktigt att t. ex. avkastningen på ett av medlemmarna hopsamlat kapital eller överskottet av en tillfälligt bedriven rörelse skall träffas av beskattning, trots att inkomsten i sin helhet är avsedd att användas för det ideella ändamålet. Man har också framhållit att skyldigheten att upprätta självdeklaration i många fall kan upplevas som betungande.

Föreningsskatteutredningen har valt en ganska radikal lösning för att komma till rätta med bristerna i nuvarande regler för ideella föreningsars beskattning. Utredningens förslag innebär att samtliga ideella föreningar delas in i två grupper. Föreningar som tillhör den första gruppen skall vara helt befriade från inkomst- och förmögenhetsskatt medan föreningar tillhörande den andra gruppen skall vara oinskränkt skattskyldiga. För att en ideell förening skall hänföras till den första gruppen måste enligt förslaget flera villkor vara uppfyllda. Villkoren gäller bl. a. föreningens ändamål, den faktiskt bedrivna verksamheten, villigheten att anta nya medlemmar, användningen av föreningens inkomster och sambandet mellan inkomsterna och föreningens ändamål. Brister förutsättningarna för skattefrihet på en eller flera punkter blir föreningen enligt förslaget oinskränkt skattskyldig för inkomster och förmögenhet av skattepliktig natur.

Enligt utredningen medför begränsningen till endast två olika kategorier av ideella föreningar fördelar från tillämpningssynpunkt. Genom att en förening blir antingen helt skattebefriad eller oinskränkt skattskyldig kommer, antar utredningen, de tekniska problem som kan uppstå vid taxeringen av en inskränkt skattskyldig förening att försvinna. Utredningen anser vidare att det föreslagna systemet är ägnat att främja de allmännyttiga föreningsarnas ideella verksamhet bl. a. genom att det möjliggör enklare rutiner för taxering m. m.

Den av utredningen föreslagna principlösningen har inte accepterats av alla remissinstanser. I flera remissyttranden framhålls att ett genomförande av förslaget kan innebära ökad skattebelastning för den krets av ideella föreningar som t. n. är inskränkt skattskyldiga. Om en sådan förening finansierar sin ideella verksamhet med inkomst av en rörelse, som inte har något samband med det allmännyttiga ändamålet, måste föreningen visser-

ligen enligt nuvarande regler erlægga skatt för rörelseinkomsten. Skattefriheten för t. ex. inkomst av kapital berörs däremot inte. Med tillämpning av utredningens förslag skulle föreningen emellertid på grund av rörelseinkomsten bli tvungen att betala skatt för alla inkomster och all förmögenhet. Den omständigheten att föreningen bedriver viss verksamhet som saknar samband med den ideella verksamheten får således, påpekas det, mer långtgående följder än vad som f. n. är fallet.

Kritik har också riktats mot att utredningen inte har föreslagit någon ändring av reglerna för beskattning av stiftelser. I många remissyttranden erinras om att praktiskt taget identiska regler f. n. gäller för beskattning av ideella föreningar och stiftelser och att en omläggning av enbart föreningsbeskattningen skulle medföra avsevärda praktiska och principiella problem. Som exempel nämns att det inte sällan är svårt att avgöra om en viss förmögenhetsmassa, som förvaltas av en ideell förening, tillhör föreningen eller utgör ett självständigt skattesubjekt (stiftelse). Det befaras att gränsdragningsproblem av detta slag – vilka f. n. normalt saknar skattemässig betydelse – kommer att vålla problem om utredningens förslag genomförs.

För egen del vill jag anföra följande.

Vid utformning av beskattningsregler för ideella föreningar har lagstiftaren i första hand att ta ställning till om samtliga ideella föreningar skall vara oinskränkt skattskyldiga för inkomst och förmögenhet av skattepliktig natur eller om den ideella verksamheten skall anses motivera särskilda lättnader vid beskattningen. Stannar man för det senare alternativet blir nästa uppgift att bestämma villkoren för skattelättnaderna och lättnadernas omfattning.

Ett ofta åberopat argument för oinskränkt skattskyldighet är att det är mer ändamålsenligt att stödja en önskvärd verksamhet med direkta bidrag än genom lättnader i beskattningen. Generella skattelättnader ger i jämförelse med bidragsgivning mindre möjligheter att kontrollera att stödet verkligen når just de verksamhetsformer som det från det allmännas synpunkt är angeläget att stödja. Skatteförmånen har vidare den konsekvensen att bidraget från det allmänna blir större ju högre den skattskyldiges inkomst och förmögenhet är. En ideell förening eller annan skattskyldig som saknar inkomst och förmögenhet har däremot inte någon nytta av skattefrihet. Det är inte givet att det är föreningar med stora inkomster som är förtjänta av det största stödet från det allmännas sida.

Oinskränkt skattskyldighet har också motiverats med att ideella föreningar – i likhet med andra juridiska personer – bör bidra till finansieringen av den offentliga sektorns utgifter. Denna synpunkt gäller föreningarna i allmänhet men anförs med särskilt eftertryck i fråga om föreningar som bedriver näringsverksamhet. Beträffande föreningar av detta slag kan som ytterligare argument för oinskränkt skattskyldighet anföras önskemålet om skattemässig neutralitet mellan olika företagsformer. En ideell förening, som kan finansiera en utbyggnad av sin rörelse med obeskattade vinster, skulle t. ex.

komma i en bättre konkurrenssituation än den rörelseidkare som måste betala en stor del av vinsterna i skatt.

Även kontrollaspekten kan åberopas som ett skäl för oinskränkt skattskyldighet. Möjligheten att kontrollera att skattereglerna tillämpas riktigt torde nämligen vara betydligt större om de ideella föreningarna alltid är oinskränkt skattskyldiga än om det finns helt eller delvis skattebefriade föreningar. Det kan exempelvis vara svårt att undvika slentrianmässiga inslag vid handläggning av en deklaration eller uppgift som avlämnats av en sedan lång tid tillbaka skattebefriad förening.

Vad som å andra sidan kan motivera att ideella föreningar skattemässigt behandlas förmånligare än andra juridiska personer är för det första det förhållandet att föreningarnas inkomster regelmässigt används för att främja allmännyttiga ändamål. Enligt detta resonemang träffar ett skatteuttag egentligen inte föreningen som sådan utan den av föreningen bedrivna verksamheten. Denna begränsning av föreningens möjligheter att fullfölja sitt ändamål kan framstå som inkonsekvent eller i varje fall som opraktisk om föreningen samtidigt uppbär statliga eller kommunala bidrag med långt större belopp. I detta sammanhang bör vidare nämnas att förekomsten av inkomst- och förmögenhetsskatt, inte minst av psykologiska skäl, kan få en negativ inverkan på medlemmarnas villighet att delta i föreningens verksamhet. En lindring av inkomst- och förmögenhetsskatten kan också göra det möjligt att förenkla deklarations- eller uppgiftsskyldigheten.

Ideella föreningar kännetecknas av att enskilda personer samverkar för att främja sådana ändamål som i regel utan vidare brukar anses allmännyttiga. Just denna på det enskilda initiativet grundade form av samverkan har enligt min mening ett mycket betydande värde för vårt samhällsliv. Jag vill här särskilt betona att värdet inte bara ligger i att de ideella föreningarna förbättrar livsvillkoren för stora persongrupper och därigenom utgör ett värdefullt komplement till det allmännas insatser. Ett minst lika stort värde har enligt min mening själva föreningsarbetet, dvs. det förhållandet att enskilda personer frivilligt och oftast utan ersättning samverkar för att lösa olika ideella uppgifter. Lagstiftningen måste därför utformas så att goda förutsättningar skapas för föreningsverksamhet av detta slag. Av grundläggande betydelse i detta sammanhang är givetvis den i regeringsformen inskrivna rätten till mötesfrihet, föreningsfrihet och religionsfrihet. Även skattelagstiftningen bör emellertid utformas så att den inte motverkar förekomsten av ett vitalt föreningsliv. Samtidigt måste naturligtvis tillses att reglerna inte får ett sådant innehåll att de kan utnyttjas för att uppnå inte avsedda skatteförmåner.

Mot den nu redovisade bakgrunden anser jag att flera av de skäl som brukar åberopas som stöd för att alla ideella föreningar skall vara oinskränkt skattskyldiga inte är bärande. Det råder enligt min mening inte något tvivel om att det är mer angeläget att gynna förekomsten av ett mångsidigt

föreningsväsen än att upprätthålla tesen att allmännyttig verksamhet inte skall stödjas genom skatteförmåner. Med tanke på arten av föreningarnas verksamhet och omfattningen av de arbetsinsatser som utförs av deras medlemmar bör det allmänna i stor utsträckning kunna avstå från krav på att föreningarna skall bidra till finansieringen av den offentliga sektorns utgifter. De anförda skälen för beskattning av ideella föreningar har således enligt min mening inte sådan styrka att de utgör något hinder mot en långtgående lindring av beskattningen. Däremot är det – som jag nyss har berört – uppenbart att skattereglerna inte får utformas så att enskilda medlemmar på ett obehörigt sätt kan dra nytta av skattebefrielsen. Såvitt gäller föreningar som vid sidan av den ideella verksamheten bedriver någon form av näringsverksamhet måste hänsyn även tas till att olika näringsidkare bör kunna konkurrera på samma villkor. Viktigt är också att reglerna blir lätta att tillämpa för såväl föreningarna som taxeringsmyndigheterna.

Med hänsyn till det anförda anser jag i likhet med föreningsskatteutredningen och remissinstanserna att en del ideella föreningar bör kunna bli förmånsbehandlade vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Utredningens förslag innebär att ideella föreningar som uppfyller vissa villkor beträffande ändamål, verksamhetens art m. m. skall helt befrias från skatt medan övriga ideella föreningar skall vara oinskränkt skattskyldiga. Vid remissbehandlingen har förslaget visserligen mottagits positivt av många instanser, men samtidigt har gjorts vissa vägande invändningar. Man har sålunda understrukit att utredningens lösning kan leda till att föreningar, som i dag åtnjuter partiell skattefrihet, i fortsättningen blir oinskränkt skattskyldiga om de inte uppfyller samtliga föreslagna villkor för skattebefrielse. Å andra sidan har understrukits att utredningsförslaget kan medföra att även inkomst av egentlig näringsverksamhet i vissa fall undantas från beskattning, vilket ansetts strida mot grundläggande beskattningsprinciper.

Enligt min mening är det möjligt att beakta invändningar av detta slag och samtidigt tillgodose önskemålen om förmånsbehandling av de ideella föreningarna genom att utforma ett nytt system för beskattning av dessa föreningar enligt följande principer. En ideell förening som har allmännyttigt ändamål och bedriver verksamhet i överensstämmelse med detta ändamål bör, om vissa ytterligare villkor är uppfyllda, befrias från skattskyldighet för andra inkomster än rörelse- och fastighetsinkomster. Under samma förutsättningar bör föreningen befrias från förmögenhetsskatt för andra tillgångar än sådana som är nedlagda i skattepliktig rörelse. Som villkor för skattebefrielse bör i huvudsak gälla att föreningen är öppen, dvs. att föreningen inte utan giltiga skäl vägrar någon inträde, och att föreningen använder sina inkomster i den ideella verksamheten. Brister någon av dessa förutsättningar för skattefrihet bör föreningen bli skattskyldig för all inkomst och all förmögenhet av skattepliktig natur. Arbetsgivarföreningar, fackföreningar, branschföreningar och andra föreningar med huvudsakligt ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen blir – liksom hittills – oinskränkt skattskyldiga.

En förening, som uppfyller kraven på allmännytt, öppenhet och inkomst-användning, kommer således att undgå beskattning för inkomst av kapital och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinster). I vissa fall synes det emellertid motiverat att gå ett steg längre och utvidga det skattefria området till rörelse- och fastighetsinkomster. Sådana inkomster bör vara skattefria om de antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål (t. ex. entréavgifter) eller hänför sig till verksamhet som av hävd brukar utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete (t. ex. lotterier och basarer). Skattefriheten för dessa inkomster bör inte äventyras av att föreningen dessutom har rörelse- eller fastighetsinkomster som är skattepliktiga.

Den nu skisserade principlösningen överensstämmer i väsentliga hänseenden med den lösning som utredningen har stannat för. Gemensamt för båda lösningarna är att förmånsbehandling förutsätter att föreningen har ett allmännyttigt ändamål och bedriver allmännyttig verksamhet, att föreningen är öppen och att inkomsterna används i den allmännyttiga verksamheten. Skillnaden ligger i behandlingen av rörelse- och fastighetsinkomster. Med tillämpning av den av utredningen föreslagna lösningen leder förekomsten av rörelse- eller fastighetsinkomst, som inte uppfyller villkoren för skattefrihet, till att föreningen blir skattskyldig för all inkomst och förmögenhet. Utredningsförslaget kan således ge upphov till mycket kraftiga tröskeleffekter och medföra skatteskärpningar för föreningar som i dag är partiellt skattebefriade. Den lösning som jag förordar innebär att förekomsten av skattepliktig inkomst inte får så omfattande konsekvenser. Samtidigt undviks i princip skatteskärpningar, eftersom det endast är den "främmande" rörelse- eller fastighetsinkomsten som träffas av skatt.

Jag är medveten om att den av mig föreslagna lösningen – som innebär ett tillmötesgående av önskemål som har framförts i åtskilliga remissyttranden – förutsätter att det går att fastställa hur stor del av en förenings totala kostnader som belöper på eventuell skattepliktig verksamhet. Det kan vidare inträffa att en förening, som har skattepliktig verksamhet, inte kan kvitta överskottet av denna mot underskott som uppkommit i den skattefria delen. Dessa komplikationer, som bortfaller om utredningens förslag genomförs, synes mig dock mindre allvarliga än de tröskeleffekter och skärpningar som kan uppkomma enligt utredningens förslag. Om man – i enlighet med vad jag kommer att föreslå i ett senare avsnitt – låter föreningarna få göra ett särskilt grundavdrag från inkomst som är skattepliktig, kommer de i flertalet fall att få tillräcklig kompensation för eventuell förlorad avdragsrätt för underskott.

RSV kan med stöd av 53 § 1 mom. andra stycket KL och 7 § andra stycket SI förklara att stiftelse eller förening, som har till huvudsakligt ändamål att främja nordiskt samarbete, skall i beskattningshänseende anses jämställd med en kvalificerat allmännyttig stiftelse eller förening. Ett genomförande av den av mig föreslagna utvidgningen av skattefriheten för ideella föreningar torde medföra att detta bemyndigande för RSV – såvitt gäller föreningar –

praktiskt taget kommer att sakna betydelse. Med hänsyn bl. a. till att bemyndigandet måste finnas kvar i fråga om stiftelser föreligger emellertid enligt min mening inte tillräckliga skäl att begränsa tillämpningsområdet för bemyndigandet. RSV bör således även framdeles kunna förklara att en förening med syfte att främja nordiskt samarbete skall förmånsbehandlas skattemässigt. Förmånsbehandlingen bör enligt min mening knytas till det nya beskattningssystemet för ideella föreningar. En förening, som blivit förmånsförklarad av RSV, bör alltså alltid befrias från skatt på inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Föreningen bör vidare vara fri från skatt på sådana fastighets- och rörelseinkomster som härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till det ideella arbetet eller som av hävd utnyttjats för ideellt arbete.

Innan jag närmare går in på villkoren för skattebefrielse vill jag beröra en annan principfråga som har tagits upp av flera remissinstanser, nämligen frågan om beskattning av stiftelser. Det har gjorts gällande att det är olämpligt att ändra skattereglerna för ideella föreningar utan att samtidigt ta ställning till hur stiftelserna skall beskattas. Vidare har några remissinstanser ställt frågan hur stiftelser, som förvaltas av och har samma ändamål som en ideell förening, skall beskattas.

Stiftelseutredningen (Ju 1975:01) genomför f. n. en kartläggning av stiftelsebeståndet och kommer därefter att pröva grundläggande frågor om stiftelsernas ställning i civilrättsligt hänseende. Vidare skall företagsskatteberedningen (Fi 1970:77) enligt sina direktiv pröva vissa spörsmål rörande beskattningen av stiftelser. Med hänsyn till det anförda anser jag det uteslutet att nu göra några mer omfattande ingrepp i reglerna för beskattning av stiftelser.

Beträffande frågan om stiftelser, som förvaltas av ideella föreningar, vill jag till en början anförda att det kan bero på tillfälligheter om skänkta eller testamenterade medel uppgått i en förknings egen förmögenhet eller om föreningen behandlat de mottagna medlen som en från föreningens förmögenhet fristående stiftelse. Jag delar också den under remissbehandlingen framförda uppfattningen att det kan framstå som stötande att avkastningen av den mottagna egendomen skall träffas av beskattning i stiftelsefallet men inte om egendomen tillgodoförts föreningens egen förmögenhet. Det har emellertid visat sig svårt att finna en lösning som leder till skattemässig likabehandling av de båda fallen. Problemet är bl. a. att ange en klar gräns mellan stiftelser, som skall beskattas som ideella föreningar, och andra stiftelser. Denna gränsdragningsfråga kan knappast lösas så länge det råder osäkerhet om innebörden av vissa fundamentala begrepp inom stiftelserätten. Jag har därför kommit till den slutsatsen att det f. n. inte är möjligt att utvidga tillämpningsområdet för skattereglerna för ideella föreningar till en viss krets av stiftelser. Mitt i det följande presenterade förslag avser med hänsyn till detta enbart ideella föreningars beskattning. Jag avser emellertid att återkomma till stiftelsebeskattningen när pågående utredningsarbete avslutats.

8.3 Föresättningar för inskränkt skattskyldighet m. m.

8.3.1 Föreningens ändamål

Ett av villkoren för att en förening enligt nuvarande regler skall bli inskränkt skattskyldig är att föreningen skall verka för något av de kvalificerade allmännyttiga ändamål som anges i 53 § 1 mom. e) KL. Utredningens förslag innebär att kravet på kvalificerad allmännyttig slopas. Förmånsbehandling skall således kunna komma i fråga redan om föreningens ändamål uppfyller det mer vidsträckta allmännyttighetsbegrepp som finns i 38 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL. Enligt denna paragraf är en ideell förening befriad från gåvoskatt om den har till syfte att främja "religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål".

Den av utredningen föreslagna utvidgningen av de ändamål som kan föranleda förmånligare skattebehandling har mottagits positivt av remissinstanserna. Även jag är av den uppfattningen att förmånsbehandlingen vid beskattningen inte längre bör begränsas till s. k. kvalificerat allmännyttiga ändamål utan omfatta även andra ändamål som enligt utbredd uppfattning anses som allmännyttiga. Som jag tidigare har betonat ligger kanske det främsta värdet hos föreningarna i det förhållandet att enskilda personer ges tillfälle att samverka för att lösa ideella uppgifter. Denna samverkan kan vara lika värdefull hos en allmännyttig förening som hos en förening som har ett kvalificerat allmännyttigt ändamål.

Vid remissbehandlingen har påpekats att det i 38 § AGL angivna allmännyttighetsbegreppet kan ge upphov till tolkningssvårigheter. Detta är i och för sig riktigt eftersom det inte gärna är möjligt att exakt definiera vad som utgör allmännytta. Till detta kommer att innebörden av begreppet allmännytta förändras i takt med samhällsutvecklingen. De svårigheter som kan uppkomma vid bedömningen av om kravet på allmännytta är uppfyllt bör dock inte överdrivas. I de allra flesta fall torde det inte behöva råda något tvivel om huruvida detta krav är uppfyllt eller inte. Ledning torde vidare i betydande utsträckning kunna hämtas från den praxis som under lång tid har utbildats av de allmänna domstolarna vid tillämpning av AGL:s bestämmelser.

Innebörden av begreppet idrott synes emellertid vara i behov av ett klarläggande. Detta begrepp har undergått en förändring under senare år. Till idrott torde numera allmänt räknas även gymnastik, sport, skytte och friluftsliv. Denna utvidgning av idrottsbegreppet ger enligt min mening inte upphov till några betänkligheter. En skytteklubb, båtklubb eller en ridklubb bör således skattemässigt kunna behandlas på samma sätt som t. ex. en friidrottsklubb.

En grundläggande förutsättning för skattefrihet bör liksom hittills vara att föreningen inte har till ändamål att främja medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Denna förutsättning för skatte-

frihet kan vålla tillämpningsproblem om en förening enligt sina stadgar har till uppgift att bedriva t. ex. professionell idrott. 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 riksidsrottsförbund ansluten förening som på grund av inslaget av professionalism bör undantas från möjligheten till skattebefrielse.

Ett annat spørsmål som bör tas upp i detta sammanhang kan beröra såväl idrottsföreningar som andra ideella föreningar. Vad jag syftar på är att en förening kan ha till ändamål bl. a. att tillhandahålla medlemmarna tjänster eller varor till reducerade priser. Vid bedömning av om skattefrihet kan komma i fråga i sådana fall är det enligt min mening lämpligt att först ta ställning till om förmånerna till medlemmarna kan anses utgöra ett direkt led i det ideella arbetet och således innebär ett direkt fullföljande av föreningens allmännyttiga ändamål. Är så fallet synes den omständigheten att stadgarna medger sådana förmåner inte hindra skattebefrielse. En handikappförening som enligt sina stadgar skall subventionera hjälpmedel till sina handikappade medlemmar synes alltså kunna bli fri från skatt även om denna verksamhet får en betydande omfattning. Om däremot en båtklubb har till uppgift att svara för skötseln av medlemmarnas båtar eller en idrottsklubb enligt sina stadgar skall begränsa medlemmarnas utgifter för idrottsutrustning, synes förutsättningar för förmånligare skattebehandling föreligga endast om uppgifter av detta slag framstår som obetydliga jämfört med föreningens ideella verksamhet.

Några remissinstanser har framställt önskemål om att det av utredningen föreslagna begreppet allmännytta skall utvidgas så att det framgår att de i 53 § 1 mom. c) KL angivna kvalificerade allmännyttiga ändamålen ryms inom den av utredningen gjorda uppräknings. Jag är beredd att tillmötesgå remissinstanserna på denna punkt. I lagtexten bör således i förtydligande syfte anges att skattebefrielse kan medges bl. a. i de fall då en ideell förenings ändamål är av det slag som sägs i 53 § 1 mom. e) KL.

8.3.2 Den faktiskt bedrivna verksamheten

I punkt 8 av anvisningarna till 53 § KL föreskrivs att frågan om skattskyldighet för en förening skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. För att en kvalificerat

allmännyttig förening skall bli inskränkt skattskyldig krävs alltså f. n. i princip att också den faktiskt bedrivna verksamheten är av kvalificerat allmännyttig natur. Tillgodoser en förening flera ändamål, varav något eller några faller utanför det kvalificerade området, kan enligt samma anvisningspunkt skattelindring komma i fråga endast om den främmande verksamheten är av ringa omfattning.

Som en förutsättning för en förmånligare skattebehandling bör även enligt utredningen gälla att den faktiskt bedrivna verksamheten står i överensstämmelse med innehållet i stadgarna. I förslaget till lagtext uttrycks villkoret på det sättet att föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose ändamål som uppfyller kravet på allmännytta. I detta sammanhang diskuterar utredningen det fallet att en ideell förening har ett allmännyttigt ändamål men faktiskt tillgodser ett annat allmännyttigt ändamål. Utredningens grundinställning är att det skall råda full överensstämmelse mellan stadgar och verksamhet. Enligt utredningen kan det dock framstå som stötande om en förening, som gradvis gått över från ett allmännyttigt ändamål till ett annat, skall förlora skattefriheten enbart av det skälet att stadgarna inte hunnit ändras. Utredningen kommer därför till slutsatsen att det avgörande bör vara att kravet på allmännytta är uppfyllt i båda leden.

Vad utredningen anført om överensstämmelse mellan ändamålet enligt stadgarna och den faktiskt bedrivna verksamheten har inte föranlett några invändningar vid remissbehandlingen. Några remissinstanser synes emellertid befara att det i praktiken kan bli svårt att avgöra om föreningens verksamhet skall anses tillgodose det allmännyttiga ändamålet.

För egen del kan jag i huvudsak ansluta mig till utredningens förslag. Med anledning av vad De blindas förening anført om nödvändigheten för föreningen att anskaffa produktionsresurser i form av ett blindskriftstryckeri och en talboksproduktion vill jag uttala att en sådan verksamhet givetvis måste anses tillgodose det allmännyttiga ändamålet. Motsvarande gäller enligt min mening den del av nykterhetsorganisationers arbete som består i att tillhandahålla allmänna samlingslokaler med alkoholfri miljö.

Jag har tidigare framhållit att skattebefrielse i princip förutsätter att stadgarna inte lämnar utrymme för en verksamhet som är inriktad på att ge medlemmarna ekonomiska förmåner. Sannolikt är det emellertid ganska sällsynt att det i stadgarna direkt uttalas att föreningen har till uppgift att ge medlemmarna sådana förmåner. Ett mer praktiskt fall torde vara att stadgarna tiger på denna punkt men att föreningen i en eller annan form faktiskt tillgodoser medlemmarnas ekonomiska intressen. Situationer av detta slag bör enligt min mening behandlas efter samma principer som de fall då stadgarna tillåter ekonomiska fördelar åt medlemmarna. Skattefriheten bör således inte komma i fara om utgivandet av förmånerna utgör ett direkt fullföljande av det ändamål som motiverar skattefrihet. I andra fall bör föreningen bli oinskränkt skattskyldig såvida inte förmånerna till medlemmarna utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet.

8.3.3 *Kravet på öppenhet*

Utredningen har föreslagit att skattefriheten skall gå förlorad om föreningen utan särskilda skäl vägrar någon inträde i föreningen. Vid utformningen av detta öppenhetskrav, som inte har någon motsvarighet i nuvarande beskattningsregler, har utredningen använt lydelsen i 11 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. Enligt denna paragraf får medlem inte vägras inträde i en ekonomisk förening "såframt ej med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte särskilda skäl äro därtill".

Utredningens förslag, som allmänt tillstyrkts vid remissbehandlingen, bör enligt min mening genomföras. Till ledning för rättstillämpningen vill jag dock till en början uttala att jag delar utredningens uppfattning att en ideell förening är oförhindrad att begränsa medlemskapet till sådana som delar föreningens målsättning och är beredda att följa föreningens stadgar. Vidare bör slås fast att sådana inträdesregler som ett fysiskt handikapp i en handikappförening, musikalitet i en musikförening eller allmän omdömesgillhet – t. ex. viss minimiålder – i en skytteförening inte heller bör hindra skattefrihet. Likaså bör öppenhetskravet normalt anses uppfyllt även om medlemskap förutsätter att den sökande bor inom visst område eller tillhör viss skola eller visst företag. Villkoren för medlemskap får naturligtvis inte vara så utformade att kravet på öppenhet i realiteten kringgås. Om t. ex. endast en mycket begränsad krets av personer kan bli medlemmar bör föreningen under alla omständigheter bli oinskränkt skattskyldig. Detsamma bör gälla om föreningens medlemsantagning baseras på godtyckliga eller diskriminerande grunder.

Öppenhetskravet kan enligt min mening vara uppfyllt även om föreningens medlemskrets består av andra föreningar. Fråga kan t. ex. vara om en regional förening vars medlemmar utgörs av lokala föreningar eller om en samarbetsorganisation med ett antal föreningar med olika ideella ändamål som medlemmar. För att en förening av denna karaktär skall kunna bli skattefri bör krävas bl. a. att den inte bedriver en diskriminerande eller godtycklig medlemspolitik samt att medlemsföreningarna är öppna. Jag vill slutligen framhålla att kravet på öppenhet har motsvarande tillämpning i fråga om en förenings rätt att utesluta medlemmar. En förening är således inte att anse som öppen om den utesluter medlemmar utan giltiga skäl.

8.3.4 *Användningen av inkomsterna*

För att en ideell förening med kvalificerat allmännyttigt ändamål skall kunna få skattebefrielse fordras enligt nuvarande regler att den använder sina inkomster i den ideella verksamheten. Av punkt 8 av anvisningarna till 53 § KL framgår sålunda att en förening, som under längre tid inte bedriver verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen av

föreningens tillgångar, blir oinskränkt skattskyldig oavsett föreningens ändamål. I praxis torde denna regel (det s. k. fullföljdsrekvisitet) ha tillämpats på det sättet att i genomsnitt minst 80 % av nettoavkastningen måste användas för det ideella ändamålet. Såsom avkastning torde inte räknas medlemsavgifter, gåvor och andra bidrag som är skattefria oavsett vem som uppburit dem.

Utredningen anför att kravet på att inkomsterna används i den ideella verksamheten bör gälla även i det av utredningen föreslagna skattesystemet för ideella föreningar. Enligt utredningen bör fullföljdsrekvisitet kopplas till såväl avkastningen som värdet av föreningens tillgångar. Skattefrihet bör således komma i fråga endast om kapitalet är placerat så att normal avkastning erhålls. I annat fall kan det nämligen enligt utredningen befaras att en förening medvetet placerar sin förmögenhet i tillgångar med mycket låg eller ingen avkastning. Kravet på att kapitalet skall vara placerat så att föreningen får normal avkastning föreslås dock inte böra gälla om den lågavkastande tillgången används i föreningens ideella verksamhet. Den omständigheten att en förenings idrottsanläggning inte ger någon direkt avkastning skall t. ex. enligt förslaget inte medföra att föreningens skattefrihet äventyras.

Kravet på att avkastningen skall användas i den ideella verksamheten bör enligt utredningen inte gälla föreningar som avser att spara ihop medel till en större investering, t. ex. en egen samlingslokal. Föreningen själv föreslås dock inte få avgöra om den skall slippa iaktta fullföljdsrekvisitet utan denna fråga skall prövas av skattechefen i länet. En ideell förening som med bibehållande av skattefriheten önskar använda mindre än 80 % av avkastningen för det ideella ändamålet skall således enligt förslaget ansöka om särskilt medgivande (dispens) hos skattechefen. Dispensbeslutet, som inte skall få överklagas, får avse en tid av högst fem beskattningsår i följd. Ett dispensbeslut föreslås kunna föras med villkor att sparade medel skall placeras på spärrad bankräkning e. d. En förening som inte genomför den investering, som föranlett dispensbeslutet, bör enligt utredningen eftertaxeras.

Flertalet remissinstanser delar utredningens uppfattning att skattefrihet bör komma i fråga endast om föreningen använder sina inkomster i den ideella verksamheten. Utredningens förslag att skattechefen skall ha rätt att under en femårsperiod ge dispens från fullföljdsrekvisitet har också tillstyrkts av många remissinstanser. Förslaget att även värdet av föreningens tillgångar skall beaktas vid bedömningen av om fullföljdsrekvisitet skall anses uppfyllt har däremot mottagits ganska negativt. I åtskilliga remissyttranden har önskemål vidare framförts om förtydliganden och kompletteringar av de av utredningen föreslagna reglerna. Några remissinstanser har sålunda efterlyst större möjligheter till dispens från fullföljdsrekvisitet.

Enligt min mening kan några vägande skäl inte anföras mot principen att en förmånligare skattebehandling förutsätter att föreningen använder sina

inkomster i den ideella verksamheten. Som utredningen framhållit begränsar fullföljdsrekvisitet risken för att ideella föreningar utnyttjas i skatteundandragande syfte samtidigt som det markeras att skattebefrielse förutsätter ideell aktivitet från föreningarnas sida. Jag är således inte beredd att undanta någon grupp av ideella föreningar från kravet på att de löpande inkomsterna skall användas i den ideella verksamheten.

Vissa skäl talar i och för sig för att man vid tillämpning av fullföljdsrekvisitet bör beakta även värdet av föreningens tillgångar. Gör man inte det, kan det befaras att en förening söker kringgå rekvisitet genom att placera sin förmögenhet i lågavkastande tillgångar med snabb värdetillväxt. Å andra sidan skulle det, som påpekats vid remissbehandlingen, i praktiken bli synnerligen svårt för föreningarna och taxeringsmyndigheterna att avgöra vid vilken avkastningsnivå som skattefriheten kommer i fara. Även från andra synpunkter kan det anses mindre tilltalande att genom beskattningsregler styra föreningarnas kapitalplaceringar. Till detta kommer att en förening som börjar spekulera i t. ex. lågavkastande aktier redan på grund av detta kan bli oinskränkt skattskyldig. Antar spekulationsverksamheten omfattning av någon betydelse kommer den nämligen att strida mot kravet att en förening – för att bli skattefri – måste bedriva en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser föreningens allmännyttiga ändamål. Jag anser mot denna bakgrund att det är tillräckligt att anknyta fullföljdsrekvisitet till avkastningen av föreningens tillgångar.

Vid tillämpningen av fullföljdsrekvisitet bör enligt min mening som avkastning i första hand räknas sådana fastighets-, rörelse- och kapitalinkomster som är skattepliktiga enligt KL:s allmänna regler men som kan bli skattefria på grund av föreningens ideella ändamål m. m. Rörelseinkomst som inte omfattas av skattebefrielse skall en ideell förening redovisa vid såväl den kommunala som den statliga taxeringen. Eftersom sådan inkomst inte blir föremål för någon skattemässig förmånsbehandling saknas enligt min mening anledning att ta med inkomsten vid beräkning av avkastningens storlek. Vidare bör man kunna bortse från realisationsvinster och detta oavsett om vinsten skulle – om föreningen hade varit oinskränkt skattskyldig – ha träffats av beskattning. En förening bör således kunna lägga en realisationsvinst till det egna kapitalet utan att komma i konflikt med fullföljdsrekvisitet.

Som kommer att framgå av den följande framställningen (avsnitt 8.3.5) kommer en ideell förening även i framtiden att kunna beskattas för inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet vid den kommunala taxeringen men vara befriad från skattskyldighet för dessa inkomster vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Det kan i en situation av detta slag vara tveksamt om fastighetsinkomsterna skall räknas som avkastning. Övervägande skäl talar emellertid enligt min mening för att så skall anses vara fallet. En ideell förening som finansierar sin verksamhet t. ex. genom att hyra ut en kontorsfastighet bör således beakta hyresinkomsten vid tillämpning av fullföljdsrekvisitet.

Vid beräkning av avkastningsbeloppets storlek måste hänsyn givetvis tas till kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Som avkastning skall i princip räknas endast det belopp som återstår sedan från bruttoavkastningen avräknats sådana kostnader som enligt KL skulle ha varit avdragsgilla om avkastningen varit skattepliktig.

Medlemsavgifter, allmänna bidrag från stat och kommun samt gåvor från enskilda m. fl. utgör inte skattepliktig inkomst enligt KL. Inkomster av detta slag bör, som utredningen anför, inte heller omfattas av begreppet avkastning. Likväl är det vid tillämpning av fullföljdsrekvisitet nödvändigt att beakta vissa av dessa inkomster, närmare bestämt dem som är direkt avsedda för att täcka föreningens löpande utgifter. En förening bör nämligen inte kunna hävda att kostnaderna för den ideella verksamheten finansieras uteslutande med avkastningen av föreningens tillgångar och att föreningen därför har rätt att lägga medlemsavgifter och offentliga bidrag till kapitalet.

Det anförda kan belysas med ett exempel. En förening har under ett visst beskattningsår haft 90 000 kr. i inkomst. Av beloppet avser 30 000 kr. avkastning av föreningens tillgångar (fastighets- och kapitalinkomster), 50 000 kr. medlemsavgifter och allmänna kommunala bidrag samt 10 000 kr. sådana gåvor och legat från enskilda som inte är avsedda för de löpande utgifterna. Utgifterna för den ideella verksamheten uppgår till 72 000 kr. Vid tillämpning av fullföljdsrekvisitet är det enligt min mening riktigtast att använda en proportioneringsmetod. Den allmännyttiga verksamheten får alltså till lika stor andel anses ha finansierats med avkastningen som med föreningens övriga – för den löpande verksamheten avsedda – inkomster. I exemplet uppgår summan av avkastningen och övriga löpande inkomster till $(30\,000 + 50\,000 =) 80\,000$ kr. Av dessa har $(72:80 \times 100 =) 90\%$ använts för föreningens ideella utgifter. Därmed skall också 90 % av avkastningen anses ha använts i den ideella verksamheten.

Exakt hur stor del av avkastningen som normalt måste användas för det ideella ändamålet för att skattefrihet skall komma i fråga får – liksom hittills – avgöras genom praxis. Vad utredningen föreslagit, nämligen att i genomsnitt minst 80 % av avkastningen räknat över en period av inemot fem år skall användas för det ideella ändamålet, synes mig vara en lämplig utgångspunkt för denna bedömning.

Utredningen har föreslagit att skattechefen skall kunna dispensera från fullföljdsrekvisitet om föreningen avser att genomföra en större investering. Med tanke på att fullföljdsrekvisitet inte är knutet till varje enskilt beskattningsår blir behovet av en sådan dispensbestämmelse sannolikt ganska litet. I likhet med flertalet remissinstanser anser jag emellertid att det i vissa situationer kan vara motiverat att reservera avkastning för en framtida investering. Dispensrätten bör begränsas till förvärv av fastigheter eller anläggningar eller till mer omfattande reparations-, om- eller tillbyggnadsarbeten på fastigheter som brukas av föreningen. Som en allmän förutsättning för dispens bör dessutom självfallet gälla att den aktuella fastigheten är

avsedd för föreningens ideella verksamhet. Vad utredningen anfört om villkor och säkerhet i samband med dispensbeslut kan jag också ansluta mig till. Dispenstiden bör alltså avse en tid av högst fem år, dvs. den tid inom vilken eftertaxering får göras. Jag vill i det sammanhanget också framhålla att dispenstiden inte skall kunna förlängas genom ett nytt dispensbeslut avseende samma projekt. Däremot finns det enligt min mening inget som hindrar att dispensgivande myndighet inom ramen för ett tidigare meddelat beslut medger att den fonderade avkastningen får användas för en annan investering. En frikyrkoförsamling som fått dispens från fullföljdsrekvisitet för att uppföra en gudstjänstlokal bör exempelvis kunna få dispensen ändrad till att avse ett sommarhem för barn.

Några remissinstanser har anfört att dispensrätten skall kunna delegeras från skattechef till annan länsstyrelsetjänsteman. Jag delar denna uppfattning. Vid remissbehandlingen har önskemål också framförts om att ett dispensbeslut skall kunna överklagas. Även detta anser jag rimligt. Besvär över ett dispensbeslut synes böra ställas till RSV. Över RSV:s beslut bör talan dock inte få föras.

I några remissyttranden diskuteras behovet av en bestämmelse som ger taxeringsmyndigheterna rätt att efterbeskatta en förening om denna inte uppfyller de villkor som finns angivna i dispensbeslutet. En förening, som fått dispens för att kunna samla ihop medel för att bygga en samlingslokal, har t. ex. av någon anledning avstått från bygget. Är fullföljdsrekvisitet i ett sådant fall inte uppfyllt för ett eller flera av de år som dispensen avser, bör föreningen enligt min mening kunna efterbeskattas för dessa år såsom oinskränkt skattskyldig. En uttrycklig föreskrift om detta bör införas i lagtexten.

8.3.5 Sambandet mellan föreningens inkomster och den finansierande verksamheten, m. m.

Enligt nuvarande regler är ideella föreningar undantagslöst skattskyldiga för inkomst av rörelse. I fråga om inkomst av jordbruksfastighet och annan fastighet gäller vid taxeringen till kommunal inkomstskatt att en kvalificerat allmännyttig ideell förening skall beskattas för garantibelopp och fastighetsinkomst såvida fastigheten inte är avsedd för den ideella verksamheten. Vid taxeringen till statlig inkomstskatt är en kvalificerat allmännyttig förening aldrig skattskyldig för annat än rörelseinkomster. Sambandet mellan föreningens inkomster och föreningens ändamål enligt stadgarna har – bortsett från beskattning av fastighetsinkomster vid taxeringen till kommunal inkomstskatt – f. n. inte någon betydelse vid taxering av ideella föreningar.

Utredningen har föreslagit att en förutsättning för att en ideell förening skall komma i åtnjutande av skattefrihet bör vara att föreningens inkomster härrör från verksamhet som har ett naturligt samband med föreningens

ändamål enligt stadgarna. Förslaget avser inte bara fastighets- och rörelseinkomster utan även inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet (realisationsvinster). Är kravet på samband inte uppfyllt beträffande viss inkomst skall föreningen enligt utredningen behandlas som oinskränkt skattskyldig.

Utredningen anför att intäkter som har direkt anknytning till den ideella verksamheten, t. ex. entréavgifter till idrotts- eller kulturevenemang, uppenbarligen uppfyller kravet på samband med föreningens ideella ändamål. Detsamma gäller inkomst av fastighet som är avsedd för och används i det ideella arbetet. En förening bör enligt utredningen också kunna inneha bankmedel och andra finansiella tillgångar utan att skattefriheten går förlorad förutsatt att tillgångarna står i rimlig proportion till föreningens verksamhet.

Sambandskravet skall enligt utredningen vidare anses uppfyllt om inkomsterna härrör från bingo och andra lotterier, fester o. d. Frågan om inkomsterna härrör från verksamhet som har ett naturligt samband med föreningens ideella ändamål blir enligt utredningen däremot mer tveksam om verksamheten bedrivs ungefär på samma sätt som vanlig kommersiell verksamhet. Om sådan verksamhet helt saknar anknytning till föreningens ideella syfte och inte har helt obetydlig omfattning skall föreningen enligt förslaget under alla omständigheter beskattas som oinskränkt skattskyldig. Utredningen är dock medveten om att gränsfall kan uppkomma om den finansierande verksamheten har viss anknytning till det ideella arbetet samtidigt som verksamhetens vinst finansierar andra ideella aktiviteter.

I åtskilliga remissyttranden understryks att det föreslagna kravet på samband mellan den finansierande verksamheten och det ideella ändamålet kan ge upphov till problem av olika slag. Det påpekas att en kvalificerat allmännyttig ideell förening, som har rörelse- och kapitalinkomster, f. n. beskattas endast för rörelseinkomsterna. Med tillämpning av utredningens förslag skulle föreningen emellertid – om sambandskravet inte ansågs uppfyllt – bli beskattad även för kapitalinkomsterna. Vid remissbehandlingen har kritik vidare riktats mot utredningens uppfattning om vilka inkomster som skall anses ha resp. inte ha naturligt samband med den ideella verksamheten.

För egen del vill jag anföra följande. Jag har i det föregående (avsnitt 8.1) föreslagit att en ideell förening som uppfyller kraven på allmännytta, öppenhet och inkomstanvändning, bör vara fri från skatt för inkomst av kapital och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Enligt mitt förslag bör däremot även en på detta sätt förmånsbehandlad förening i princip vara skattskyldig för fastighets- och rörelseinkomster. Har fastighets- eller rörelseinkomsterna naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller hänför sig inkomsterna till verksamhet som av hävd brukar utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete, bör dock även dessa inkomster bli skattefria. Min principlösning innebär bl. a. att en eventuell

beskattning av fastighets- och rörelseinkomster inte kommer att påverka den skattemässiga bedömningen av annan inkomst.

En förutsättning för att en ideell förening skall undgå skatt för fastighets- och rörelseinkomst bör således enligt min mening vara att inkomsten antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller hänför sig till verksamhet som av hävd utgör en finansieringskälla för ideellt arbete. Denna uppdelning av förmånsbehandlade inkomster anser jag lämpligare än att, som utredningen föreslagit, införa en direkt föreskrift om att t. ex. bingoinkomster alltid skall anses ha ett naturligt samband med föreningens allmännyttiga ändamål.

Bedömningen av om en inkomst har naturlig anknytning till föreningens ideella ändamål torde inte vålla några svårigheter om intäkterna har direkt samband med den ideella verksamheten. Det är sålunda fullt klart att t. ex. entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang uppfyller kravet på anknytning. Detsamma gäller om intäkterna hänför sig till verksamhet som utgör ett led i det ideella arbetet. Jag syftar exempelvis på föreningar som söker sprida sina idéer och göra sin verksamhet känd genom att sälja böcker, tidningar, affischer, märken m. m. Kravet på naturlig anknytning får vidare anses uppfyllt om en handikappförening säljer hjälpmedel eller andra produkter som är avsedda för handikappade personer. Det primära syftet med försäljningsverksamheten är i dessa fall varken att erhålla en vinst eller att ge köparna ekonomiska förmåner. Försäljningen kan i stället ses som en del av det ideella arbetet.

Om en ideell förening bedriver ekonomisk verksamhet, som inte ingår som ett direkt led i den ideella verksamheten men ändå har viss naturlig anknytning till denna, synes skattefrihet kunna komma i fråga under förutsättning att verksamheten är av servicekaraktär. Kravet på anknytning bör exempelvis anses uppfyllt om en idrottsförening har en liten servering i anslutning till klubblokalerna eller om föreningen säljer idrottsutrustning huvudsakligen till dem som använder föreningens anläggningar. Likaså bör en musikförening kunna tillhandahålla noter och ett studieförbund läroböcker utan att för den skull bli beskattade för inkomst av rörelse. Kan den ekonomiska verksamheten inte betecknas som en serviceåtgärd mot föreningens medlemmar eller andra som deltar i föreningens ideella aktiviteter kommer emellertid skattefrågan i ett annat läge. Skattefrihet bör således inte komma i fråga om verksamheten bedrivs stadigvarande och under ungefär samma former som normal näringsverksamhet. Bedriver t. ex. en idrottsförening en sportaffär av normal storlek bör inkomsterna beskattas på vanligt sätt. Detsamma bör gälla om en religiös förening har en bokhandel med i stort sett samma sortiment som det gängse i branschen. Är enda syftet med den kommersiella verksamheten att finansiera det ideella arbetet är kravet på naturlig anknytning givetvis inte uppfyllt.

Till de traditionella finansieringskällorna bör – i den mån inkomsten över huvud taget är skattepliktig enligt KL – enligt min mening räknas inkomst av

bingo och andra lotterier, fester, danstillställningar, basarer, loppmarknader, försäljnings- och insamlingskampanjer. Som finansieringskälla av traditionellt slag bör anses även inkomst som en förening får genom att upplåta reklamutrymme på idrottsplatser och klubbdräkter eller i samlingslokaler och programblad m. m.

För idrotts- och gymnastikorganisationer gäller f. n. särskilda avdragsregler vid beräkning av inkomst av rörelse som består i anordnande av idrottstävlingar, försäljning av idrottsmärken o. d. Dessa regler kommer att sakna praktisk betydelse om mitt förslag genomförs. Bestämmelserna i punkt 13 av anvisningarna till 29 § KL och i punkt 6 av anvisningarna till 36 § KL bör därför upphöra att gälla.

Jag har hittills främst behandlat olika slag av rörelseinkomster. Vad jag anfört om inkomst av rörelse bör dock äga motsvarande tillämpning i fråga om inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av annan fastighet. Eftersom inkomster av dessa slag knappast i något fall torde kunna anses som en traditionell finansieringskälla för ideell verksamhet, synes skattefrihet komma i fråga endast om inkomsterna har naturlig anknytning till föreningens ändamål. Så bör enligt min mening vara fallet endast då fastigheten är avsedd för och används i den ideella verksamheten. En förening med uppgift att vårda sjuka eller handikappade bör t. ex. bli befriad från skatt för inkomst som härrör från en fastighet som används som rehabiliteringshem eller som markoloni för de sjuka eller handikappade. Andra fastighetsinkomster som bör kunna undantas från beskattning är inkomst från samlingslokaler som upplåts för allmännyttiga ändamål och inkomst av jordbruksfastighet som används av en förening med ändamål att bedriva lantbruksutbildning.

Det kan inträffa att en förening bedriver rörelse vars inkomster till en del är av skattepliktig natur och till en del av sådant slag att skattefrihet kan komma i fråga. Likaså kan det förekomma att en fastighet delvis används i den ideella verksamheten och delvis för annat ändamål. Vid beräkningen av inkomsten från sådana förvärvskällor står två olika metoder till buds. Den ena metoden är att beskatta föreningen för den inkomst som hänför sig till den skattepliktiga verksamheten. Övrig inkomst blir då skattefri. Enligt den andra metoden skall en rörelse eller en fastighet, som tillhör en ideell förening, alltid behandlas enhetligt i skattehänseende. Med tillämpningen av den andra metoden blir hela förvärvskällans inkomst således antingen skattepliktig eller fullständigt skattefri. Starka praktiska skäl talar för sistnämnda metod. En uppdelning av inkomster och utgifter skulle nämligen vålla mycket besvärliga problem t. ex. vid fördelning av administrations- och reparationskostnader. Förvärvskällans huvudsakliga inriktning bör enligt min mening vara avgörande för bedömningen av om inkomsten skall vara skattefri eller inte. Hänför sig t. ex. rörelseinkomsten huvudsakligen till överskott genom anordnande av lotterier bör den omständigheten att även viss försäljningsverksamhet ingått i förvärvskällan inte hindra skattefrihet för all inkomst.

Om en fastighet till huvudsaklig del används i den ideella verksamheten bör föreningen likaledes inte vara skattskyldig för någon del av inkomsten. Ingår flera fastigheter i förvärvskällan bör det avgörande vara om en totalbedömning ger vid handen att fastigheterna huvudsakligen använts för det ideella ändamålet. Någon proportionering av förvärvskällans inkomster på en skattepliktig och skattefri del bör alltså aldrig förekomma.

En kvalificerat allmännyttig ideell förening, som innehar en jordbruksfastighet eller en hyresfastighet som kapitalplaceringsobjekt, skall f. n. beskattas för fastighetsinkomsten inklusive garantibelopp vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Vid den statliga taxeringen är inkomsten däremot, som jag tidigare påpekat, skattefri. Rörelseinkomster föranleder f. n. alltid skattskyldighet vid båda taxeringarna. Det kan i och för sig sättas i fråga om denna skillnad mellan rörelseinkomster och fastighetsinkomster är motiverad. Varken utredningen eller remissinstanserna har emellertid riktat någon anmärkning mot denna ordning. Jag anser med hänsyn bl. a. till detta att anledning saknas att i detta sammanhang föreslå någon ändring av de hittills tillämpade principerna på detta område.

De regler för beskattning av ideella föreningars fastighets- och rörelseinkomster som jag här har föreslagit torde i de allra flesta fall vara förmånligare än nuvarande regler. Nackdelar kan uppkomma endast i undantagsfall. Den utökade möjligheten till skattefrihet för rörelseinkomst kan t. ex. i en speciell situation medföra högre skatt än f. n., nämligen om en allmännyttig förening dels har en skattepliktig rörelse eller fastighet som går med vinst, dels en skattefri rörelse eller fastighet som går med förlust. Med tillämpning av nuvarande regler är båda rörelserna skattepliktiga varför föreningen kan kvitta underskottet mot överskottet. Eftersom underskottet av skattefri verksamhet inte kan dras av från överskott av skattepliktig verksamhet kommer föreningen, om mitt förslag genomförs, att beskattas för hela överskottet i den sistnämnda verksamheten.

De situationer då de av mig föreslagna reglerna för beskattning av fastighets- och rörelseinkomster innebär en skärpning av beskattningen kan väntas bli mycket sällsynta. Till detta kommer att de föreslagna villkoren för skattefrihet för kapitalinkomster och realisationsvinster är långt mer generösa än vad som har gällt tidigare. Mitt förslag kommer således allmänt sett att medföra en klar lindring av de ideella föreningarnas skattebörda. För att ytterligare minska risken för att någon enstaka ideell förening kommer att träffas av högre skatt i det nya än i det gamla systemet, finns det skäl att införa ett grundavdrag som får göras från sådan inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse som enligt det föregående är skattepliktig. Avdraget, som bör få åtnjutas vid såväl den kommunala som den statliga taxeringen, kan lämpligen bestämmas till 2 000 kr. Därigenom vinner man också den fördelen att skattepliktiga fastighets- eller rörelseinkomster av begränsad storlek inte föranleder någon skattedebitering. Det särskilda

avdraget bör få åtnjutas endast av föreningar som uppfyller kraven för befrielse från skatt på inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Avdraget kommer alltså inte att ha någon betydelse för andra ideella föreningar än sådana som är allmännyttiga men vars fastighets- eller rörelseinkomster inte är av sådant slag att de kan undantas från beskattning.

8.3.6 *Ändring av stadgarna m. m.*

Utredningen anför att en ideell förening kan – utan att förlora sin identitet – besluta att den i fortsättningen skall främja ett annat ändamål än tidigare. En förening är också enligt utredningen oförhindrad att besluta att den ideella verksamheten skall upphöra och att föreningens tillgångar skall skiftas ut till medlemmarna eller andra personer. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att en förening skall kunna befrias från skatt endast under förutsättning att dess ändamål har varit allmännyttigt under hela beskattningsåret. Utredningen föreslår vidare att eventuell utskiftning av egendom från föreningen skall föranleda beskattning hos medlemmarna. Vad som utskiftas utöver inbetald insats – om sådan undantagsvis skulle förekomma – skall sålunda enligt förslaget tas upp som inkomst av kapital.

Vad utredningen anför om de skattemässiga konsekvenserna av stadgeändring och utskiftning har på det hela taget godtagits av remissinstanserna. Även jag är av den uppfattningen att skattebefrielse förutsätter att föreningens ändamål varit allmännyttigt under hela beskattningsåret. Utredningens förslag i denna del bör därför genomföras. Vad gäller förslaget om beskattning vid utskiftning kan till en början konstateras att regeln sannolikt kommer att få ytterst liten praktisk betydelse. I de flesta ideella föreningars stadgar finns uttryckliga föreskrifter om vad föreningen skall göra med eventuell behållning om den upplöses. Det normala torde vara att behållningen skall överföras till en annan organisation med samma idella ändamål eller att behållningen på annat sätt skall användas för det ändamål som föreningen har verkat för. Helt uteslutet är det dock inte att den utvidgade skattefriheten kunde – om utskiftning inte skulle medföra några skattekonsekvenser – få vissa föreningar att överväga möjligheten att fördela sin förmögenhet mellan medlemmarna. Den av utredningen föreslagna beskattningsregeln är ägnad att förebygga ett sådant förfarande. I 38 § KL bör därför införas en bestämmelse om att vad som – utöver eventuell inbetald insats – utskiftas från ideell förening till medlemmarna i samband med upplösning av föreningen skall räknas som intäkt av kapital. Samma skatteeffekt bör inträda om medel utskiftas till medlem vid delupplösning av föreningen eller i samband med att medlemmen lämnar föreningen. Påpekas kan vidare att den omständigheten att föreningens förmögenhet inte betalas ut till medlem-

marna utan t. ex. till deras anhöriga, givetvis inte medför att medlemmarna undgår beskattning. Jag vill i detta sammanhang slutligen framhålla att medlemsavgifter givetvis inte skall anses som inbetald insats.

8.4 Äldre ekonomiska föreningar

För att en sammanslutning skall kunna registreras och därmed tillerkännas rättskapacitet som *ekonomisk förening* krävs enligt 1 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar att föreningen bedriver ekonomisk verksamhet av kooperativ natur. En förening med ideellt ändamål kan alltså inte bli registrerad enligt denna lag. Som framgår av min tidigare lämnade redogörelse var det emellertid enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar möjligt att registrera föreningar med ideellt syfte som ekonomiska föreningar. Av övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning framgår att dessa äldre ekonomiska föreningar av ideell karaktär får bestå som juridiska personer.

Såväl äldre som yngre ekonomiska föreningar är i princip oinskränkt skattskyldiga för inkomst. I praxis har emellertid förekommit att en förening, som med stöd av äldre lag registrerats som ekonomisk förening, skattemässigt behandlats som en kvalificerat allmännyttig ideell förening. Normalt torde dock äldre registrerade föreningar taxeras på samma sätt som nya ekonomiska föreningar även om viss del av verksamheten är av ideell natur.

Enligt utredningen är det vanligt att folkets husföreningar och folkets parkföreningar är registrerade som ekonomiska föreningar enligt äldre lag. Det är, anför utredningen vidare, ofta mycket svårt för en äldre ekonomisk förening att ändra sin föreningsform till ideell förening. Mot bl. a. denna bakgrund föreslår utredningen att ekonomiska föreningar, som är registrerade enligt 1911 års lag, skall kunna befrias från inkomst- och förmögenhetsskatt enligt de regler som gäller för ideella föreningar. Förslaget är dock begränsat till föreningar vars främsta syfte är att tillhandahålla samlingslokaler eller samlingsplatser för föreningslivet.

Utredningens förslag har med få undantag godtagits vid remissbehandlingen. Några remissinstanser beklagar dock att utredningen stannat för att särbehandla föreningar som äger samlingslokaler eller samlingsplatser. Enligt dessa remissinstanser bör de förmånligare skattebestämmelserna tillämpas på samtliga äldre ekonomiska föreningar som uppfyller de villkor för skattefrihet som utredningen har föreslagit.

I ett remissyttrande anføres att avvecklingen av äldre fastighetsägande ekonomiska föreningar (byggnadsföreningar) hindrats av regeln i 38 § 1 mom. tredje stycket KL. Enligt denna regel skall nämligen vad som vid upplösning av ekonomisk förening utskiftas till medlem utöver betald insats anses som utdelning från föreningen. I remissyttrandet förutsätts att de av

utredningen föreslagna skattebestämmelserna medför att en förmånsbehandlad ideell förening, som äger andelar i en byggnadsförening, skall kunna undgå beskattning på grund av sådan utskiftning även om föreningen inte på en gång förbrukar 80 % av utskiftat belopp i den ideella verksamheten.

För egen del vill jag anföra följande. Som utredningen påpekat finns det ett antal äldre föreningar med ideella ändamål som främst av formella skäl är registrerade som ekonomiska föreningar enligt 1911 års lag om ekonomiska föreningar. Flertalet av dessa äldre föreningar torde ha till uppgift att äga och förvalta en allmän samlingslokal eller en allmän samlingsplats. Även andra ändamål kan emellertid förekomma. Sålunda är exempelvis De blindas förening registrerad som ekonomisk förening enligt äldre lagstiftning. Enligt min mening framstår det som obilligt att enbart av formella skäl utesluta denna typ av föreningar från möjligheten till skattebefrielse. Detta gäller såväl de samlingslokal- eller samlingsplatsägande föreningarna som andra äldre registrerade föreningar med allmännyttiga ändamål. Jag föreslår därför att en förening, som med stöd av övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning om ekonomiska föreningar har fått bestå som registrerad förening, skattemässigt skall behandlas som en ideell förening om den har ett allmännyttigt ändamål. Mitt förslag innebär att en äldre ekonomisk förening kan befrias från skatt på kapitalinkomster och realisationsvinster under förutsättning att kraven på allmännytta, öppenhet och inkomstanvändning är uppfyllda. Likabehandlingen medför vidare att en sådan förening blir fri från skatt för fastighets- och rörelseinkomster om inkomsterna härrör från finansieringskälla av traditionell natur eller om de hänför sig till verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens ideella ändamål. Skulle föreningen ha skattepliktiga fastighets- och rörelseinkomster bör dock – i likhet med vad som gäller för andra ekonomiska föreningar – skattesatsen vid taxeringen till statlig inkomstskatt vara 32 %. Dessa äldre ekonomiska föreningar bör inte heller taxeras för förmögenhet. Värdet av föreningens förmögenhet får i stället – i likhet med vad som gäller för andra ekonomiska föreningar – beaktas vid delägarnas förmögenhetstaxering.

Det torde vara ganska vanligt att andelarna i en äldre samlingslokalägande förening (byggnadsförening) ägs av flera ideella föreningar på orten. Om byggnadsföreningen säljer sin fastighet och därefter skiftar ut behållningen till de delägande föreningarna, är det utskiftade beloppet att anse som utdelning från byggnadsföreningen. Utdelningen kommer, om mitt förslag genomförs, dock inte att beskattas hos delägarna om dessa uppfyller kraven på allmännytta, öppenhet och inkomstanvändning. Tillräckliga skäl att för dessa speciella fall införa ett undantag från fullföljdsrekvisitet, dvs. från kravet på att åtminstone bortåt 80 % av avkastningen skall användas i den ideella verksamheten, föreligger enligt min mening inte. Som jag tidigare har framhållit är emellertid inte ett enda års avkastning och verksamhet avgörande för bedömningen av om fullföljdsrekvisitet skall anses iakttaget eller inte. Frågan om detta rekvisit är uppfyllt avgörs normalt på grundval av

de genomsnittliga förhållandena under flera år. Jag vill också erinra om möjligheten för ideell förening, som avser att använda det utskiftade beloppet till en större investering, att erhålla dispens från fullföljdsrekvisitet.

8.5 Periodiskt understöd från ideell förening m. m.

Periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk intäkt utgör enligt 31 § KL i regel intäkt av tjänst. Detta gäller dock inte bidrag som utbetalas från en kvalificerat allmännyttig ideell förening eller stiftelse om utbetalning sker till fullföljande av det allmännyttiga ändamålet. Sådant bidrag är enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL skattefritt för mottagaren.

Enligt utredningen kan det i och för sig sättas i fråga om det – med tanke på den utveckling som skett på det sociala området – är motiverat att en person, som under längre tid uppbär bidrag från en stiftelse eller en förening, inte skall beskattas för bidragen. Frågan bör enligt utredningen dock inte lösas separat för föreningarnas del utan prövas först sedan ställning tagits till hur beskattningen av stiftelser bör utformas. Någon utvidgning av skattefriheten för periodiskt understöd från ideell förening anser utredningen emellertid inte böra komma till stånd. För att periodiskt understöd från en förening skall undantas från beskattning bör därför enligt utredningen för det första fordras att föreningen uppfyller de av utredningen uppställda kraven på skattefrihet. Dessutom skall föreningens ändamål vara kvalificerat allmännyttigt och bidragen utbetalade till fullföljande av ett sådant allmännyttigt ändamål.

Utredningens förslag har, bortsett från några smärre påpekanden av formell natur, inte mött några invändningar vid remissbehandlingen.

För egen del kan jag ansluta mig till vad utredningen anfört om beskattning av periodiskt understöd från ideell förening. Jag anser således att det inte är lämpligt att nu ta ställning till den principiella frågan i vad mån bidrag, som betalas ut från allmännyttiga föreningar eller stiftelser, bör vara skattefria för mottagaren. Denna fråga bör lösas i samband med en allmän översyn av stiftelsers beskattning. Som utredningen framhållit kan emellertid de förmånligare beskattningsreglerna för ideella föreningar inte anses motivera en motsvarande utvidgning av skattefriheten för periodiska understöd. En förutsättning för att ett periodiskt bidrag från en ideell förening skall vara skattefritt bör därför liksom hittills vara att föreningen är kvalificerat allmännyttig och att utbetalningen utgör ett led i denna kvalificerat allmännyttiga verksamhet. Vidare bör krävas att föreningen är befriad från skatt på inkomst av kapital och tillfällig förvärvsverksamhet enligt de av mig i det föregående föreslagna reglerna. Periodiskt understöd från en ideell förening med kvalificerat allmännyttigt ändamål kommer således att vara skattepliktigt för mottagaren om föreningen – t. ex. på grund av att den inte uppfyller kravet på öppenhet – är oinskränkt skattskyldig för sina inkomster.

8.6 Taxering av fastighet

Jag har i det föregående (avsnitt 6.1) redogjort för reglerna om taxering av ideella föreningars fastigheter. Av redogörelsen framgår att en fastighet, som ägs av en kvalificerat allmännyttig ideell förening, f. n. är undantagen från skatteplikt om fastigheten är avsedd för föreningens ideella verksamhet. Sådan fastighet skall inte åsättas taxeringsvärde. Omfattar en och samma taxeringsenhet såväl skattepliktig som skattefri egendom, skall hela taxeringsvärdet anges samt vad av detta som belöper på den inte skattepliktiga delen. Ändrar en taxeringsenhet beskattningsnatur, skall taxeringsenheten erhålla nytt taxeringsvärde.

Utredningen föreslår att fastigheter, som tillhör skattefria ideella föreningar, skall undantas från skatteplikt. Förslaget innebär att sådana fastigheter inte skall åsättas taxeringsvärde och att föreningen inte behöver ta upp garantibeloppet som inkomst. Är föreningen däremot oinskränkt skattskyldig – vilket kan inträffa bl. a. om föreningen innehåller fastigheter som kapitalplaceringsobjekt – skall enligt utredningen samtliga fastigheter vara skattepliktiga.

Vad utredningen föreslagit om taxering av fastighet har föranlett viss kritik från remissinstansernas sida. Det har sålunda hävdats att förslaget bryter mot gällande systematik på området och att samordningsproblem kan uppkomma mellan inkomsttaxeringen och fastighetstaxeringen. Problem anses också kunna uppstå vid fastighetstaxeringen om en ideell förening ett år är oinskränkt skattskyldig men ett annat år är helt frikallad från skatt.

För egen del vill jag anföra följande. En fastighet, som en ideell förening äger, måste alltid ingå i förvärvskälla tillhörande något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Enligt det av mig föreslagna systemet för beskattning av ideella föreningar är en sådan förening i princip skattskyldig för inkomst från nämnda förvärvskällor. Inkomsten kan dock bli fri från skatt under förutsättning bl. a. att inkomsten hänför sig till finansieringskälla av traditionell natur eller till verksamhet som har naturlig anknytning till den föreningens ideella ändamål.

Av bl. a. praktiska skäl bör skattefriheten kunna omfatta även garantibeloppet för en fastighet som ingår i den skattebefriade förvärvskällan. Är t. ex. en fastighet direkt avsedd för föreningens ideella verksamhet bör föreningen alltså kunna befrias från skatt för såväl den löpande inkomsten som garantibeloppet.

I nuvarande system för beskattning av ideella föreningar är skattebefrielse för garantibelopp knutet till fastighetstaxeringen. En fastighet som ägs av kvalificerat allmännyttig ideell förening är, om fastigheten är avsedd för den ideella verksamheten, undantagen från skatteplikt. Eftersom garantibelopp skall bestämmas endast för skattepliktig fastighet medför detta att föreningen inte blir beskattad för garantibelopp på grund av fastighetsinnehavet.

Ett genomförande av min principlösning för beskattning av ideella

föreningar får till följd att skattefrihet för löpande fastighetsinkomster och garantibelopp kan komma i fråga för ett mycket större antal fastigheter än vad som gäller f. n. Det kan därför antas bli vanligare att taxeringsmyndigheternas bedömning av den förvärvskälla vari fastigheten ingår kommer att skilja sig från motsvarande bedömning för närmast föregående beskattningsår. Som påpekats under remissbehandlingen är det nuvarande systemet med koppling mellan fastighetstaxering och inkomstaxering besvärligt att tillämpa i sådana fall. Till detta kommer att det synes mindre lämpligt att föregripa 1976 års fastighetstaxeringskommittés (Fi 1976:05) arbete genom att nu utvidga kretsen av fastigheter som skall vara undantagna från skatteplikt. Övervägande skäl talar mot denna bakgrund för att fastighetstaxeringsreglerna lämnas oförändrade och att den åsyftade effekten – möjligheten till befrielse från beskattning av garantibelopp – i stället uppnås genom en ändring av reglerna för beräkning av garantibelopp för fastighet. I 47 § KL bör därför införas en regel om att ideell förening kan undgå att beskattas för garantibelopp även om fastigheten är skattepliktig vid fastighetstaxeringen. Garantibelopp bör sålunda inte beräknas för fastighet som ingår i förvärvskälla för vars inkomst föreningen är frikallad från skattskyldighet.

Mitt förslag innebär sammanfattningsvis att fastigheter, som tillhör en allmännyttig ideell förening, skattemässigt alltid kommer att behandlas på enhetligt sätt om de ingår i en och samma förvärvskälla. Äger en ideell förening en fastighet som delvis använts i det ideella arbetet och delvis hyrs ut för annat ändamål, blir föreningen befriad från skatt för all fastighetsinkomst och hela garantibeloppet såvida fastigheten är avsedd huvudsakligen för den ideella verksamheten. I annat fall skall föreningen beskattas för all inkomst och hela garantibeloppet. Den bedömning av fastigheten som skett vid fastighetstaxeringen kommer inte att ha någon betydelse för beskattning av garantibelopp och löpande inkomst.

8.7 Processuella frågor m. m.

Ett viktigt inslag i en reform av beskattningsreglerna för ideella föreningar är att undersöka hur kontrollsystemet och taxeringsförfarandet bör vara utformat.

Bestämmelserna om deklarationsskyldighet i taxeringslagen (1956:623), TL, gäller även för de ideella föreningarna. Bestämmelserna innebär att en förening är skyldig att utan anmaning lämna självdeklaration om den skattepliktiga bruttointäkten under beskattningsåret uppgått till minst 100 kr. Deklarationsplikt föreligger också om föreningen är skattskyldig för garantibelopp för fastighet och om föreningens skattepliktiga tillgångar vid beskattningsårets utgång överstiger 15 000 kr. Oavsett intäkternas eller tillgångarnas storlek är en ideell förening skyldig att efter anmaning avge självdeklaration.

För förening som är helt eller delvis frikallad från skattskyldighet

kompletteras bestämmelserna om deklarationsskyldighet av en föreskrift i 33 § TL om skyldighet att lämna särskild uppgift om den skattefria inkomsten eller förmögenheten. I uppgiften skall anges bl. a. föreningens inkomster och utgifter under senaste räkenskapsåret, tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt de omständigheter som enligt föreningen bör föranleda frihet från skattskyldighet. I motsats till vad som gäller för självdeklarationerna behandlas uppgifter av detta slag inte av taxeringsnämnd utan av länsstyrelsen i det län där föreningens förvaltning utövas.

Utredningen har föreslagit att prövningen av frågan om en ideell förening uppfyller villkoren för skattefrihet bör prövas av taxeringsnämnderna och att föreningar som uppfyller dessa villkor inte bör belastas med arbetet att upprätta självdeklaration. En förening, som anser sig uppfylla villkoren för skattefrihet, bör däremot enligt utredningen åläggas att till taxeringsnämnden avlämna en uppgift enligt 33 § TL. Utredningen har vidare föreslagit att självdeklarationer och uppgifter enligt 33 § TL skall granskas av s. k. fögderinämnder samt att möjligheten för skattechefen att medge befrielse från den i 33 § TL föreskrivna uppgiftsskyldigheten skall slopas.

Utredningens förslag har vid remissbehandlingen i allmänhet tillstyrkts eller lämnats utan erinringar. Ett undantag gäller förslaget att taxeringarna skall handhas av fögderinämnder. Flera remissinstanser anser att granskningen – på sätt som sker f. n. – bör göras i de särskilda taxeringsnämnder, s. k. länsnämnder, som enligt 4 § femte stycket TL taxerar andra skattskyldiga än fysiska personer, dödsbon och familjestiftelser.

För egen del vill jag framhålla följande. De förslag som jag har lämnat i det föregående innebär genomgripande ändringar i det system som gäller för beskattningen av de ideella föreningarna. Förslagen innebär att regelsystemet blir enklare och mer enhetligt än vad som gäller f. n. Den nya ordningen kommer att medföra att antalet föreningar som åtnjuter skattebefrielse kommer att öka högst väsentligt. Det är mot denna bakgrund naturligt att man också ser över de olika regler i TL som på ett eller annat sätt berör de ideella föreningarna.

Ett genomförande av de föreslagna reglerna för beskattning av ideella föreningar innebär att dessa kan delas upp i tre olika grupper. Den första gruppen består av oinskränkt skattskyldiga föreningar, t. ex. arbetsgivarföreningar, fackföreningar och branschföreningar. Till den andra gruppen hör föreningar som är frikallade från skattskyldighet för kapitalinkomster och realisationsvinster men som har fastighets- eller rörelseinkomster som skall träffas av beskattning. Föreningar som ingår i den tredje gruppen skall inte beskattas för kapitalinkomster och realisationsvinster och har inte heller några skattepliktiga fastighets- eller rörelseinkomster.

Föreningar som tillhör den första gruppen, dvs. oinskränkt skattskyldiga föreningar, vållar inte några särskilda problem i taxeringshänseende. En sådan förening skall avge självdeklaration om de skattepliktiga intäkterna överstiger 100 kr. eller om föreningen är skattskyldig för garantibelopp för

fastighet. Deklarationsplikt föreligger också om föreningens skattepliktiga tillgångar vid beskattningsårets utgång överstiger 15 000 kr.

Den andra gruppen består av föreningar som är skattskyldiga för viss inkomst (förmögenhet) men frikallade från skattskyldighet för annan inkomst (förmögenhet). Med tillämpning av nuvarande taxeringsbestämmelser skall föreningar med såväl skattepliktiga som skattefria inkomster avge dels en självdeklaration, dels en uppgift enligt 33 § TL. Deklarationen granskas f. n. av taxeringsnämnd medan uppgiften enligt 33 § TL granskas av länsstyrelsen. En sådan ordning kan inte anses lämplig. Starka skäl talar för att granskningen samordnas och i sin helhet förläggs till taxeringsnämnderna. Både deklarationen och uppgiften bör alltså prövas av en och samma taxeringsnämnd. Uppgiften, som i dessa fall närmast får karaktär av en bilaga till deklarationen, bör som hittills vara avfattad på en särskild blankett och innehålla i stort sett samma upplysningar om föreningens verksamhet som nuvarande uppgift enligt 33 § TL. Till uppgiften, som avges under straffansvar, bör föreningen föga ett exemplar av sin årsredovisning och revisionsberättelse. Det får ankomma på RSV att utarbeta en blankett som är enkel för föreningen att fylla i samtidigt som den ger myndigheterna godtagbart underlag för taxeringskontrollen. Målsättningen bör vara att föreningar, som har en årsredovisning och revisionsberättelse av normal kvalitet, skall kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet huvudsakligen genom kryssmarkeringar.

Föreningar som tillhör den tredje gruppen, dvs. föreningar som är frikallade från skattskyldighet för alla sina inkomster och hela sin förmögenhet, synes inte behöva avge självdeklaration. Informationsplikten gentemot taxeringsmyndigheterna bör kunna fullgöras enbart genom att föreningen fyller i en uppgiftsblankett och till denna fogar årsredovisning och revisionsberättelse avseende det ifrågavarande räkenskapsåret. Till den uppgiftsblankett som första gången skickas in bör föreningen dessutom föga ett exemplar av sina stadgar. Stadgarna bör också bifogas om de har ändrats under det ifrågavarande räkenskapsåret. Samtliga nu nämnda handlingar bör granskas av taxeringsnämnd. Uppgifter enligt 33 § TL bör alltså inte längre behandlas av länsstyrelsen.

Utredningen har föreslagit att deklarationer och uppgifter, som avlämnats av ideella föreningar, skall prövas av fögderinämnder. Förslaget har motiverats med att dessa nämnder allmänt sett har en bättre kännedom om de lokala förhållandena än de taxeringsnämnder som arbetar på länsnivå. Flertalet remissinstanser anser emellertid att den särskilda sakkunskap och erfarenhet, som utbildas i länsnämnderna, är värdefullare för taxeringsarbetet än de lokala taxeringsnämndernas eventuella kunskaper om förhållandena på orten. Även jag är av den uppfattningen att värdet av specialisering i detta fall får anses väga tyngre än de fördelar som en lokal anknytning kan ge. Ideella föreningar bör sålunda, liksom hittills, taxeras av s. k. länsnämnder.

Enligt nuvarande regler har skattechefen rätt att medge befrielse från skyldigheten att avge uppgift enligt 33 § TL. Utredningen har föreslagit att

denna dispensmöjlighet skall avskaffas. Jag är inte ense med utredningen på denna punkt. Visserligen kan det hävdas att uppgiftsskyldigheten inte är så betungande, eftersom en förening normalt kan fullgöra sin skyldighet genom att skicka in sin årsredovisning tillsammans med en blankett med vissa kryssmarkeringar. Å andra sidan kan uppgiftsskyldigheten i ett stort antal fall framstå som onödig. Jag syftar t. ex. på föreningar som på grund av verksamhetens art och medlemskap i en riksorganisation med säkerhet kan antas uppfylla kraven för skattefrihet. Befrielse från uppgiftsskyldigheten kan i sådana fall spara visst arbete för föreningarna samtidigt som pappersflödet hos taxeringsmyndigheterna minskar. Skattechefen bör alltså även i framtiden ha rätt att meddela dispens. Till skillnad mot vad som gäller f. n. bör emellertid medgivanden av detta slag i princip avse en bestämd tid. I ett dispensbeslut bör således anges vilka taxeringsår medgivandet avser. I flertalet fall synes det kunna vara lämpligt att bestämma dispenstiden till fem år. Framkommer det under dispenstiden att föreningen kan antas böra åsättas taxering, bör dispensen dock kunna återkallas omedelbart. Beslut rörande dispens bör inte få överklagas.

Jag avser, som framgått av det föregående, inte att i detta lagstiftnings- ärende föreslå någon ändring av de materiella skattebestämmelserna för stiftelser. Ett genomförande av mitt förslag innebär därför att stiftelser och föreningar i väsentliga hänseenden kommer att beskattas enligt olika regelsystem. Detta behöver dock inte få till följd att även den taxeringsmässiga behandlingen blir olika för stiftelser och ideella föreningar. Tvärtom talar flera skäl för en samordning på detta område. De regler som jag nyss föreslagit rörande skyldigheten för ideella föreningar att avge deklarationer och uppgifter bör därför gälla även för stiftelser (utom familjestiftelser). Likaså bör deklarationer och uppgifter, som avlämnats av stiftelser (utom familjestiftelser), granskas av s. k. länsnämnder.

Vid prövning av ansökningar om befrielse från skyldighet att avge uppgift enligt 33 § TL bör dock viss skillnad göras mellan föreningar och stiftelser. Med hänsyn bl. a. till att stiftelser inte har någon medlemskrets som har insyn i den ekonomiska förvaltningen bör dispensprövningen beträffande stiftelser vara restriktiv. I fråga om föreningar synes emellertid, som jag tidigare har antytt, dispens kunna medges förhållandevis generöst.

Mitt förslag innebär att ideella föreningars deklarations- och uppgiftsskyldighet väsentligt begränsas. Framhållas kan dock att taxeringsmyndigheterna givetvis har rätt att – om så anses påkallat – begära in kompletterande upplysningar från en förening eller besluta att föreningen skall bli föremål för taxeringsrevision. Den omständigheten att en förening inte behöver erlägga inkomst- och förmögenhetsskatt inverkar inte heller på föreningens skyldigheter i egenskap av arbets- eller uppdragsgivare. Föreningen måste således svara för preliminärskatteavdrag, inbetalning av arbetsgivaravgifter och avlämnande av kontrolluppgifter på samma sätt som andra arbets- eller uppdragsgivare. Även denna del av en ideell förenings verksamhet kan

självfallet bli föremål för kontroll från skattemyndigheternas sida. Motsvarande gäller om föreningen är skattskyldig enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Utredningen har, under åberopande bl. a. av det nya systemet med organisationsnummer, inte lagt fram något förslag om registrering av ideella föreningar. Utredningens uppfattning har godtagits vid remissbehandlingen. Även jag anser att det f. n. saknas skäl att införa något särskilt register för ideella föreningar.

8.8 Ikraftträdande

Ett genomförande att mitt förslag innebär, som jag flera gånger har framhållit, en lindring av beskattningen för flertalet ideella föreningar. Lindringen blir särskilt markant för de föreningar som förmånsbehandlas med stöd av de nya reglerna men som inte ansetts vara kvalificerat allmännyttiga enligt nuvarande lagstiftning. Mot denna bakgrund är det angeläget att de nya reglerna träder i kraft snarast möjligt. Å andra sidan är det nödvändigt att såväl föreningarna själva som taxeringsmyndigheterna får tid att sätta sig in i och i förekommande fall anpassa sin verksamhet till – det nya systemet. Med hänsyn bl. a. till detta bör enligt min uppfattning det nya systemet tillämpas först fr. o. m. 1979 års taxering. För ideella föreningar vars räkenskapsår sammanfaller med kalenderår bör alltså de föreslagna skatte-reglerna tillämpas på inkomster som hänför sig till år 1978 och senare år.

Som jag nyss har antytt är det angeläget att de ideella föreningarna på ett så tidigt stadium som möjligt får kännedom om innehållet i det nya beskattningssystemet. Det får i första hand ankomma på RSV att svara för denna information. Jag vill i det sammanhanget understryka att RSV givetvis bör samråda med bl. a. olika riksorganisationer inom föreningsväsendet om bästa sättet att nå ut med informationen till regionala och lokala föreningar.

9 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att antaga inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i taxeringslagen (1956:623).

Ärendet bör behandlas under innevarande riksmöte.

10 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	3
1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370) ..	3
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	18
3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1956:623)	22
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde 1977-03-17	24
1 Inledning	24
2 Allmänna principer för beskattningen av ideella föreningar ...	27
2.1 Nuvarande regler	27
2.2 Utredningen	30
2.3 Remissyttrandena	34
3 Förutsättningar för inskränkning i skattskyldigheten m. m. ...	37
3.1 Nuvarande regler	37
3.1.1 Kvalificerat allmännyttiga ideella föreningar m. fl.	37
3.1.2 Idrottsföreningar	39
3.2 Utredningen	40
3.2.1 Inledning	40
3.2.2 Föreningens ändamål	40
3.2.3 Den faktiskt bedrivna verksamheten	42
3.2.4 Kravet på öppenhet	43
3.2.5 Användningen av inkomsterna	44
3.2.6 Sambandet mellan föreningens ändamål och den finansierande verksamheten	45
3.2.7 Ändring av stadgarna m. m.	47
3.3 Remissyttrandena	48
3.3.1 Föreningens ändamål	48
3.3.2 Den faktiskt bedrivna verksamheten	49
3.3.3 Kravet på öppenhet	50
3.3.4 Användningen av inkomsterna	50
3.3.5 Sambandet mellan föreningens ändamål och den finansierande verksamheten	52
3.3.6 Ändring av stadgarna m. m.	54
4 Äldre ekonomiska föreningar	55
4.1 Nuvarande regler	55
4.2 Utredningen	56
4.3 Remissyttrandena	56
5 Periodiskt understöd från ideell förening m. m.	58
5.1 Nuvarande regler	58
5.2 Utredningen	58
5.3 Remissyttrandena	58

6	Taxering av fastighet.....	59
6.1	Nuvarande regler.....	59
6.2	Utredningen.....	59
6.3	Remissyttrandena.....	60
7	Processuella frågor m. m.....	61
7.1	Nuvarande regler.....	61
7.2	Utredningen.....	62
7.3	Remissyttrandena.....	63
8	Föredraganden.....	66
8.1	Inledning.....	66
8.2	Allmänna principer för beskattning av ideella föreningar.....	67
8.3	Förutsättningar för inskränkt skattskyldighet m. m.	72
8.3.1	Föreningens ändamål.....	75
8.3.2	Den faktiskt bedrivna verksamheten.....	76
8.3.3	Kravet på öppenhet.....	78
8.3.4	Användningen av inkomsterna.....	78
8.3.5	Sambandet mellan föreningens inkomster och den finansierande verksamheten, m. m.	82
8.3.6	Ändring av stadgarna m. m.	87
8.4	Äldre ekonomiska föreningar.....	88
8.5	Periodiskt understöd från ideell förening m. m.	90
8.6	Taxering av fastighet.....	91
8.7	Processuella frågor m. m.	92
8.8	Ikraftträdande.....	96
9	Hemställan.....	97
10	Beslut.....	97

