Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

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


Stockholm i februari 2006

Kjell Nordström

Björn Ahlberg Matilda Ernkrans

Peter Kindlund Marie Loob

Elizabeth Nyström /Michael Erliksson
Innehåll

Förkortningar.......................................................................................... 11
Sammanfattning.......................................................................................... 13
Författningsförslag...................................................................................... 23

1 Inledning.............................................................................................. 47
  1.1 Bakgrund............................................................................................. 47
  1.2 Uppdraget.......................................................................................... 47
  1.3 Kommitténs arbete........................................................................... 49

2 Den svenska idrottsrörelsen................................................................. 51
  2.1 Idrottspolitik..................................................................................... 51
  2.2 Idrottsrörelsens organisation........................................................... 52
    2.2.1 Föreningarna............................................................................... 52
    2.2.2 Specialidrottsförbunden.............................................................. 54
    2.2.3 Riksidrottsförbundet................................................................. 55
    2.2.4 Distriktsorganisationer............................................................... 56
    2.2.5 Andra idrottsorganisationer......................................................... 57
  2.3 Idrottens finansiering...................................................................... 58

3 Beskattningen av ideella föreningar.................................................... 61
  3.1 Inledning............................................................................................ 61
  3.2 Vad är en ideell förening?................................................................. 63
  3.3 Inkomstskatt...................................................................................... 65
3.3.1 Inskränkta skyldighet för allmännyttiga ideella föreningar ..............................................................65
3.3.2 Ändamålskravet .............................................................66
3.3.3 Verksamhetskravet .........................................................68
3.3.4 Fullföljdskravet ..............................................................71
3.3.5 Öppenhetskravet ..............................................................72
3.3.6 Behovet av att tydliggöra de allmänna villkoren för skattefrihet ..............................................................73

3.4 Vad innebär den inskränkta skattskyldigheten? .............74
3.4.1 Inledning ........................................................................74
3.4.2 Naturlig anknytning ........................................................75
3.4.3 Behovet av att förtydliga begreppet naturlig anknytning ........................................................................78
3.4.4 Hävdvunna finansieringskällor .........................................79
3.4.5 Behövs kravet på hävd? ..................................................82
3.4.6 Huvudsaklighetsbedömningen .........................................83
3.4.7 Kan huvudsaklighetsbedömningen slopas? .....................88
3.4.8 Verksamhet genom annan fysisk eller juridisk person ........................................................................89
3.4.9 Frågan om skattefrihet när en idrottsförening låter annan bedriva den skattefria näringsverksamheten ..............................................................94

3.5 Ideella föreningars skyldighet för fastighetsinkomster ........................................................................95
3.5.1 Inledning ........................................................................95
3.5.2 Inkomst från innehav av en fastighet som används i den allmännyttiga verksamheten ......................96
3.5.3 Inkomst av fastighet som kommer från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga verksamhet eller som anses hävdvunnen ..............................................................97
3.5.4 Inskränkta skyldighet för ägare av vissa fastigheter ........................................................................97
3.5.5 Behovet av att förändra reglerna om beskattning av olika fastighetsinkomster .................................99

3.6 Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag ................................100
3.6.1 Allmänt .....................................................................100
3.6.2 Ersättning till idrottsutövare ..........................................101
4  Skattefrihet för kvalificerad näringsverksamhet .......... 103

4.1 Sammanfattning ................................................................. 103

4.2 Uppdraget ........................................................................... 104

4.3 Beskattningen av idrottsföreningars inkomst av näringsverksamhet ......................................................... 104
  4.3.1 Principiella utgångspunkter ........................................ 104
  4.3.2 Betydelsen av ideellt arbete från föreningsmedlemmarna ................................................................. 107
  4.3.3 Kravet på naturlig anknytning ...................................... 108
  4.3.4 Skattefri finansieringsverksamhet – konkurrensaspekt ................................................................. 110
  4.3.5 Huvudsaklighetsbedömning ........................................... 113
  4.3.6 Särskilt om souvenirförsäljning ..................................... 115
  4.3.7 Verksamhet genom annan juridisk eller fysisk person ......................................................................... 116
  4.3.8 Fastighetsinkomster ........................................................ 118

5  En ny skattemodell för idrottsföreningar med professionella utövare .................................................. 121

5.1 Sammanfattning ................................................................. 121

5.2 Uppdraget ........................................................................... 121

5.3 Riksidrottsförbundets kartläggning ...................................... 122

5.4 Gällande regler ................................................................. 122

5.5 Professionell idrott och allmännyttig verksamhet ............ 124

5.6 En ny skattemodell ............................................................ 126
  5.6.1 Principiella utgångspunkter ........................................ 126
  5.6.2 Skattemodellens utformning ........................................ 128
  5.6.3 Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av skattemodellen ......................... 130

6  Reklamskatt .................................................................. 133

6.1 Sammanfattning ................................................................. 133

6.2 Inledning ........................................................................... 134
6.3 Gällande regler
6.4 Antalet skattskyldiga till reklamskatt
6.5 Reklamskatten för ideella föreningar

7 Skyldigheten att lämna kontrolluppgift
7.1 Sammanfattning
7.2 Inledning
7.3 Gällande regler
7.4 Beloppsgränsen bör höjas för allmännyttiga ideella föreningar

8 Tjänsteställe inom idrotten
8.1 Sammanfattning
8.2 Inledning
8.3 Allmänt om beskattningen
8.3.1 Idrottsutövares inkomster
8.3.2 Idrottsutövares avdrag
8.4 Tjänsteresa och tjänsteställe
8.4.1 Allmänt
8.4.2 Idrottsutövares och idrottsfunktionärers tjänsteställe
8.5 Tjänsteställe för idrottsdomare och därmed jämställda tävlingsfunktionärer

9 Bör ett idrottsutövarkonto införas – våra överväganden
9.1 Sammanfattning
9.2 Uppdraget
9.3 Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform
9.3.1 Gällande regler
9.3.2 Praxis
9.3.3 “3:12-utredningen” ............................................................... 164
9.3.4 Skatteverkets styrsignal .................................................... 164
9.3.5 Särskild inkomstskatt för utländska artstföretag som bedriver idrottslig verksamhet i Sverige ......... 165
9.3.6 Slutsatser ........................................................................... 165

9.4 Idrottsutövares särskilda pensionsmöjligheter ...................... 166
9.4.1 Inledning .......................................................................... 166
9.4.2 Nuvarande regelsystem ..................................................... 166
9.4.3 Idrottsföreningars pensionslöften ....................................... 168

9.5 Skogskonto och Upphovsmannakonto .................................. 170
9.5.1 Inledning .......................................................................... 170
9.5.2 Skogskonto ....................................................................... 171
9.5.3 Upphovsmannakonto ....................................................... 172

9.6 Idrottsfonder i Finland och Norge ....................................... 173
9.6.1 Finland ............................................................................. 173

9.7 Idrottsfond i Norge ................................................................. 178
9.8 Bör ett system med idrottsutövarkonto införas? ................. 180

10 Förslag till bestämmelser om idrottsutövarkonto .......... 187
10.1 Syftet med ett idrottsutövarkonto ........................................ 187
10.2 Förslagets innehåll och utformning .................................... 187
10.3 Avdragets storlek ................................................................ 189
10.4 Insättning på kontot ............................................................. 190
10.5 Uttag från kontot ................................................................ 192
10.6 Byte av kreditinstitut ........................................................... 193
10.7 Överlätelse, pantsättning och dödsfall ............................... 194
10.8 Utflyttning ............................................................................ 194
10.9 Arbetsgivaravgift, skatteavdrag och kontrolluppgift .......... 197
10.10 Halva prisbasbeloppsregeln ............................................... 197
10.11 Förmögenhetsskatt ............................................................... 197
11 Konsekvenser av förslagen .............................................. 199
11.1 Allmänt .............................................................................. 199
11.2 Uppgifter om taxering av ideella föreningar .................... 199
11.3 Statsfinansiella effekter av våra förslag och finansiering ... 200
11.4 Administrativa förenklingar .............................................. 205
11.5 Idrottspolitiska effekter .................................................. 206
11.6 Övriga konsekvenser ........................................................... 206

12 Ikraftträdande m.m. .............................................................. 207

Författningskommentar .......................................................... 209

Särskilt yttrande ................................................................. 219

Bilagor ............................................................................ 221

Bilaga 1 Kommittédirektiv ........................................................ 221
Bilaga 2 Tilläggsdirektiv ............................................................ 233
Bilaga 3 Stiftelse- och föreningsskattekommitténs översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar .... 235
Bilaga 4 Uppgifter om taxering av ideella föreningar ............ 245
Förkortningar

<table>
<thead>
<tr>
<th>Förkortning</th>
<th>Beskrivning</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>AvrL</td>
<td>Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt</td>
</tr>
<tr>
<td>bet.</td>
<td>betänkande</td>
</tr>
<tr>
<td>DF</td>
<td>Distriktssidrottsförbund</td>
</tr>
<tr>
<td>dir.</td>
<td>direktiv</td>
</tr>
<tr>
<td>EU</td>
<td>Europeiska unionen</td>
</tr>
<tr>
<td>FTL</td>
<td>Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)</td>
</tr>
<tr>
<td>IL</td>
<td>Inkomstskattelagen (1999:1229)</td>
</tr>
<tr>
<td>IOK</td>
<td>Internationella Olympiska Kommittén</td>
</tr>
<tr>
<td>IF</td>
<td>Idrottsförening</td>
</tr>
<tr>
<td>LSK</td>
<td>Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter</td>
</tr>
<tr>
<td>NJA</td>
<td>Nytt Juridiskt Arkiv I</td>
</tr>
<tr>
<td>not.</td>
<td>notismål</td>
</tr>
<tr>
<td>prop.</td>
<td>proposition</td>
</tr>
<tr>
<td>ref.</td>
<td>referat</td>
</tr>
<tr>
<td>RegR</td>
<td>Regeringsrätten</td>
</tr>
<tr>
<td>RF</td>
<td>Riksidrottsförbundet</td>
</tr>
<tr>
<td>rskr.</td>
<td>riksdagsskrivelse</td>
</tr>
<tr>
<td>RSL</td>
<td>Lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam</td>
</tr>
<tr>
<td>RÅ</td>
<td>Regeringsrättens årsbok</td>
</tr>
<tr>
<td>SAL</td>
<td>Socialavgiftslagen (2000:980)</td>
</tr>
<tr>
<td>SBL</td>
<td>Skattebetalningslagen (1997:483)</td>
</tr>
<tr>
<td>SDF</td>
<td>Specialidrottsdistriktsförbund</td>
</tr>
<tr>
<td>SF</td>
<td>Specialidrottsförbund</td>
</tr>
<tr>
<td>SFS</td>
<td>Svensk författningssamling</td>
</tr>
<tr>
<td>SINK</td>
<td>Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta</td>
</tr>
<tr>
<td>SkU</td>
<td>Skatteutskottet</td>
</tr>
<tr>
<td>Förkortning</td>
<td>Förklaring</td>
</tr>
<tr>
<td>------------</td>
<td>-----------------------------------------------</td>
</tr>
<tr>
<td>SKV</td>
<td>Skatteverket</td>
</tr>
<tr>
<td>SOK</td>
<td>Sveriges Olympiska Kommitté</td>
</tr>
<tr>
<td>SOU</td>
<td>Statens officiella utredningar</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Sammanfattning

Arbetets inriktning

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

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


Efter inkomstskattereglernas tillkomst år 1977 har det professionella inslaget inom idrotten ökat successivt, både inom individuella idrotter och inom lagidrotter. Antalet idrottsutövare som försörjer sig på sin idrott har ökat och allt tyder på att ökningen
kommer att fortsätta framöver. Idrotten har också fått ett kraftigt ökat kommersiellt intresse. Det har på senare år blivit allt tydligare att skattereglerna inte i alla delar är anpassade till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen. Att en viss del av föreningensverksamheten är skattebefriad kan innebära att konkurrensneutralitet inte kan upprätthållas i förhållande till näringsidkare som bedriver likartat verksamhet.


Våra förslag

Skattefrihet för kvalificerad näringsverksamhet

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

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

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

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

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

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

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

Idrottsföreningar med professionella idrottsutövare

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

**Ideella föreningar och reklamskatt**

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


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

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

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


Idrottsutövarkonto


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

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

### Konsekvenser av förslagen

*Idrottsföreningars inkomstbeskattning*

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

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

Reklamskatten


Förslaget om idrottsdomares och tävlingsfunktionärers tjänsteställe


Sammanfattning  SOU 2006:23

Sammanfattning

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

Idrottsutövkonto


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

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

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

**Idrottspolitiska effekter**

Idrotten är viktig för samhället genom att den engagerar så många människor av båda könen och i alla åldrar. De idrottspolitiska målen har bestämts av riksdagen och syftar till att främja en god folkhälsa genom att samhället och skolorna uppmuntras att ge möjligheter för barn, ungdomar och vuxna att motionera och bedriva idrott. En fri och självständig idrottsrörelse skall aktivt stödjas. Den skall bygga på ideellt engagemang och bedriva en bred verksamhet som värnar om god etik, lika förutsättningar för flickor och pojkar, kvinnor och män, arbetar aktivt för integration samt värnar om
1 Förslag till lag om ändring i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 a §

Ideell förening är inte skattskyldig enligt denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogsmedelskonto m.m.

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

<table>
<thead>
<tr>
<th>Nuvarande lydelse</th>
<th>Föreslagen lydelse</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1 §1</td>
<td>1 §1</td>
</tr>
<tr>
<td>Skatt enligt denna lag betalas till staten för ränta på</td>
<td>Skatt enligt denna lag betalas till staten för ränta på</td>
</tr>
<tr>
<td>1. skogskonto och skogssskadekonto som avses i 21 kap.</td>
<td>1. skogskonto och skogssskadekonto som avses i 21 kap.</td>
</tr>
<tr>
<td>21 § inkomstskattelagen (1999:1229), och</td>
<td>21 § inkomstskattelagen (1999:1229), och</td>
</tr>
<tr>
<td>2. upphovsmannakonto som avses i 32 kap. 1 § inkomstskattelagen.</td>
<td>2. upphovsmannakonto som avses i 32 kap. 1 § inkomstskattelagen, och</td>
</tr>
<tr>
<td>3. idrottsutövarkonto som avses i 12 a kap. 1 § inkomstskattelagen.</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

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

1 Senaste lydelse 1999:1265.
SOU 2006:23 Författningsförslag

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §

Från skatteplikt enligt denna lag undantas

1. frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får,
2. inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftsställe i Sverige,
3. inkomst av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar,
4. inkomst som är undantagen från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal,
5. vederlag för nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande eller för styrkta kostnader härfor,
6. ersättning i annan form än kontanter och därmed likställt vederlag, om det sammanlagda värdet från en utbetalare under en redeviseringsperiod uppgår till högst 0,03 basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, avrundat till närmaste hundratal kronor,
7. inkomster enligt 7 § andra stycket, om arrangören i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) och skattnödvändighet enligt den lagen inte hade föreligger för inkomsterna om arrangören hade varit en sådan förening.

Senaste lydelse 2004:1141.

8. uttag från idrottsutövareckonto enligt 12 a kap. 9 och 11 §§ inkomstskattelagen.

Senaste lydelse 2004:1141.
Vid tillämpning av första stycket 3 skall ersättning från ljudradio eller television anses som inkomst av royalty eller periodvis utgående avgift till den del den inte avser förstagångssändning från sändare här i riket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.
4 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

8 §

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

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

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

---

1 Senaste lydelse 1999:1229.
5 Förslag till lag om ändring i lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt

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

Nuvarande lydelse | Föreslagen lydelse

3 §

Vid beräkning av den skattepliktig förmögenheten skall som tillgång tas upp

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

4 Senaste lydelse 2004:1305.
a) utbetalning på grund av försäkring,
b) utbetalning på grund av tidigare anställning samt
c) underhållsbidrag,

10. kontobehållning med undantag för behållning på pensionsparkonto, och idrottsutövarkonto,

11. fordran i pengar och liknande betalningsmedel samt fordran avseende marknadsnoterad tillgång som anges i 4, 5 eller 7,
12. pengar och liknande betalningsmedel till den del de sammanlagt överstiger 25 000 kronor,
13. lössöre med undantag för
   a) inre lössöre för personligt bruk,
   b) yttre lössöre för personligt bruk till den del det enskilda föremålets värde understiger 10 000 kronor,
   c) fordon som avses i 9 § första stycket fordonsskattelagen (1988:327) samt
   d) lössöre som är deponerat på museum eller liknande inrättning, om tillgången inte ingår i sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 och 11 §§ inkomstskattelagen i annat fall än enligt 2 och 3.

Undantaget i första stycket 4 och 5 för huvuddelägares aktie tillämpas på

1. aktie i ett aktiebolag i vilket aktier var inregistrerade vid börs vid utgången av år 1991, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan denna tidpunkt,
2. aktie i ett aktiebolag i vilket aktier har inregistrerats vid börs första gången efter utgången av år 1991, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan inregistreringen,
3. aktie i ett aktiebolag i vilket aktier har marknadsnoterats första gången efter utgången av år 1996, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan marknadsnoteringen,
4. aktie som har förvärvats med stöd av aktie som avses i 1–3, om aktien har innehafts direkt eller indirekt av en huvuddelägare sedan detta förvärv,
5. aktie som avses i 1–4 och som har förvärvats av ett barn eller barnbarn till huvuddelägaren och i förekommande fall därefter åter förvärvats av huvuddelägaren och som har innehafts direkt eller indirekt av ett barn, barnbarn eller av huvuddelägaren sedan först nämnda förvärv.

Med huvuddelägare avses sådan aktieägare som, ensam eller tillsammans med närstående, innehad aktier direkt eller indirekt
motsvarande minst 25 procent för röstvärden av aktierna i bolaget vid utgången av år 1991 i fråga om aktier i ett aktiebolag i vilket aktier var inregistrerade vid den tidpunkten och i övriga fall vid tidpunkten för inregistrering eller marknadsnotering som avses i andra stycket. Som huvuddelägare anses även dödsboet efter sådan aktieägare.

Med pensionsförsäkring likställs i denna paragraf en sådan livförsäkring som

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering.
6 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)
dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 18 §, 7 kap. 7 och 8 §§, 12 kap. 8 §, 63 kap. 2 och 4 §§ samt 65 kap. 4 § skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 12 a kap., två nya paragrafer, 7 kap. 13 a och 13 b §§ samt närmast före 7 kap. 13 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §

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

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

aktiebolag i 4 §
aktiebaserad delägarrätt i 25 a kap. 4 §
andelsbyte i 48 a kap. 2 §
aktiv näringsverksamhet i 23 §
dandelshus i 16 §
barn i 21 §
begränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 17 §
begränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 7 §
beskattningsår i 1 kap. 13–15 §§ och 37 kap. 19 §
byggnadsinventarier i 19 kap. 19–21 §§
delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. 6 §
delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i 39 a kap. 5 §
delägarrätt i 48 kap 2 §
dödsbo i 4 kap., se också 3 §
egenavgifter i 26 §
europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) i 5 kap. 2 §
fast driftställe i 29 §
fastighet i 6 §

5 Senaste lydelse 2005:1136.
fastighetsägare i 7 §
fiissjon i 37 kap. 5 §
fordringsrätt i 48 kap. 3 och 4 §§
fusion i 37 kap. 3 §
yfysisk person i 4 kap. 1 och 2 §§
fåmansföretag i 56 kap. 2, 3 och 5 §§
fåmanshandelsbolag i 56 kap. 4 och 5 §§
företagsledare i 56 kap. 6 §
försäkringsaktiebolag i 4 §
förvärvsinkomst i 1 kap. 5 §
handelsbolag i 5 kap., se också 3 §
yhreshusenhet i 15 §
i utlandet delägarbeskattade juridiska personer i 5 kap. 2 a §
industrienhet i 15 §
inventarier i 18 kap. 1 §
investmentföretag i 39 kap. 15 §
juridisk person i 3 §
kapitalförsäkring i 58 kap. 2 §
kapital tillgång i 25 kap. 3 §
kapitalvinst och kapital förlust i inkomstslaget kapital i 41 kap. 2 §
kapitalvinst och kapital förlust i inkomstslaget närings verksamhet i 25 kap. 3–5 §§
koncern (svensk) i 5 §
kooperativ förening i 39 kap. 21 §
kvalificerad andel i 57 kap. 4–7 §§
kvalificerad fis sion i 37 kap. 6 §,
kvalificerad fusion i 37 kap. 4 §


capitalvinst och kapital förlust i inkomstslaget
kvalificerad verksamhet i 7 kap. 13 a och 13 b §§
lagertillgång i 17 kap. 3 §
lantbruksenhet i 15 §
livförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §
lågbeskattade inkomster i 39 a kap. 5–8 §§
makar i 20 §
markanläggning i 20 kap. 2 §
markinventarier i 20 kap. 15 och 16 §§
marknadsvärde i 61 kap. 2 §
marknadsnoterad delägar rätt eller fordringsrätt i 48 kap. 5 §
medlemsfrämjande förening i 39 kap. 21 a §
näringsbetingad andel i 24 kap. 13 §
näringsbidrag i 29 kap. 2 och 3 §§
näringsbostadsrätt i 19 §
näringsfastighet i 14 §
närstående i 22 §
obeegränsat skattskyldig fysisk person i 3 kap. 3–5 §§
obeegränsat skattskyldig juridisk person i 6 kap. 3 §
obkönnad belopp i 44 kap. 14 §
option i 44 kap. 12 §
pension i 10 kap. 5 §
pensionsförsäkring i 58 kap. 2 §
pensionssparkonto i 58 kap. 21 §
prisbasbelopp i 27 §
privatbostad i 8–12 §§
privatbostadsfastighet i 13 §
privatbostadsföretag i 17 §
privatbostadsrätt i 18 §
förelse i 24 §
sambor i 20 §
sjuk- eller olycksfallsförsäkring tecknad i samband med tjänst i 10 kap. 7 §
sjöinkomst i 64 kap. 3 och 4 §§
skadeförsäkringsföretag i 39 kap. 2 §
skatteavtal i 35 §
skattemässigt värde i 31–33 §§
småhus i 15 §
småhusenhet i 15 §
statslåneräntan i 28 §
svensk fordringsrätt i 48 kap. 3 §
svensk koncern i 5 §
Sverige i 30 §
taxeringsenhet i 15 §
taxeringsvärde i 15 §
taxeringsår i 1 kap. 12 §
termin i 44 kap. 11 §
underprisöverlåtelse i 23 kap. 3 §
uppskovsgrundande andelsbyte i 49 kap. 2 §
utländsk fordringsrätt i 48 kap. 4 §
utländsk juridisk person i 6 kap. 8 §
utländskt bolag i 5 a §
uttagsbeskattning i 22 kap. 7 §
verksamhetsavyttring i 38 kap. 2 §
verksamhetsgren i 25 §
vinstandelslån i 24 kap. 5 §
återföring av avdrag i 34 §.

3 kap.
18 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

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

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

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

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

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

6. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,
7. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och
8. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

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

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

En ideell förening är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om föreningen uppfyller
– ändamålskravet i 8 §,
– verksamhetskravet i 9 §,
– fullföljdskravet i 10–12 §§, och
– öppenhetskravet i 13 §.

En förening som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för
1. kapitalvinster och kapitalförluster,

7 Senaste lydelse 1999:1229.
2. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från
– verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller
– verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller
3. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

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

7 kap.
8 §

Föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja sådana ändamål som anges i 4 § eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgorande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål.

Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

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

8 Senaste lydelse 1999:1229.
Idrottsföreningars skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet

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

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

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

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

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

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

12 kap.
8 §

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

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

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

---

Senaste lydelse 1999:1229.
stända tävlingsfunktionärer som i regel utför sitt arbete på olika platser.

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

12 a kap.

Idrottsutövarkonto

Huvudregler

1 §

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

2 §

Uttag från ett idrottsutövarkonto anses inte som idrottsutövarintäkt.

3 §

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

Avdragets storlek

4 §

Avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar idrottsut-
ötvarintäkten.

5 §
En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på idrottsutövakonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlitade kreditinstitutet.

6 §
Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett idrottsutövakonto senast vid beskattningsårets utgång.

7 §
Som idrottsutövakonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.
    I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogsmedelskonto m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan.

8 §
Uttag från ett idrottsutövakonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor.
    Sedan tio år har gått från ingången av det år då insättning gjordes, skall kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.
9 §
Uttag från ett idrottsutövarkonto skall tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då uttag görs.

10 §
Medel på ett idrottsutövarkonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det inneslående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

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

11 §
Medel på ett idrottsutövarkonto skall anses ha tagits ut om
1. avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medlen,
2. medlen övergår till den skattskyldiges make genom bödelning, eller
3. medel tagits i anspråk på grund av utmätning, ackord eller konkurs.

Om den skattskyldige dör, skall medel på ett idrottsutövarkonto tas upp som intäkt senast det beskattningsår då dödsboet
Författningsförslag SOU 2006:23

42

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

63 kap.
2 §

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

Dödsbon har inte rätt till avdrag för senare år än det är då dödsfallet inträffade.
Avdraget skall avrundas uppåt till helt hundratal kronor.

4 §

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

10 Senaste lydelse 2004:1139.
Om de skattskyldigas överskott av förvärvsinkomster i Sverige och i andra länder, uteslutande eller så gott som uteslutande, utgörs av överskott av förvärvsinkomster i Sverige, skall dock bestämmelserna i 3 § tillämpas.

Detsamma gäller för skattskyldiga vars förvärvsinkomst utgörs av uttag från idrottsutövarkonto enligt 12 a kap. 9 och 11 §§.

65 kap.
4 §

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

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

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

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

\[\text{Senaste lydelse 2004:1139.}\]
Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.
5 §

Kontrolluppgift behöver inte lämnas om
1. ersättning eller förmån för tillfälligt arbete som en fysisk person eller ett dödsbo har gett ut under förutsättning att
   a) ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en näringsverksamhet,
   b) skatteavdrag inte har gjorts, och
   c) det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året,
2. ersättning eller förmån för tillfälligt arbete som har getts ut i annat fall än som avses i 1, under förutsättning att
   a) det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 100 kronor för hela året, och
   b) skatteavdrag inte har gjorts,
3. ersättning eller förmån som enligt 3 kap. 21 § första och andra styckena skall redovisas i självdeklarationen, eller
4. ersättning eller förmån som har redovisats i en förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § skattebetalningslagen.

5. ersättning eller förmån som getts ut av sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inom inkomstskattelagen (1999:1229), under förutsättning att
   a) ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet,
   b) skatteavdrag inte har gjorts, och
   c) det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde

än 1 000 kronor för hela året.

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

1.1 Bakgrund


1.2 Uppdraget

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

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

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

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

1.3 Kommitténs arbete

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

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

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

2.1 Idrottspolitik

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

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

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

- bidrar till att utveckla barns och ungdomars intresse och benägenhet för motion och idrott samt deras möjligheter att utöva inflytande över och ta ansvar för sitt idrottande,
- gör det möjligt för alla människor att utöva idrott och motion,
- syftar till att ge kvinnor och män lika förutsättningar att delta i idrottsverksamhet,
- främjar integration och god etik, samt
— bidrar till att väcka ett livslångt intresse för motion och därmed främja en god hälsa hos alla människor.¹

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

2.2 Idrottsrörelsens organisation

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

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

2.2.1 Föreningarna

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

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


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

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

En annan organisationsform har däremot blivit betydligt vanligare, den s.k. alliansföreningen. Den är i de flesta fall resultatet av att en flersektionsförening beslutar att dela upp organisationen i ett...
antal separata föreningar där var och en är en självständig juridisk person. Ett exempel är Hammarby IF som numera är uppdelad i bl.a. Hammarby IF Fotbollsförening, Hammarby IF Damfotbollsförening, Hammarby IF Bandyförening, Hammarby IF Fridrottsförening etc. Vid uppdelningen ombildades flersektionsföreningen Hammarby IF till en s.k. alliansförening som har till uppgift att ”vara ett samverkans- och serviceorgan för de i alliansen ingående medlemsföreningarna, exempelvis vad avser deras medlemsregister och medlemsvård, samt att värda Hammarby IF:s klubbmärke och föreningens historiska arv”. Inte heller dessa alliansföreningar är formellt en del av idrottsrörelsens organisation.

### 2.2.2 Specialidrottsförbunden

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

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


Specialidrottsförbundens medlemmar är de anslutna föreningarna. I vissa förbund finns emellertid också särskilda klass- eller
grenförbund. Det gäller exempelvis Flygsportförbundet, där t.ex.
en segelflygklubb genom sitt medlemskap också automatiskt an-
sluts till Svenska Segelflygförbundet och en fallskärmshopparklubb
som på motsvarande sätt ansluts till Svenska Fallskärmshopparför-
bundet.

2.2.3 Riksidrottsförbundet

De olika specialidrottsförbunden bildar tillsammans Sveriges
Riksidrottsförbund (RF), den svenska idrottsrörelsens paraplyor-
organisation. Medlemskap beviljas av RF-stämman, som hålls vartan-
nat år, och kräver enligt RF:s stadgar:
− Förbundet skall bedriva/administrier idrott
− Förbundet skall vara en ideell förening
− Förbundets verksamhet skall stå i samklang med den av RF-
stämman beslutade verksamhetsidén
− Förbundet får inte bedriva/administrier verksamhet som är
nära besläktad med verksamhet inom till RF redan anslutet SF
− Förbundet bör ha minst 50 medlemsföreningar med minst
3 000 medlemmar och finnas representerat inom minst 10 DF

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

RF är också en ideell förening som, enligt stadgarna, har till upp-
gift att handha för idrottsrörelsen gemensamma angelägenheter,
såväl nationellt som internationellt. Förbundet har dessutom av
staten anförrots uppgift att fördela statsbidraget till idrottsrö-
relsen.

Mer konkret summanfattas uppgifterna på följande sätt i RF:s
verksamhetsinriktning för perioden 2006–2007:
− Företräd idrottsrörelsen gentemot myndigheter, politiker och
samhälle
− Leda och samordna arbetet i viktiga idrottspolitiska frågor
− Stimulera den idrottsliga utvecklingen i medlemsförbunden
- Fördela statens anslag till idrottsrörelsen
- Verka för en dopingfri idrott
- Samordna arbetet kring idrottsrörelsens trovärdighetsfrågor
- Samordna idrottsrörelsens internationella arbete
- Verka för att bevara det idrottshistoriska arvet
- Stimulera kunskapsutveckling inom idrottsrörelsen
- Ge service till medlemsorganisationerna

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

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

2.2.4 Distriktsorganisationer

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

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

SDF:s uppgift är att vara förbundets förlängda arm inom distriktet/regionen. I många fall administrerar distriktsorganisationen också tävlingsverksamheten/seriesystemen upp till en viss nivå, där det nationella förbundet tar över. Självlakt finns här en stor skillnad mellan stora SDF med många anställda tjänstemän jämfört med små SDF som i vissa fall sköts uteslutande på ideell basis.
RF:s distriktorganisation, distriktsidrottsförbunden (DF), finns fastställd i RF:s stadgar. För närvarande finns 21 DF, men organisationen utreds inför RF-stämman 2007. Även DF har egna stadgar, som dock skall följa de av RF-stämman beslutade normalstadgarna, och utser sin egen styrelse. Precis som när det gäller SDF består DF av samtliga föreningar, i detta fall dock anslutna till samtliga SF, inom distriktet.

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

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

2.2.5 Andra idrottsorganisationer

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


Sveriges Olympiska Kommitté är en ideell förening vars huvudsakliga uppgift är att förbereda, organisera och genomföra Sveriges deltagande i olympiska spel. Den består av de olympiska specialidrottsförbunden (OSF, dvs. de SF vars idrotter finns med på det olympiska programmet), ett antal RSF (SF som är erkända, ”recognized” av den Internationella Olympiska Kommittén (IOK), trots att de inte finns med på OS-programmet) samt de svenska ledamöterna i IOK (för närvarande två personer – Arne Ljungqvist och Gunilla Lindberg). Till skillnad från såväl RF som SISU Idrottsutbildarna har SOK alltså även enskilda individer som medlemmar.
SOK styrs av sina egna stadgar, men också av den s.k. olympiska chartern, IOK:s stadgar, som de nationella olympiska kommittéerna är skyldiga att följa. IOK:s ledamöter anses inte representera sina länder i den olympiska kommittén utan tvärtom vara den olympiska rörelsens talesmän i sina respektive länder.

2.3 Idrottens finansiering

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

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

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

Trots det lägger ledarna ned mycket tid på sin idrottsverksamhet, i genomsnitt 4,3 timmar i veckan. I en genomsnittsförening handlar det om drygt 3 000 timmar per år, dvs. drygt en och en halv heltidstjänst.
Till detta skall också läggas allt det arbete som föräldrar och andra aktiva lägger ned på alltifrån lottförsäljning och jour i föreningens cafeteri till tvätt av matchtröjor och liknande. Utan detta gigantiska oavlönade arbete skulle idrottsrörelsen inte fungera.


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

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

---

2 Se s. 53 andra stycket.
3 Vilket har varit fallet ett enstaka år.
bundets egna evenemang (framför allt landskamper). Dessa både faktorer samverkar dessutom i de flesta fall.

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

3.1 Inledning


När nuvarande regler om inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar infördes år 1977 fördes en ingående diskussion om skä-
len för och emot skattefrihet. Det som talade emot skattefrihet var att det ansågs mer ändamålsenligt att stödja en önskvärd verksamhet med direkta bidrag än genom lättan i beskattningen samt att ideella föreningar – i likhet med andra juridiska personer – borde bidra till finansieringen av den offentliga sektorns utgifter. Till stöd för en fortsatt och utvidgad skattefrihet åberopades framför allt föreningarnas allmännyttiga verksamhet samt nytta av föreningars verksamheten i sig. I propositionen anfördes bl.a. följande:

Ideella föreningar kännetecknas av att enskilda personer samverkar för att främja sådana ändamål som i regel utan vidare brukar anses allmännyttiga. Just denna på det enskilda initiativet grundade form av samverkan har ett betydande värde för vårt samhällsliv. Det betonades särskilt att värdet inte bara ligger i att de ideella föreningarna förbättrar livsvillkoren för stora persongrupper och därigenom utgör ett värdefullt komplement till det allmänna insatser. Ett minst lika stort värde har själva föreningsarbetet, dvs. det förhållandet att enskilda personer frivilligt och ofta utan ersättning samverkar för att lösa olika ideella uppgifter. Skattebestattningen bör därför utformas så att den inte motverkar förekomsten av ett vitalt föreningsliv. Samtidigt betonades vikten av att skattereglerna inte får utformas så att enskilda föreningars medlemmar kan driva nytta av skattebefrielsen.1


verksamhet som bedrivs i rent finansiärs syfte föreslogs att det för skattefrihet skulle krävas att verksamheten bedrivs huvudsakli-
gen med hjälp av oavlönade arbetsinsatser från föreningars medlemm-
arna och att den inte bedrivs under sådana förhållanden att skat-
tebefrielsen kan antas medförda snedvridning av konkurrensen.

Kommittén konstaterade att inslaget av professionalism har ökat
bland de ideella föreningarna, inte minst inom idrotten. Den före-
slog en lagreglering som innebar att det skall göras en helhetsbe-
dömning av de verksamheter inom en förening som har naturlig
anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Så länge det går att
konstatera att dessa verksamheter, sedda som en helhet, huvudsak-
ligen, dvs. till 80–85 procent, utförs av andra än professionella del-
tagare, skall föreningen enligt förslaget ha möjlighet att få skat-
tebefrielse.

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

3.2 Vad är en ideell förening?

Det finns idag inte någon civilrättslig lagstiftning för ideella före-
ningar. Avsaknaden av uttryckliga regler gör att den ideella före-
nlingen kan bildas relativt enkelt och formöst, vilket av tradition
har ansetts befrämja föreningssivet. I praxis har sedan länge ansetts
att en ideell förening äger rättsskapacitet då den antagit stadgar med
e ett tillräckligt precisert innehåll och valt styrelse. Förbindelser
som ingås för en sådan förening är rättssligt bindande för före-
nlingen och inte de enskilda medlemmarna. Om föreningen inte
uppfyller dessa grundförutsättningar blir avtal som ingås för före-
nningens räkning bindande endast för dem som har ingått avtalet.
Av praxis kan även utläsas att styrelsen äger företräda föreningen
om inte stadgarna säger något annat. Stadgarna skall, muntligen
eller skriftligen, ange föreningens namn och ändamål samt hur be-
slut i föreningen skall fattas (NJA 1987 s. 394). I övrigt har de ide-
ella föreningarnas stor frihet att utforma stadgarna på det sätt man
själv vill.2

2 Justitiedepartementet har i juni 2004 gett professor Erik Nerep i uppdrag att kartlägga de
ideella föreningarnas rättsliga villkor. I uppdraget – som inte omfattar skattefrågor – ingår
att lämna förslag på andra åtgärder än lagstiftning som kan underlätta för ideella föreningar
att överblika och tillämpa de regler som gäller för dem. Arbetet beräknas vara färdigt i slutet
av år 2005 (Ju2004/5669/P).
De ideella föreningarna kan delas in i två huvudgrupper (prop. 1976/77:135 s. 27). Till den ena gruppen hör föreningar som har annat syfte än att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Det kan t.ex. vara fråga om föreningar för religionsutövning, politisk verksamhet, vetenskaplig forskning, främjande av konst och litteratur, välgörenhet, sällskapsliv och idrott. Även om det är vanligt att också verksamheten i dessa fall är av ideell natur, finns det inget som hindrar att de driver ekonomisk/komersiell verksamhet i form av rörelse. Till viss del begränsas dock dessa möjligheter av vad föreningen använder sina pengar till. Om överskottet går till enskilda medlemmar kan föreningens status som ideell förening äventyras. Den andra gruppen omfattar föreningar som har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. För att en förening med ett sådant syfte skall godtas som ideell förening fördras att den inte bedriver ekonomisk verksamhet.

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


---

3.3 Inkomstskatt

3.3.1 Inskränkt skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar

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

Ändamålskravet (7 kap. 8 § IL)
Föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att, utan begränsning till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intresse, främja vissa allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, politiska, idrottsliga eller kulturella ändamål.

Verksamhetskravet (7 kap. 9 § IL)
Föreningen skall i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose allmännyttiga ändamål.

Fullföljdskravet (7 kap. 10–12 §§ IL)
Föreningen skall, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen på föreningens tillgångar.


Öppenhetskravet (7 kap. 13 § IL)
Föreningen får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat.
En ideell förening som uppfyller de i 7 kap. 7–13 §§ IL uppstålda villkoren är inskränkt skattskyldig, vilket innebär att den är befriad från skatt på kapitalinkomster och under vissa förutsättningar även för inkomst av rörelse och fastighet. En allmännyttig ideell förening som har inkomst som inte kvalificerat sig för skattefrihet medges grundavdrag med 15 000 kronor.

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

### 3.3.2 Ändamålskravet


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

Skatteverket anser att samhällsutvecklingen medför att begreppet allmännyttigt ändamål inte kan fastslås en gång för alla. Verket me-

---

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


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

5 Skatteverkets handledning för stiftelser och ideella föreningar 2003 s. 122.
6 SkU 1976/77:45 s. 28.
från skattskyldighet bara om sådana uppgifter framstår som obe-
tydliga i jämförelse med föreningens ideella verksamhet.7

En annan fråga som togs upp i förarbetena var vad som gäller om
en förening har till uppgift att bedriva professionell idrott. Depar-
tementschefen kom fram till att professionella inslag i t.ex. fot-
bolls-, ishockey- eller basketklubbar inte avser en skattebefri-
else så länge antalet professionella utövare är obetydligt i förhål-
lande till det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar.8 Problemet
när det gäller de allmänna villkoren och hur inslaget av professio-
nalism skall bedömas tas vidare upp kapitel 5. Det gäller även frå-
gan om distrikts-, regional-, riks- och andra samarbetsorganisatio-
nernas allmännyttiga räknas som allmännyttiga föreningar.

3.3.3 Verksamhetskrav

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

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

7 Prop. 1976/77:135 s. 76.
8 A.a. s 76.
målet. I andra fall bör föreningen anses oinskränkt skattskyldig om inte förmånerna till medlemmarna utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet.  


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

10 Prop. 1976/77:135 s. 77.
11 Skatteverkets handledning för stiftelser och ideella föreningar 2003 s. 125.

3.3.4 Fullföljdskravet

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


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

13 Jfr. RÅ 2004 ref. 76.
14 Se även RÅ 2001 ref. 65.
15 Prop. 1976/77:135 s. 81.
hånsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Detsamma gäller för tidsperioden som enligt den gängse uppfattningen omfattar femårsperioden, i normalfallet det aktuella beskattningsåret och de fyra närmast föregående beskattningsåren. Även om det kan finnas skäl för individuella avvikelser från denna norm är det ändå befoogat att utgå från fem år som ett i normalfallet rimligt tidsperspektiv.

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

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

3.3.5 Öppenhetskravet

Det är bara öppna ideella föreningar som kan vara begränsat skattskyldiga. I lagtexten, 7 kap. 13 § IL, uttrycks detta på det sättet att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat. Föreningen får alltså inte utan giltiga skäl vägra någon inträde i föreningen. Kravet på öppenhet riktas mot intagnings- och uteslutningsbestämmelser av godtycklig eller diskriminerande natur och mot bestämmelser som i praktiken gör att föreningen i själva verket är sluten. I förarbetena uttalades att som giltiga skäl kan anses att medlemskapet begränsas till sådana personer som delar föreningens målsättning och är beredda att följa stadgarna. Vidare slås fast att skattefrihet inte bör förhindras av sådana inträdesregler som krav på fysiskt handikapp i en handikappförening, musikalitet i en mu-
sikförening, allmän omdömesgillhet i en skytteförening eller att medlemmarna bor inom ett visst område, tillhör en skola eller ett visst företag. Öppenhetskravet kan vara uppfyllt även om föreningens medlemskrets består av andra föreningar. Fråga kan t.ex. vara om en regional förening vars medlemmar utgörs av lokala föreningar eller om en samarbetsorganisation med ett antal föreningar med olika ideella ändamål som medlemmar. För att en förening av detta slag skall kunna bli skattefri krävs – utöver vad som tidigare framgått – att medlemsföreningarna är öppna.16


3.3.6 Behovet av att tydliggöra de allmänna villkoren för skattefrihet


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

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

16 Prop. 1976/77:135 s. 78.
Å 2001 ref. 17 tagit ställning till flera av dessa frågor och rättsläget har blivit betydligt klarare.
Även när det gäller verksamhetskravet kan det finnas skäl att förtydliga lagtexten. Det gäller särskilt ifråga om den professionella idrotten.

3.4 Vad innebär den inskränkta skattskyldigheten?

3.4.1 Inledning


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

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

17 En ideell föreningens fastighetsinkomster behandlas särskilt i avsnitt 3.5.
18 Skatterättsnämndens förhandsbesked den 30 november 2004 om Bingoallians (dnr 156-03) och om TV-rättigheter (dnr 159-03).
3.4.2 Naturlig anknytning

Lagtexten och dess förarbeten


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

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

19 7 § 5 mom. andra stycket i den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.
20 SOU 1995:63 s. 188.
artiklar i sina klubblokaler. I förarbetena nämndes vidare exemplet att en musikförening tillhandahåller noter eller ett studieförbund läroböcker. Skattefriheten borde enligt departementschefen inte komma i fråga för serviceverksamhet som bedrivs stadigvarande och under ungefär samma former som normal näringsverksamhet (prop. 1976/77:135 s. 84). Som exempel på detta nämndes i förarbetena en idrottsförening som driver en sportaffär eller en religiös förening som driver bokhandel med i stort sett samma sortiment som det gängse i branschen. Är enda syftet med den kommersiella verksamheten att finansiera det ideella arbetet är kravet på naturlig anknytning inte uppfyllt.


Praxis

I RÅ 1987 ref: 154 har en tennisklubb skattebefriats för försäljning av varor från en kiosk som låg i nära anslutning till tennisbanorna. I kiosken (minilivsbutik), som var den enda på orten, kunde man förutom sedvanlig klubbservice i form av bokning och betalning av speltimmar, köpa konfektyrer, mejerier och bröd m.m. Försäljningen skedde inte enbart till medlemmar och andra som utnyttjade anläggningen utan också till kringboende. Regeringsrätten, som fäste stor vikt vid verksamhetens art och omfattning, konstaterade att det inte gick att dra några säkra slutsatser om omsättningens fördelning på olika varuslag eller i vad mån försäljning
skett till allmänheten. På grund därför och då det var klargjort att
försäljningen ägt rum under den tid av året då tennisbanorna varit
öppna för spel och att kiosken lämnat sedvanlig klubbservice, fann
Regeringsrätten att något annat inte var visat än att verksamheten
hade anknytning till klubbens ändamål. Inkomsterna från kioskrö-
relsen ansågs alltså skattefria.

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

Riksidrottsförbundets skatteutredning

I Riksidrottsförbundets (RF) egen skatteutredning\(^{21}\) anges att det
ur idrottens synvinkel finns stora oklarheter när det gäller skatte-
frifriheten för den typ av finansieringsverksamhet som syftar till att
give service åt deltagare, publik och andra som på ett eller annat sätt
deltar i eller besöker en föreningens verksamhet eller evenemang.
Förbundets bedömning är att skattefri serviceverksamhet sannolikt
kräver att verksamhet i form av cafeteria, kiosk och butik drivs i
lokaler eller anläggningar där föreningen normalt också driver sin
idrottsliga verksamhet. Enligt förbundets mening är det kommersi-
ellan inslaget avgörande för frågan om serviceverksamheten är skat-
tefri eller inte.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade 1995 att be-
greppet naturlig anknytning inte lett till några större tillämpnings-
värheter vid rättsstillämpningen, förutom när gäller att avgränsa
vad som i skattehänseende kan anses godtagbart som serviceverk-
ksamhet. Kommittén gjorde bedömningen att det knappast var möj-
ligt att genom ytterligare regler åstadkomma någon egentlig för-
bättring av begreppet naturlig anknytning.

\(^{21}\) Riksidrottsstyrelsens skatteutredning inför Riksidrottsmötet 2003.
3.4.3 Behovet av att förtydliga begreppet naturlig anknytning

I den tidigare lagtexten nämndes som exempel på naturlig anknytning det fallet att en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet. Ett närliggande fall är en idrottsförening som säljer souvenirer för att på olika sätt och på olika platser både med och utan anknytning till den plats där föreningen normalt bedriver sin idrottsverksamhet. Även försäljning genom samarbete med sportkedjor och andra kommersiella företag inom olika branscher förekommer. I takt med denna utveckling har frågan uppkommit hur souvenirförsäljningen skall bedömas skattemässigt. Frågan har betydelse både vad gäller begreppen naturlig anknytning och hävd och den s.k. huvudsaklighetsbedömningen. Det är främst en fråga för rättstillämpning och den bör även uppmärksammas av Idrottsskattekommittén.

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

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

3.4.4 Hävdvunna finansieringsskällor

Lagtexten och dess förarbeten

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

22 7 § 5 mom. tredje stycket SIL.

**Praxis**


I ett av de ovan nämnda rättsfallet, RÅ 1987 ref. 153, prövades även frågan i vilken utsträckning en förening kan bedriva finansieringsverksamhet i konkurrens med andra aktörer på marknaden. Regeringsrätten ansåg – efter att ha konstaterat att föreningen efter
anbud och i konkurrens med andra fått det aktuella uppdraget (bevakning av en campingplats) – att verksamheten varken hade naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller kunde hänföras till kategorin hävdvunna finansieringskällor.

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

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

Stiftelse- och föreningsskattekommittén


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

23 I rättsfallet uttalade Regeringsråten att i fråga om naturlig anknytning kan i vissa situationer verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall vara avgörande för om det kan anses finnas ett naturligt samband mellan en föreningens näringsverksamhet och det allmännyttiga ändamålet som föreningen bedriver.
som bedrivs i syfte att finansiera det ideella arbetet borde dock kunna räknas som kvalificerade och därmed skattebefriade. Kommittén tog fasta på de motiv som ligger bakom skattefriheten för ideella föreningar och menade att det ideella inslaget i form oavlö-
nade medlemsinsatser bör ha stor betydelse för skattefriheten. Ut-
gångspunkten bör vara att det skall vara fråga om en verksamhet som verkliga är en finansieringskälla för föreningens ideella ar-
bete. Vid en påtaglig disproportion mellan den påstådda finansie-
ringskällan och den faktiskt bedrivna ideella verksamheten bör skattefriheten kunna vägras. Kommittén menade att något krav på att finansieringskällan skall vara hävdvunnen inte borde gälla i dessa fall. Kommittén föreslog därför en ny huvudregel som innebar att en verksamhet som bedrivs i rent finansierande syfte skall omfattas av rätten till skattebefrielse om verksamheten bedrivs huvudsakli-
gen med hjälp av oavlöade medlemsinsatser under förutsättning att verksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt eller i sådana för-
mer att skattebefrielsen kan antas medföra en snedvidning av kon-
kurrensen. Huvudregeln skulle alltså vara frikopplad från kravet på hävd.

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

3.4.5 Behövs kravet på hävd?

I samband med att de nuvarande reglerna infördes på 1970-talet utgick lagstiftaren från att de verksamheter som ideella föreningar traditionellt har utnyttjat som finansieringskällor skulle kunna un-
dantas från beskattning utan att det ledde till några skadeverk-
nings. Det antogs vara svårt att stadigvarande bedriva rent kom-
mersiell verksamhet om verksamheten helt eller till större delen bygger på ideella arbetsinsatser från föreningsmedlemmarna. Det är
sannolikt fortfarande så att traditionella verksamheter såsom fester, basarer och lotterier m.m. inte leder till några påtagliga skadeverkningar i konkurrenshänseende. I direktiven anges att ett problem med ett begrepp som hävd är att det kan leda till läsningar och därigenom kan få hämmande effekter vid föreningarnas val av financieringsformer. Med ändrade levnadsvanor och ett större och mer varierat utbud av fritidssysselsättningar kommer sannolikt också anordnatet av fester, basarer, logdanser etc. att minska i betydelse. Minskade offentliga bidrag till föreningens livet medför också att ideella föreningar måste hitta nya former för att finansiera sin verksamhet. I det s.k. Rockkonsertmålet (RÅ 1999 ref. 50) uttalade Regeringsrätten att det inte kan ha varit lagstiftarens avsikt att tillämpningen skulle läsas fast vid specifika förhållanden som var rådande vid lagstiftningens tillkomst på 1970-talet. Enligt Regeringsrättens bedömning var anordnadet av en årlig konsert med musik av etablerat slag en sådan aktivitet som kunde anses jämförlig med de exempel som tidigare fanns i lagtexten.

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

### 3.4.6 Huvudsaklighetsbedömningen

**Lagtexten och dess förarbeten**

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

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

SOU 2006:23

Beskattningen av ideella föreningar SOU 2006:23

84


Praxis

I RÅ 1987 ref. 153 har Regeringsrätten uttalat sig om vilka kriterier som skall tillämpas när det gäller att avgöra om två eller flera verksamheter skall ingå i en och samma självständiga näringsverksamhet. I rättsfallet fann Regeringsrätten att en idrottsföreningens bevakning av en campingplats som ombesörjdes av medlemmarna på ideell basis (som i och för sig ansågs som skattepliktig verksamhet) ingick i samma förvärvskälla som föreningens övriga skattefria verksamhet som bestod av bingo, lotterier, fester, reklam och minigolfbana. Regeringsrätten uttalade att verksamheter som har sådant intresseklang att de vid tillämpningen av 18 § KL ingår i en och samma förvärvskälla skall läggas samman. Om en sådan förvärvskälla innefattar både skattefria och skattepliktiga rörelseinkomster, skall förvärvskällan i sin helhet undantas från beskattning. För skattefrihet krävs att förvärvskällans inkomster till huvudsaklig
del, dvs. till åtminstone 70–80 procent, härör från den skattefria delen.

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

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


De ovan angivna rättsfallen är vägledande för hur den i lagen föreskrivna huvudsaklighetsbedömningen skall gå till. Denna bedömning skall avse alla verksamheter som har ett så starkt inre sammanhang att de skall anses ingå i en och samma näringsverksamhet (förvärvskälla). Av praxis kan man dra slutsatsen att om flera verk-
beskattningen av ideella föreningar SOU 2006:23

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

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

**Ett praktiskt exempel**

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

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

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>Exempel 1</th>
<th>Exempel 2</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Statliga bidrag</td>
<td>25 000</td>
<td>25 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Kommunala bidrag</td>
<td>10 000</td>
<td>10 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Medlemsavgifter</td>
<td>41 000</td>
<td>41 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Bingo</td>
<td>30 000</td>
<td>30 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Basarer</td>
<td>11 000</td>
<td>11 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Lotterier</td>
<td>20 000</td>
<td>20 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Reklam</td>
<td>20 000</td>
<td>20 000</td>
</tr>
<tr>
<td>Snöskottning*</td>
<td>19 000</td>
<td>55 000</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Summa</strong></td>
<td><strong>176 000</strong></td>
<td><strong>212 000</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

*Snöskottningen, som inte har naturlig anknytning/hävd, har i båda exempen utförts med ideella arbetsinsatser.
Delbeloppen i fet stil avser verksamheter som skattemässigt utgör rörelse. Bidragen avser den ideella föreningens verksamhet som inte utgör rörelse och skall därför inte ingå i huvudsaklighetsbedömningen. Samtliga rörelseverksamheter har utförts med ideella arbetsinsatser och utgör därför tillsammans en självständig näringsverksamhet (förvärvskälla).

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

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

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

Stiftelse- och föreningsskattekommittén

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

3.4.7 Kan huvudsaklighetsbedömningen slopas?

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

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

I RÅ 2000 ref. 53 hade Helsingborgs IF valt att finansiera sin verksamhet genom att bl.a. upplåta sitt registrerade varumärke (föreningarnamnet) till ett helägt dotterbolag för att av detta utnyttjas i reklamsammanhang. Skatterättsnämnden fann med instämmande...
av Regeringsrätten att den ersättning i form av royalty som föreningen fick från dotterbolaget var skattepliktig eftersom den i sig hävdvunna finansieringsverksamheten (reklam och marknadsföring) inte bedrevs i föreningen utan i dotterbolaget.


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

3.4.8 Verksamhet genom annan fysisk eller juridisk person

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

---

Beskattningen av ideella föreningar SOU 2006:23

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

Praxis

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

25 RÅ 1993 ref. 100, RÅ 1999 ref. 50 och RÅ 2000 ref. 53.
reningen själv. Mot denna bakgrund ansågs inte föreningen frikal-
lad från skyldigheten att betala skatt för handelsbolagets inkomster
av reklamverksamheten. Regeringsråten fastställde förhandsbe-
skedet utan egen motivering.

I RÅ 1999 ref. 50 var det fråga om en idrottsförening som i sam-
arbete med ett kommersiellt musikbolag avsåg att arrangera en årliga-
gen återkommande rockkoncert. Av utredningen framgick att idro-
trotsföreningens ideella insatser bestod i att ordna konsertplats,
tillhandahålla sanitära arrangemang, tillstånd för utskänkning, hyra
vakter och ordna elektricitet. Föreningen stod även för marknads-
föring av konserter och biljettförsäljning. Musikbolagets medver-
kan bestod främst i att förmedla artister och att med egen personal
ansvara för ljud- och ljussättning, scenuppfyllning och dekor.
Regeringsråten fann att rockkoncerten kunde hänföras till en
rörelseverksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt
arbete. Regeringsråten konstaterade vidare att idrottsföreningens
direkta och betydande åtgärder för konsertens tillkomst och
 genomförande väsentligen skett med ideella insatser och att
föreningens del av den ekonomiska vinsten av arrangemanget gått
till föreningens idrottsliga ungdomsverksamhet. Med hänsyn till
 detta ansågs det förhållandet att föreningen samverkat med ett
kommersiellt bolag inte utgöra ett hinder mot skattebefrielse för
föreningens inkomster av arrangemanget.

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

I Regeringsråtens dom den 7 juli 2005 (mål nr 6556-04) avgjor-
des frågan om idrottsföreningen SG-97 var skattskyldig för försäl-
jning av abonnemang till ett online-baserat virtuellt hockeyspel på
Internet, "Hockey Challenge". Regeringsråten delade Skatterätts-
nämndens bedömning att SG-97:s försäljning av spelabonnemang
beskattningen av ideella föreningar SOU 2006:23

till allmänheten inte var undantaget från skattskyldighet. Försäljning
ning en ansågs varken ha naturlig anknytning till föreningens all-
männityga ändamål eller utgöra en verksamhet som av hävd ut-
nyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete (jfr. RÅ 1989 ref.
124). Det skall tilläggas att frågan om inkomsterna kunde anses skattefria på grund av huvudsaklighetsrekvisitet inte prövades i målet.

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

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

**Stiftelse- och föreningsskattekommittén**

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

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


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

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

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

3.5 Ideella föreningars skattskyldighet för fastighetsinkomster

3.5.1 Inledning

Ideella föreningars inskränkta skattskyldighet gäller även för inkomster som kommer från innehav av fastighet. Reglerna om detta finns i 7 kap. 7 och 21 §§ IL. Om en förenings fastighetsinkomst
inte kvalificerar sig för skattefrihet enligt någon av dessa bestämmelser är inkomsten skattepliktig.

Av bestämmelserna framgår att en ideell förenings fastighetsinkomst kan undantas från beskattning om inkomsten kommer från antingen sådan allmäntnyttig verksamhet som avses i inkomstskattelagen eller i fastighetstaxeringslagen. Med allmäntnyttig verksamhet i inkomstskattelagens mening avses att föreningen till huvudsakliga del bedriver sådan allmäntnyttig verksamhet, exempelvis idrottslig verksamhet, som avses i 7 kap. 4 och 8 §§ IL. Med allmäntnyttig verksamhet i fastighetstaxeringslagen avses att föreningen använder fastigheten och därpå förekommande byggnad på ett sätt som gör att byggnaden vid fastighetstaxeringen skall inndelas som specialbyggnad. Som exempel på specialbyggnader kan nämnas sjukhus, idrottsanläggningar och skolor (2 kap. 2 § FTL). 

3.5.2 Inkomst från innehav av en fastighet som används i den allmäntnyttiga verksamheten

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

För att kunna avgöra om en fastighet till övervägande del används av föreningen i dess allmäntnyttiga verksamhet bör man enligt Skatteverket utgå från en eller flera av följande faktorer: arean, vo-
lymen, hyresvärdet, byggkostnaden och nyttjandetid vid blandad användning. De faktorer som enligt verket väger tyngst är arean och hyresvärdet, och som regel görs en sammanvägd bedömning av dessa faktorer. Användning av en fastighet eller en del av en fastighet som bostad åt t.ex. vaktmästare räknas inte som användning i den allmännyttiga verksamheten.

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

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

3.5.4 Inskränkta skattskyldighet för ägare av vissa fastigheter

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

SOU 2006:23

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

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

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

För ideella föreningar som inte anses allmännyttiga i inkomstskattelagens mening och för fastighetsägare i övrigt gäller enligt 7 kap. 21 tredje stycket IL att de undantas från skattskyldighet för inkomst i den mån fastigheten används i sådan allmännyttig verksamhet som avses i 3 kap. 4 § FTL. Till skillnad från de allmännyt-
tiga föreningarna är alltså inte hela inkomsten skattefri utan bara i den utsträckning fastigheten används för de kvalificerade ändamå- 

3.5.5 Behovet av att förändra reglerna om beskattning av olika fastighetsinkomster

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

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

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

3.6 Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag

3.6.1 Allmänt

När en idrottsförening betalar ut ersättning till någon som inte är idrottsutövare, skall föreningen betala arbetsgivaravgifter om ersättningen uppgår till 1 000 kronor eller mer per år, enligt samma regler som gäller för andra arbetsgivare, se 2 kap. 10, 11 och 14 §§ socialavgiftslagen (2000:980), SAL. En huvudprincip på socialavgiftsområdet är att ersättningar som är avsedda att täcka kostnader i arbetet inte är avgiftsgrundande. Denna princip uttrycks i 2 kap. 11 § SAL genom att kostnadsersättning likställs med ersättning för arbete om kostnadsersättningen inte skall undantas vid beräkningen av skatteavdrag enligt 8 kap. 19 och 20 §§ skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Genom hänvisningen till SBL innebär regeln att skatteavdrag inte skall göras och arbetsgivaravgifter inte skall betalas på ersättning i form av traktamente enligt 12 kap. 6 § IL så länge ersättningarna inte överstiger de schablonbelopp, som skall dras av vid inkomsttaxeringen, eller beträffande logi, den verkliga kostnaden. Traktamenten som överstiger vid inkomsttaxeringen avdragsgilla schablonbelopp skall jämställas med kontant lön för vilken arbetsgivaravgifter skall betalas.
När det gäller övriga kostnadsersättningar, t.ex. bilersättning för körning i tjänsten, gäller att arbetsgivaravgifter och skatteavdrag skall göras om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som mottagaren inte får dra av vid inkomsttaxeringen. Underlag för arbetsgivaravgifter är då hela ersättningen. Om det är uppenbart att ersättningen avser kostnader som överstiger avdragsgilt belopp skall arbetsgivaravgifter betalas på den överskutande delen, t.ex. för den del av bilersättning som överstiger 18 kronor för den som kör med egen bil i tjänsten (8 kap. 20 § SBL).

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

3.6.2 Ersättning till idrottsutövare

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


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

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

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

4.1 Sammanfattning

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

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

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

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

Om föreningen avtalar med annan juridisk eller fysisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade verksamheten, är föreningens inkomst från sådan verksamhet skattefri.
Bestämmelserna ovan gäller även för sådan inkomst som kommer från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet.

4.2 Uppdraget

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

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

4.3 Beskattningen av idrottsföreningars inkomst av näringsverksamhet

4.3.1 Principiella utgångspunkter

Ett problem som gäller inte bara för idrottsföreningar utan för ideella föreningar i allmänhet är vilka krav som skall vara uppfyllda för att inkomster av näringsverksamhet skall undantas från beskattning. En ideell föreningars inkomst av näringsverksamhet är enligt nuvarande regler befridd från inkomstskatt när den kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Skattebefrielsen gäller också för inkomst från innehav av fastighet som tillhör föreningen och som till övervägande
del används i föreningens ideella verksamhet (7 kap. 7 § andra stycket 2 och 3 IL).

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


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


Avgränsning av uppdraget i denna del

4.3.2 Betydelsen av ideellt arbete från föreningsmedlemmarna


1 Se avsnitt 2.3 om idrottens finansiering.
reklam, har idag ett sådant innehåll att de kräver medverkan av anställd personal som utbildats för ändamålet eller andra typer av specialister. Mot bakgrund av vad som ovan anförts anser vi att det inte bör uppställas något krav på att skattefri finansieringsverksamhet huvudsakligen skall bedrivas med hjälp av oavlönade medlemsinsatser. Ett sådant krav skulle sannolikt inskränka det skattefria området för idrottsföreningar. Vi väljer därför att inte lägga fram ett sådant förslag.

4.3.3 Kravet på naturlig anknytning

| Vårt förslag: | En ideell förening som bedriver eller främjar idrottslig verksamhet är skattskyldig bara för inkomst av sådan verksamhet som inte har kvalificerat sig för skattefrihet. En verksamhet är kvalificerad om den utgör ett direkt led i främjandet av det idrottsliga ändamålet eller har annan naturlig anknytning till sådant ändamål. Kravet på naturlig anknytning skall också anses uppfylt om sådan verksamhet har karaktären av service till medlemmarna, publik och andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten under förutsättning att serviceverksamheten bedrivs i tidsmässig och geografisk anslutning till den idrottsliga verksamheten. |

Sponsor-, reklam- och royaltyintäkter

Av lagtexten framgår att den ena sortens verksamhet som kan göra att rörelse- och fastighetsinkomster kan bli skattebefriade är sådan som är ett direkt led i främjandet av det allmännyttiga idrottsliga ändamålet (7 kap. 7 § andra stycket 2. IL). Rekvisitet naturlig anknytning innefattar ett krav på samband mellan näringsverksamheten och den idrottsliga verksamheten som föreningen bedriver eller främjar. Det starkaste sambandet föreligger i de fall då näringsverksamheten i sig innebär ett direkt fullföljande av föreningens ändamål, t.ex. när en förening anordnar idrottsstävlingar, och då verksamheten bedrivs i syfte att på annat sätt än rent ekonomiskt stödja den idrottsliga verksamheten. Kravet på naturlig anknytning medför således att exempelvis entréavgifter som åskådare betalar för att se en idrottsstävling är skattefria för föreningen.
Enligt nuvarande regler hänförs inkomster från sponsring och från verksamhet som består i att upplåta reklamutrymme på klubbdräkter, i föreningens samlingslokaler eller i och på en idrottsanläggning till verksamhet som av hävd anses skattefri som finansieringskälla för ideellt arbete. Sponsor- och reklamintäkter är mycket viktiga för många föreningars ekonomiska situation och möjligheter till utveckling. Det förekommer även att föreningar, förbund och SOK upplåter rätten att i reklamsammanhang utnyttja föreningens, förbundets eller SOK:s namn eller varumärke mot erhållande av del av vinsten i form av royalty. För SOK är dessa inkomster särskilt viktiga eftersom SOK inte på samma sätt som föreningar och förbund kan bygga upp sin finansiering kring tävlingar, events, lag/aktiva eller arenor. Med hänsyn till den tydliga och nära koppling som finns mellan den idrottsliga verksamheten och sponsor-, reklam- och royaltyintäkter av det här slaget anser vi att sådana inkomster bör ses som ett direkt utflode av den idrottsliga verksamheten. Skattefriheten bör därför ha sin grund i att den inkomstgivande verksamheten har naturlig anknytning till det idrottsliga ändamålet.

Skattefri serviceverksamhet


\[\text{Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 85.}\]
anknytning till ändamålet. Om verksamhet riktar sig mot allmänheten och bedrivs som en normal affärsverksamhet och således konkurrerar med liknande verksamhet, kan det dock finnas skäl att beskatta inkomsterna på vanligt sätt.


4.3.4 Skattefri finansieringsverksamhet – konkurrenssaspekt

<table>
<thead>
<tr>
<th>Vårt förslag:</th>
<th>En verksamhet skall anses kvalificerad för skattefrihet om den utgör en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten som föreningen bedriver eller främjar under förutsättning att finansieringsverksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt att skattebeteckningen i mer än ringa omfattning leder till en snedvidning av konkurrenserna med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet.</th>
</tr>
</thead>
</table>

110
Den avvägning som gjordes vid tillkomsten av nuvarande lagstiftning ledde till att de rent finansierande verksamheterna i begränsad omfattning ansågs skattebefriade. Lagstiftaren utgick från att de verksamheter som de ideella föreningarna traditionellt hade utnyttjat som finansieringskällor kunde undantas från beskattning utan skadeverkningar. Det antogs vara svårt att ständigvarande bedriva rent kommersiell verksamhet om verksamheten helt eller till större delen byggde på ideella arbetsinsatser. Det är sannolikt fortfarande så att traditionella och hävdvunna verksamheter såsom fester, basarer och lotterier m.m. inte leder till några påtagliga skadeverkningar i konkurrenshänseende. Den nuvarande lagtexten ger inget besked om vad som kan krävas beträffande verksamhetens form och omfattning eller när det gäller konkurrenssituationen.

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


Här skall tilläggas att skattefriheten på samma sätt som enligt nuvarande regler förutsätter att föreningen uppfyller fullföljdskrams- vet som är inriktat på att föreningens inkomster i skålig omfattning
skall användas i den ideella verksamheten. Fullföljdskravet innebär enligt etablerad praxis att föreningen sett över en femårsperiod skall använda ca 80 procent av avkastningen, inkl. överskott av skattefri näringsverksamhet, i den ideella verksamheten.3

4.3.5 Huvudsaklighetsbedömning

Vårt förslag: Den nuvarande huvudsaklighetsbedömningen slopas.

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


3 RÅ 2001 ref. 17.
4 Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag redovisas i bilaga 3.

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

I den skattehändelse vi föreslår finns inte huvudsaklighetsbedömningen kvar. Inkomst från verksamhet som inte klarar att kvalificera sig för skattefrihet kommer alltså att bli skattepliktig. För att skattehändelsen skall bli lättare att tillämpa och mer förutsebar än nuvarande regler är det viktigt att avgränsningen av en föreningens skattepliktiga verksamhet blir så tydlig och enkel som möjligt. Det förutsätter att verksamhetsbegreppet kan defineras på ett bra sätt. I inkomstskattelagen används inte termen förvärvskälla såsom tidigare i kommunalskattelagen. I stället används termen näringsverksamhet för att beteckna den verksamhet för vilken beräkningen...
görs, oavsett om detta är all den näringsverksamhet som skall be-
skattas hos den skattskyldige. Alla inkomster hos en juridisk per-
son hänförs dock till en enda näringsverksamhet, med undantag för
ideella föreningar som i vissa fall är begränsat skattskyldiga. Därför
används i inkomstskattelagen uttryckten självständig näringsverk-
samhet och en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet i de
fall det är fråga om att bestämma omfattningen av en allmännyttig
ideell förenings skattskyldighet.

Vid tillämpningen av den skattmodell som vi föreslår skall en
idrottsföreningars skattefria inkomster av kvalificerad verksamhet
avgränsas och behandlas för sig. Den skattepliktiga verksamheten
skall alltså anses självständig i förhållande till den skattefria verk-
samheten. För att avgränsa den skattefria verksamheten kan det
ibland bli nödvändigt att särskilja verksamheter som även har ett
inre sammanhang, dvs. verksamheter som är beroende av eller un-
derstöder varandra. Som exempel kan nämnas en idrottsförening
som bedriver en omfattande kioskrörelse som inte uppfyller kraven
för skattebefrielse. Inkomsten av denna verksamhet skall då be-
skattas oberoende av omfattningen av den skattefria verksamheten.

4.3.6 Särskilt om souvenirförsäljning

| Vårt förslag: Inkomst från souvenirförsäljning skall anses skattefri om värdet på souveniren inte överstiger två procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor. Om souvenirens värde är högre, är inkomsten skattefri bara om skattebefrielsen inte i mer än ringa omfattning leder till en snedvidning av konkurren-
se som bedriver likartad verksamhet. |
Idrottsföreningarnas försäljning av souvenirer har ökat markant under de senaste 10–15 åren och har blivit en allt viktigare inkomstkälla för många av de större föreningarna. Utvecklingen i Sverige följer en internationell trend. Försäljningen av souvenirer sker på olika sätt och på olika platser både med och utan anknytning till den plats där föreningen normalt bedriver sin idrottsverksamhet. Även försäljning genom samarbete med sportkedjor och andra kommersiella företag inom olika branscher förekommer. I takt med denna utveckling har frågan uppkommit hur souvenirförsäljningen skall bedömas skattemässigt.

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

4.3.7 Verksamhet genom annan juridisk eller fysisk person

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

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

5 Prisbasbeloppet är 2006 är 39 700 kronor.
6 RÅ 1993 ref. 100, RÅ 1999 ref. 50 och RÅ 2000 ref. 53.
området är det inte helt klart på vilket sätt och i vilken omfattning föreningen måste delta i den inkomstgivande verksamheten för att inkomsterna skall bli skattefria för föreningen. Att helt och hållet låta annan bedriva verksamheten är som huvudregel inte möjligt utan att skattefriheten går förlorad. Ifråga om bingospel har Regeringsrätten numera uttalat att inkomster av sådan verksamhet är undantaget från skattskyldighet även om bingoverksamheten bedrivits av ett serviceföretag genom en s.k. bingoallians. Regeringsrätten faste av allt att döma stor vikt vid att bingospel sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvanen finansieringskälla och att föreningar fått anpassa sig till de förändrade förhållanden som gäller för att få tillstånd till och bedriva bingoverksamhet.7 I de fall en idrottsförening avskilt delar av sin verksamhet till ett bolag råder inte något tvivel om att bolaget är skattepliktigt för den vinst verksamheten ger och som tillförs bolaget.

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

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

7 Regeringsrättens dom den 8 december 2005, i mål nr 7550-04. Domen behandlas utförligt i avsnitt 3.4.8.
i december 2005 det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet om att sådan inkomst var skattefri på den grunden att föreningen ifråga inte hade något inflytande över TV-produktionen som bedrevs av ett utländskt bolag.\(^8\) Det kan konstateras att inkomster från upplåtna TV-rättigheter och reklamplatser är mycket viktiga för många föreningars ekonomiska situation och möjligheter till utveckling. En näringsverksamhet som går ut på att en förening erbjuder allmänheten att ta emot exempelvis egna idrottstävlingar via TV eller motsvarande medium bör i skattehänseende jämställas med att ta emot betalande publik på arenan där tävlingen äger rum. Inkomster från försäljning av olika rättigheter bör vara skattefria under förutsättning att föreningen bedömer att den själv saknar möjlighet att bedriva verksamheten. Som exempel kan nämnas att det av tekniska och ekonomiska skäl inte är möjligt för en förening att anordna TV-sändningar.

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

4.3.8 Fastighetsinkomster

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

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

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

\(^8\) Rättsfallet redovisas i avsnitt 3.4.8.
bara skall vara skattskyldig för inkomst av verksamhet som inte har kvalificerat sig för skattefrihet. Fastigheter som innehåvs av juridiska personer redovisas alltid som näringsfastigheter i inkomstslaget näringsverksamhet (2 kap. 18 § IL). Skattereglerna för näringsverksamhet innebär att näringsfastigheter i allt väsentligt behandlas lika med annan näringsverksamhet. En verksamhet med eller utan fastighet skall anses kvalificerad för skattefrihet om den utgör ett direkt led i främjandet av den idrottsliga verksamhet eller har annan naturlig anknytning till sådan verksamhet eller utgör en finansieringskälla för den idrottsliga verksamheten. Finansieringsverksamheten får dock inte i mer än ringa omfattning konkurrera med näringsidkare som bedriver motsvarande skattepliktiga verksamhet.

Den nuvarande bestämmelsen i 7 kap. 7 § andra stycket 3. IL om skattefrihet för inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen behålls oförändrad. Bestämmelsens innehåll redovisas i avsnitt 3.5.2.
5   En ny skattemodell för idrottsföreningar med professionella utövare

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

5.1   Sammanfattning

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

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

5.2   Uppdraget

5.3 Riksidrottsförbundets kartläggning

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

5.4 Gällande regler

Enligt 7 kap. 7 § första stycket IL, är en ideell förening skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, förutsatt att föreningen uppfyller fyra i 7 kap. 8–13 §§ närmare angivna krav. Andamålskravet innebär att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga, exempelvis idrottsliga,
ändamål. Dessa ändamål får inte vara begränsade till föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen (8 §). **Verksamhetskravet** anger att föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose de i den nämnda bestämmelsen angivna ändamålen (9 §). **Fullföljds- kravet** innebär att föreningen, sett över en period av flera år, skall bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen på föreningens tillgångar (10 §). **Öppenhetskravet** anger att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens syfte eller annat (13 §).

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

I praxis (RÅ 83 1:63 I) har Skattebetalarnas förening ansetts som allmännyttig ideell förening då det huvudsakliga ändamålet varit allmännyttigt och då föreningens serviceverksamhet av ekonomisk karaktär ansetts utgöra endast ett ringa inslag i föreningens verksamhet. Vidare har Regeringsråten (RÅ 85 1:27) funnit ett båtsällskap begränsat skattskyldigt. Sällskapet bedrev förutom ungdomsarbete och tävlingsarrangemang en betydande verksamhet av ekonomisk natur med hamn- och varvsverksamhet. Denna verksamhet gällde uppdragning, förvaring och sjösättning av medlemmarnas båtar. Regeringsråten ansåg att endast storleken av kostnaderna i resultaträkningen inte hade någon avgörande betydelse för bedöm-
ningen av sällskapets inriktning. Den ideella verksamheten jämbom samordningen av medlemmarnas arbete med uppdragning och sjö-
sättning av båtarna ansågs i sin helhet ingå som ett led i fullföljan-
det av sällskapets syfte att främja båtsport.

5.5 Professionell idrott och allmännyttig verksamhet

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

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

Den professionella idrotten uppmärksamades även av Stiftelse-
och föreningsskattekommittén som i sitt slutbeteckande (SOU
1995:63) anförde följande:

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

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

En ny skattemodell för idrottsföreningar med professionella utövare

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

5.6 En ny skattemodell

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

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

5.6.1 Principiella utgångspunkter

Av förarbetena till nuvarande lagstiftning framgår att den principiella inställningen till professionell idrott har varit att den i sig inte är en verksamhet som motiverar en förmånlig skattebehandling. Det uttalades dock att så länge antalet professionella utövare är obetydligt jämfört med antalet aktiva föreningsmedlemmar bör det professionella inslaget inte äventyra en förmånlig skattebehandling. Efter lagstiftningens tillkomst har det professionella inslaget inom svensk idrott ökat successivt, både inom de individuella idrotterna och lagidrotterna. Idrotten har också fått ett kraftigt ökat kommersiellt intresse. Det mesta talar för att det professionella och det kommersiella inslaget inom svensk idrott kommer att bli ännu större i framtiden. Allt fler idrottsföreningar kommer sannolikt att hamna i en situation där det kan ifrågasättas om den verksamhet de bedriver uppfyller kraven för en skattegynnad behandling. Enligt uppgifter från Riksidrottsförbundet finns det för närvarande maximalt 1 000 idrottsföreningar i vilka det förekommer professionella idrottsutövare i den meningen att de får en väsentlig del av sin försörjning från den egna föreningen eller från det specialid-
rottsförbund som föreningen är medlem i. Av dessa 1 000 föreningar bedömer Riksidrottsförbundet att det finns ca 100 föreningar som har ett så stort antal professionella idrottsutövare att de kan ha problem med de i skattelagstiftningen uppställda kraven för att betraktas som begränsat skattskyldig.

Vårt uppdrag är att övervåga om och i vilken omfattning professionell idrott kan anses förenlig med en allmäntyttig verksamhet. Vi skall pröva hur stort utrymme för professionell idrott kan förloras i en idrottsförening. Av dessa 1 000 föreningar bedömer Riksidrottsförbundet att det finns ca 100 föreningar som är medlem i ett professionellt idrottsförening. Genom en sådan idrottsförening kan professionell idrott anses förenlig med en allmäntyttig verksamhet.


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


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

---

1 I inkomstskattelagen används uttrycket huvudsakligt för att uttrycka att något uppgår till ca 75 procent av helheten, prop. 1999/2000:2 del 2, s. 83.
2 Se avsnitt 3.6 om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag.

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


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

En ny skattemodell för idrottsföreningar med professionella utövare

SOU 2006:23

130


Den föreslagna skattemodellen innebär inte någon förändring av öppenhetskravet.

5.6.3 Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av skattemodellen


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

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

6.1 Sammanfattning


6.2 Inledning


6.3 Gällande regler

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

1 Prop. 2005/06:1, volym 1 s. 159.

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


Enligt 21 § RSL omfattar redovisningsperioden en eller två kalendermånader. Redovisningsperioden är en månad för de skattskyldiga som för närmast föregående beskattningsår redovisat eller skulle ha redovisat reklamskatt med minst 300 000 kronor. För övriga skattskyldiga är redovisningsperioden två månader om inte Skatteverket beslutat att redovisningsperioden skall vara ett helt
beskattningsår enligt 10 kap. 16 a § skattebetalningslagen (1997:483).

En idrottsförening som är registrerad som skattskyldig skall lämna deklaration för alla redovisningsperioder. Om några reklamskattepliktiga intäkter inte finns under en period skall ändå en deklaration lämnas in för den perioden. Föreningen redovisar då 0 kronor i skatt. Om beskattningsvärdet för ett helt år understiger 20000 kronor skall uppgifter om intäkterna lämnas i deklarationen, men själva skattebeloppet behöver inte betalas in.

6.4 Antalet skattskyldiga till reklamskatt

Enligt uppgifter från Skatteverket, Ludvikaenheten var det totala antalet registrerade skattskyldiga år 2004 ca 4550. De redovisade tillsammans drygt 900 miljoner kronor i reklamskatt. Av dessa redovisade ca 1000 en skatt på mer än 0 kronor men under 11000 kronor (beskattningsvärdet under 100 000 kronor), tillsammans knappt 6 miljoner kronor. I denna grupp fanns idrottsföreningar, aktiebolag, stiftelser, kommuner och enskilda personer. Gruppen dominerades av idrottsföreningar. Av det totala antalet registrerade skattskyldiga var det ca 1400 som redovisade 0 kronor i skatt. Även denna grupp dominerades av idrottsföreningar.

Av det totala antalet registrerade skattskyldiga var ca 2100 ideella föreningar. Gruppen ideella föreningar bestod till största delen av idrottsföreningar. Sammantaget redovisade de ca 72 miljoner kronor i reklamskatt. Det motsvarar ca 8 procent av de totala reklamskatteintäkterna. Av det totala antalet ideella föreningar var det knappt 600 som redovisade 0 kronor i skatt.2

6.5 Reklamskatten för ideella föreningar

| Vårt förslag: Reklamskatten för ideella föreningar slopas. |

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

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

Vid de kontakter som kommittén haft med idrottsrörelsen har framkommit att reklamskatten ger upphov till mycket administrativt arbete för de idrottsföreningar som är skattskyldiga till reklamskatt. Det har även framkommit att det med stor sannolikhet är många föreningar som inte betalar reklamskatt, trots att de är skyldiga att göra det. Kommittén har även tagit del av Skatteverkets slutrapport avseende kontroll av Idrottsföreningar 2003.1 Rapporten visar på anmärkningsvärt mycket fel i skattredovisningen och att det finns ett stort kontrollbehov när det gäller idrottsföreningars skatter och avgifter. Det gäller inte minst reklamskatten. Skatteverket bedömer att orsaken till dessa brister är en kombination av flera faktorer; Skatteverkets information till föreningarna måste förbättras, informationen när inte fram till de personer som skall beakta den, informationen ignoreras för att hålla kostnaden för administrationen nere, föreningarna väljer ett så smidigt arbetssätt som möjligt utan att kontrollera att det överensstämmer med gällande regler samt en hög arbetsbelastning hos de personer som sköter administrationen. Även om Skatteverkets rapport avser idrottsföreningar, kan det på goda grunder antas att den administrativa bördan är lika betungande för det ideella arbete som bedrivs inom ramen för andra ideella föreningar.


7 Skyldigheten att lämna kontrolluppgift

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

7.1 Sammanfattning

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

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

7.2 Inledning

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

7.3 Gällande regler


I 8 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229) finns regler om i vilken utsträckning tävlingsvinsten är skattefria. Som förutsättning för att tävlingsvinsten skall vara skattefria gäller att de inte hänför sig till anställning eller uppdrag, inte består av kontanter eller liknande, och avser minnesföremål eller har ett värde som understiger tre procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor.
SOU 2006:23 Skyldigheten att lämna kontrolluppgift

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

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

Från Riksidrottsförbundets egen skatteutredning kan ett exempel återges för att illustrera kontrolluppgiftsskyldigheten för idrottsföreningar.\footnote{Idrottens Skatteutredning – Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden år 2003.}

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

7.4 Beloppsgränsen bör höjas för allmännyttiga ideella föreningar

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

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


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

Arbetet inom det stora flertalet ideella föreningar kännetecknas av att enskilda personer samverkar för att främja sådana ändamål som utan vidare anses som allmännyttiga. Den svenska idrottsrörelsen beräknas ha ca tre miljoner medlemmar och ca 600 000 ideellt verksamma ledare som varje år ägnar minst 140 miljoner timmar åt idrotten. En undersökning om idrottens föreningsledare som Riksidrottsförbundet låtit göra år 2003 visar att föreningskassörerna lade ned i snitt 20–25 timmar i månaden på föreningens ekonomi och administration. Det administrativa arbetet som idrottens föreningsledare lägger ned gäller inte sällan i motsvarande grad för ideella föreningar som ägnar sig åt annan verksamhet än idrott. Det är angeläget att skattelagstiftningen så långt det är möjligt utformas så att det ideella föreningsarbete underlättas utan onödiga administrativa pålagor. Samtidigt är det viktigt att reglerna inte öppnar för skatteunddragande som kan vara svårt att stoppa. De som idag omfattas av beloppsgränsen 1 000 kronor är i huvudsak privatpersoner som förväntas ha ringa eller ingen erfarenhet av uppgiftslämnande. Beloppsgränsen är avsedd att underlätta för dessa. Samma argument kan anföras till förmån för det ideella arbetet som avanceras av allmännyttiga ideella föreningar. För att underlätta det administrativa arbetet för dessa ideella föreningar bör därfor beloppsgränsen anpassas till vad som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och att göra skatteavdrag. Beloppsgränsen bör således höjas till 1 000 kronor. I syfte att motverka ris-
ken för skatteunddragande bör den höjda beloppssgränsen begränsas till ersättningar som betalas ut av sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket inomstskattelagen, dvs. allmännyttiga ideella föreningar, under förutsättning att ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet, att skatteavdrag inte har gjorts, och att det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året. Ersättningar och förmåner under 1 000 kronor är dock fortfarande skattepliktiga för mottagaren.
8 Tjänsteställe inom idrotten

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

8.1 Sammanfattning

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

8.2 Inledning


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

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

8.3 Allmänt om beskattningen

8.3.1 Idrottsutövares inkomster

Vid inkomsttaxeringen skall enligt 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, löner, arvoden, kostnadserättningar, pensioner, förmåner och alla andra ersättningar som erhålls på grund av tjänstes uppgift som intäkt, om inte något annat anges i 8 och 11 kap. IL. Ersättningar i samband idrottslig verksamhet beskattas vanligtvis i inkomstslaget tjänst. Endast i undantagsfall sker beskattning enligt
de regler som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Till tjanst hänförs fast eller tillfälligt anställning och stadigvarande eller tillfälliga uppdrag eller därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet i samband med tävling och träning m.m.

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

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

När det gäller ersättning för kostnader i samband med tävlingar, träningar och kurser o.d. gäller att traktamentsersättning på den vanliga verksamhetsorten eller utan samband med övernattning ses som lön, inte kostnadsersättning. Sådan traktamentsersättning är alltså skattepliktig. Beträffande vissa kostnadsersättningar följer av 3 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självalklärerationer och kontrolluppgifter att mottagaren inte behöver redovisa dem i självalklärerationen. Det gäller
– kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänna transportmedel, hyrbil eller taxi, motsvarande gjorda utlägg.
– kostnadsersättning för logi vid tjänsteresa, motsvarande gjorda utlägg,
– representationersättning, motsvarande gjorda utlägg,
– traktamentsersättning och ersättning för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten som inte överstiger fastställda schablonbelopp.


Bakgrunden till dessa nya regler är de konsekvenser som kunde uppstå exempelvis när personer som medverkade i debattprogram i TV och som enda ersättning fick resan betald. På grund av avdragsbegränsningen på 7 000 kronor kunde det då inträffa att den medverkande i praktiken "fick betala" för sin medverkan. Dessutom var arbetsgivaren skyldig att betala arbetsgivaravgifter för värdet på resan.

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

\(^1\) Avdraget för resor med egen bil till och från arbetet och i tjänsten har från och med den 1 januari 2006 höjts från 17 kronor per mil till 18 kronor per mil. (prop. 2005/06:1, bet. 2005/06:FiU1 och SFS 2005:826.)
8.3.2 Idrottsutövares avdrag

Huvudregel

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

Andra utgifter och idrottsschablonen


Om idrottsutövaren har haft utgifter för sin idrott, men inte kan styrka utgifterna, kan de beräknas enligt schablon till högst 3 000 kronor per år. Detta förutsätter att idrottsutövaren har haft idrottsinkomster som uppgår till 3 000 kronor eller mer. I Skatteverkets meddelande SKV M 2005:3 anges att en förutsättning för schablonavdrag är att idrottsutövaren själv svarat för den huvud-
sakliga delen av kostnaderna för den idrottsliga verksamheten. Schablonavdraget gäller normalt inte idrottsutövare vars inkomster från föreningar m.m. närmast kan jämföras med anställningsinkomster, t.ex. kontraktshäl- eller hel- eller deltidsanställda trä- nare och spelare på elitnivå eller närmast därunder. I dessa fall medges avdrag med styrkt kostnader.

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

8.4 Tjänsteresa och tjänsteställe

8.4.1 Allmänt


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

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

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

För dem som under en begränsad tid arbetar vid Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men får den huvudsakliga delen av lönen för arbetet från annan arbetsgivare
gäller särskilda regler i fråga om tjänsteställe. De skall, om de begär det, under längst tre år anses ha sitt tjänsteställe hos den arbetsgi-
vare som betalar den huvudsakliga delen av lönen. För en sådan
person gäller vidare att, om bostaden på arbetsorten är tillfällig och
beror enbart på tjänsteutövningen, den inte anses som sådan bostad
som avses vid bestämmandet av vad som utgör den vanliga verks-
ksamhetsorten, under förutsättning att han eller hon har en annan
permanent bostad (12 kap. 9 § IL).

I detta sammanhang skall även nämnas Skatteverkets skrivelse
den 4 juli 2005 (dnr 130 367729-05/111) som behandlar frågan om
tjänsteställe för personal med växlande arbetsplatser. Skatteverkets
bedömning är att för vissa fast anställda vid bemanningsföretag bör
bostaden vara tjänsteställe. Detta bör enligt verket även gälla fast
anställda vid företag som arbetar under förhållanden som liknar de
som råder vid bemanningsföretagen. En förutsättning för detta är
att arbetsplatserna hela tiden växlar och att arbetstagaren står till
arbetsgivarens förfogande även under uppehåll mellan uppdragen.

För fast anställda vid bemanningsföretag eller liknande som anställs
för att upprätthålla en viss funktion vid ett kundföretag, anser
Skatteverket, att arbetsplatsen vid kundföretaget är tjänsteställe.

När personer anställs av bemanningsföretag eller liknande för att
under anställningstiden utföra arbete vid en viss angiven arbetsplats
utgör denna plats tjänsteställe.

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

Idrottsutövare

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

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

Idrottsdomare

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

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

8.5 Tjänsteställe för idrottsdomare och därmed
jämställda tävlingsfunktionärer

Vårt förslag: För idrottsdomare och därmed jämställda tävlings-
funktionärer anses bostaden som tjänsteställe, om arbetet som re-
gel utförs på olika platser.

Utgångspunkter

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

För de som har kortvariga arbeten eller uppdrag, vilket det ofta
är fråga om för många idrottsutövare och funktionärer, gäller i all-
mänhet att arbetsorten är tjänsteställe. Det innebär att de resor de
gör till den ordinarie platsen för idrottsutövandet betraktas som
resor mellan bostaden och arbetsplatsen. För sådana arbetsresor gäller en avdragsbegränsning på 7 000 kronor. Bestämmelserna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa är i dessa fall inte tillämpliga.


Idrottsdomares och därmed jämställda tävlingsfunktionärers arbetssituation

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

I det följande jämställs därför idrottsdomare och tävlingsfunktions-
ärer med likartade arbetsuppgifter.

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

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

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

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

---

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

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

9.1 Sammanfattning

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

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

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


9.3  Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform

9.3.1  Gällande regler

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


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

9.3.2 Praxis

När det gäller självstälighetskravet är RÅ 2001 ref. 25 klargörande. Regeringsråten fastställde ett förhandsbesked där Skatte-rättsnämnden funnit att en avbytare inom jordbruket ansågs be-driva näringsverksamhet. I rättsfallet finns en utförlig genomgång av avgränsningen mellan inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst. Där anförs bl.a. följande:

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

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


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

SOU 2006:23


I RÅ 2001 ref. 60 som handlar om advokatverksamhet samman- fattade Regeringsrätten rättsläget på följande sätt.

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

Detta har i princip gällt också för idrottsutövare. I RSV/FB Dt 1986:9 prövades frågan om inkomster som hade sitt ursprung i elitidrottsverksamhet med skatterättslig verkan kunde redovisas i ett av idrottshammaren A helägt aktiebolag, X AB. Enligt förutsätt- ningarna skulle de inkomster och utgifter som direkt hänförde sig A:s tävlingsverksamhet redovisas som inkomst av tjänst. I X AB skulle tecknas avtal, utöver vad som gällde för den direkta tävlings- verksamheten, med avseende på produktutveckling, marknadsför- ring, information m.m. Syftet med bolagsbildningen var att ge A möjlighet till en mera planerad och framåtriktad verksamhet än vad direkta anställningsavtal mellan A och uppdragsgivarna skulle ge.
Rättsnämnden konstaterade att bolagets planerade verksamhet främst gick ut på att på olika sätt ta till vara den goodwill som A skapat genom sin idrottsutövning. Enligt praxis fanns inte hinder att utöva sådan verksamhet i aktiebolagsform. En förutsättning var dock att rättsförhållandet mellan A och X AB reglerades i avtal, att X AB uppträdde som part gentemot uppdragsgivarna och att bolaget uppbar ersättningen för utförda uppdrag. Förhandsbeskedet överklagades inte.

I ett helt nyligen avgjort förhandsbesked tog Skatterättsnämnden ställning till frågan om idrottstövaren K H eller hans helägda aktiebolag skall beskattas för de prispengar och andra inkomster som bolaget kan komma att uppbära med anledning av K H:s idrottssutövning. Skatterättsnämnden anförde att det i princip inte fanns något hinder mot att i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. En förutsättning för att inkomsten av verksamheten skall beskattas hos bolaget och inte direkt hos aktieägaren har dock varit att det av omständigheterna klart framgått att det är bolaget – och inte aktieägaren personligen – som har bedrivit verksamheten. Denna utveckling av praxis har lett till att fria yrken nära förbundna med utövarens person – exempelvis läkare, tandläkare, revisorer samt utövare av litterär eller konstnärlig verksamhet som författare, skådespelare, musiker m.fl. – ansetts kunna bedrivas genom ett aktiebolag. Det torde enligt Skatterättsnämnden också förhålla sig så att denna möjlighet i princip även står öppen för idrottsmän. Regeringsrätten anförde, efter överklagande, att frågan om beskattningen skall ske hos bolaget eller hos ägaren personligen har regelmässigt avgjorts på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Regeringsrätten undanröjde emellertid det aktuella förhandsbeskedet med motiveringen att de omständigheter som skulle läggas till grund för prövningen av frågan om det var idrottstövaren K H eller aktiebolaget som skulle beskattas för de prispengar och andra inkomster som kunde komma att uppbäras av bolaget, inte var tillräckligt klarlagda (Regeringsrättens beslut den 3 november 2004 i mål nr 3565-03).
9.3.3 "3:12-utredningen"


9.3.4 Skatteverkets styrsignal

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


9.3.6 Slutsatser

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

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

9.4 Idrottsutövares särskilda pensionsmöjligheter

9.4.1 Inledning


9.4.2 Nuvarande regelsystem


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

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

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

Någon enhetlig och utoverande definition av begreppet pension finns inte inom skatterätten. Allmänt sett är det fråga om en uppskjuten ersättning för tidigare utförda arbete. För att det skall vara fråga om pension torde normalt gälla att en viss typ av förvärvsverksamhet skall ha upphört. När det gäller tjänstepensioner och de tryggandeformer som berättigar till skattemässiga avdrag vid avsättningen har lagstiftaren som tidigare framgått satt upp
Bör ett idrottsutövarkonto införas – våra överväganden SOU 2006:23

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

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

Genom avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel beskrivas avkastningen på pensionsmedel och sparande i försäkringar. Skattesatsen för pensionssparande är i dag 15 procent på pensionsmedel jämfört med 30 procent som gäller för annat sparande.

9.4.3 Idrottsföreningars pensionslöften

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

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

2 Numerar gäller sedan år 1991 den s.k. halva prisbasbeloppregeln. Ideella föreningar som är skattebefriade enligt reglerna i 7 kap. 7–13 §§ IL och vars huvudsakliga syfte är att främja idrottslig verksamhet, är enligt 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (2000:980) befriade från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och att göra skatteavdrag, 5 kap. 3 § skattebetalningslagen) på ersättning till en idrottsutövare, om ersättningen understiger ett halvt prisbasbelopp per mottagare. Om ersättningen uppgår till ett halvt prisbasbelopp eller mer, skall avgifter betalas på hela beloppet.
det att särskild löneskatt skall betalas i stället för de åtta procent högre socialavgifterna. För idrottsutövaren innebär det en möjlighet att periodisera en del av sina inkomster till efter idrottskarriären. På det sättet kan både inkomsten och skatten jämnas ut och fördelas på flera år.

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


Idrottsföreningar som bedriver verksamhet huvudsakligen i enlighet med sitt ändamål är i princip befriade från inkomstskatt. Av skattebefrielsen följer att idrottsföreningar inte har något skatte-mässigt intresse av att pensionskostnaden berättigar till avdrag. Många idrottsföreningar har därför bildat pensionsstiftelser till vilka de regelbundet sätter av medel för att säkerställa utfästelse om idrottspension. Den stora fördelen med avsättning till stiftelse är att det möjliggörs en lägre pensionsålder än 55 år, dvs. pensionen kan falla ut i samband med att idrottskarriären är slut under förutsättning att utbetalningstiden inte är kortare än fem år och att utbetalningarna inte är större i början än i slutet av pensionsperioden.

Idrottsutövaren betalar inkomstskatt som vanligt. För idrottsföreningen är det ekonomiskt fördelaktigt eftersom avsättningen till pensionsstiftelsen endast belastas med särskild löneskatt.

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

---

3 Se kapitel 3.

4 RÅ 1990 ref. 95 och RSV FB/Dt 1985:22.
om en framtida utbetalning och mycket kan hända innan det är tid för föreningen att infria utfästelsen, säkerställs ofta direktpensionen med en kapitalförsäkring som är pantsatt till idrottsutövaren. På så sätt skyddas idrottsutövaren mot eventuella ekonomiska svårigheter som föreningen kan hamna i.\(^5\)


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

9.5 Skogskonto och Upphovsmannakonto

9.5.1 Inledning

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

\(^5\) Se RÅ 2001 not. 166.
skattningen är att skogsintäkt och intäkt i egenskap av upphovsmann sätts in på ett särskilt bankkonto.

9.5.2 Skogskonto

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


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

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

9.5.3 Upphovsmannakonto

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

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

Uttag från ett upphovsmannakonto får göras tidigast fyra måna-
der efter insättningstiden. Ett uttag får avse hela det innestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor. 
Sedan sex år har gått från ingången av det år då insättning senast skulle göras, skall kreditinstitutet betala ut kvarstående medel. Ut-
tag från ett upphovsmannakonto skall tas upp som intäkt i in-
komstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget eller utbetalningen görs. Även när det gäller upphovsmannakontot finns
bestämmelser om att överlättelse och pantsättning av medel på kontot utlöser beskattning.

9.6 Idrottsfonder i Finland och Norge

9.6.1 Finland


Bakgrund


Lagidrottarens beskattningsproblem hänger samman med att en relativt hög inkomst ackumuleras under ett fåtal år, ofta under den
tid andra ungdomar använder på studier och yrkesetablering. När idrottskarriären är slut måste idrottaren starta en ny karriär, varvid inkomsterna ofta minskar drastiskt, åtminstone till en början. En frivilligt sparande av inkomst efter skatt är kanske inte det första en ung idrottare tänker på.

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

En bidragande orsak till den beskrivna utvecklingen var den tidi- gare uppdelningen av idrottsutövandet i professionellt utövande och amatöridrott. Idrottsinkomster kunde då inte upprivas utan risk för att idrottsutövarens kunde uteslutas från vissa tävlingar. Gråzonen gällande idrottarnas inkomstbeskattnings höll på att skapa en prestigeförlust för såväl toppidrotten som den finska id- rotten i stort.


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

Regelverket och kontrollen

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


Idrottsskomst

Tanken är att i stort sett alla idrottsrelaterade inkomster samt inkomster från sponsoravtal skall vara möjliga att fonda. Arvoden från böcker eller programnärdsarvoden och dylika anses emellertid inte vara idrottsrelaterade. Fondering av sponsorpengar förutsätter
ett trepartsavtal, där parterna är idrottaren, förbundet och spon-
sorn. Tvåpartsavtal mellan idrottaren och sponsorn inkomstbe-
skattas på vanligt sätt. För att undvika dubbelbeskattning, kan in-
komster från internationella tävlingar och annan internationell in-
komst inte fonderas, medan dessa i allmänhet redan beskattats i det
land där inkomsten kommer ifrån. Inte heller av myndigheter be-
viljade stipendier eller av förbunden betalade träningsbidrag kan
fonderas.

Träningsfonden

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

En viktig fråga är att avgöra, när en kostnad skall anses som
normal levnadskostnad, som kan betalas först av beskattad in-
komst. Finlands Idrott har tillsammans med Skattestyrelsen utar-
betat en normalrutin, som gäller i de flesta fall. Vissa problem har
uppstått t.ex. vad gäller ersättning för inköp av mobiltelefoner,
kostnader för familjemedlemmars resor, mera skrymmande idro-
tssutövande näringsredskap eller näringssubstanser. I tveksamma fall kan idrotsutöva-
ren begära ett utlätande från Skattestyrelsen, huruvida en viss kost-
nad är idrottsrelaterad.

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

Fonden fungerar i arbetsgivares ställe så att nödvändiga redovis-
ningar till myndigheter angående skatteavdrag, utbetalningar och

**Idrottsutövarfonden**


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

Allmänt

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


Idrottsfonden

De särskilda idrottsförbundens fonder skall utformas i enlighet med de standardvillkor som finns på området och som reglerar hur medlen skall förvaltas och på vilket sätt insättningar och uttag skall ske. Standardvillkoren föreskrivs att den ersättning som en idrottsutövare får från reklam, sponsorer, prispengar eller annan ekonomisk ersättning som utgår till idrottsutövarens personliga inbetalas till idrottsutövarens konto i respektive specialförbunds idrottsfond. Under den aktiva idrottskarriären har id-
rottstötövaren möjlighet att ta ut pengar från fonden för idrottsrelaterade kostnader och som kompensation för inkomstbortfall. Utbetalningen skall godkännas av förbundet. När idrottstötövaren slutar sin aktiva karriär skall innestående medel inklusive avkastning betalas ut till idrottstötövaren i lika stora delar varje år och under minst sex år.

**Förmögenhet**

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

**Inkomster**


**Avdrag**

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

**Fördelar med fonden**

Idrottstfonden för aktiva idrottstötövare innebär flera fördelar jämfört med de ordinarie skattereglerna för tjänsteinkomster:

Idrottstötövaren betalar inte skatt på sina idrottsinkomster förrän uttag görs från fonden, vilket innebär en skattekredit eftersom uttagen kan fördelas på flera år.
Idrottsutövaren får en jämnare beskattning av sin idrottsin-
komster eftersom det är möjligt att undvika den progressivitet som
finns i skattesystemet.

Nackdelar med fonden

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

Den praktiska tillämpningen

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

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

9.8 Bör ett system med idrottsutövarkonto införas?

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

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

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

Idrottskattekommittén har fått uppdraget att överväga behovet och lämpligheten av att införa någon form av idrottskonto eller liknade som möjliggör för professionella idrottsutövare att fördela sina inkomster som inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet över en längre tid än den aktiva idrottskarriären. Det handlar alltså om en alternativ skattemodell för de professionella idrottsutövare som får sina idrottsinkomster beskattade i inkomstslaget tjänst. Syftet med en sådan modell skall enligt direktiven vara att underlätta de ekonomiska förutsättningarna för idrottsutövare att efter idrottskarriärenens slut återuppta studier eller inleda en ny yrkeskarriär. I våra överväganden skall vi beakta kraven på en likformig beskattning och vilka följer en sådan modell kan få i förhål-
lande till andra yrkesgrupper vars inkomster varierar kraftigt över tiden. Rättvise- och legitimitetsskäl skall uppmärksammas särskilt.


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

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

---

6 Se avsnitt 9.4.3.
idrottslig verksamhet i form av eget idrottsutövande och tjänster förknippade med idrott. När det gäller bolagslösningen, som främst utnyttjas av individuella idrottare, råder en viss osäkerhet kring frågan i vilken utsträckning det är möjligt att redovisa start- och prispengar, dvs. inkomster av mer personlig karaktär, i bolaget. Praxis ger enligt vår mening vid handen att en förutsättning för att inkomster av sådant slag skall kunna beskattas i bolaget och inte direkt hos ägaren är att bolaget uppträder som part i ekonomiskt hänseende gentemot tävlingsarrangörer och andra uppdragsgivare. Det skall alltså klart framgå av omständigheterna att det är bolaget och inte ägaren som bedriver verksamheten. Denna uppfattning stöds av Skatteverket som i den ovan redovisade styrsignalen har funnit att en idrottsutövare i skatterättslig mening kan bedriva sin idrottsliga verksamhet i bolagsform, förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Rättssläget kan emellertid inte anses klarlagt.

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

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

SOU 2006:23


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


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

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


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

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

10.1 Syftet med ett idrottsutövarkonto

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

10.2 Förslagets innehåll och utformning

| Vårt förslag: Fysisk person som har intäkt i egenskap av idrottsutövare (idrottsutövarintäkt) får dra av belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (idrottsutövarkonto). Avdrag får inte göras för intäkt i form av lön eller annan inkomst som erhålls på grund av anställning. |
| Uttag från ett idrottsutövarkonto anses inte som idrottsutövarintäkt. |
Som förutsättning för avdrag gäller att den skatتسkylige är obegränsat skatتسkylig vid beskattningsårets utgång.

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

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

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


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

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

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

10.3 Avdragets storlek

\[\text{Vårt förslag: Avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar idrottsutövarintäkten.}\]

Avdrag får göras högst med ett belopp som motsvarar idrottsutövarintäkten. Det innebär att beskattningen av idrottsutövarintäkterna skjuts upp till de beskattningsår som uttag från kontot görs. I övrigt innehåller bestämmelserna inte några begränsningar för hur stora eller små belopp som får sättas in på ett idrottsutövarkonto. Progressiviteten i beskattningen innebär emellertid att det inte finns några skattemässiga fördelar med ett idrottsutövarkonto så länge inkomsterna understiger den nedre bryt-
punkten som före grundavdrag uppgår till 313 000 kronor per år (inkomstäret 2005).

10.4 Insättning på kontot

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

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

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

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


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

_Hur skall avkastningen på kontot beskattas?_

10.5 Uttag från kontot

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

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

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

**Huvudförslag**


För den enskilde idrottsutövaren innebär möjligheten att skjuta upp beskattningen av vissa av sina idrottsinkomster en betydande skatteförmån, speciellt för de idrottsutövare som kan utnyttja systemet i stor utsträckning. Hur stor skatteförmånén blir beror på hur stora belopp som sätts in och hur länge medlen blir kvar på kontot. En idrottsutövare som inte använder kontot på avsett sätt,
dvs. tar ut medel från kontot efter kort tid, kommer inte att uppnå några nämnbara skattefördelar.

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

**Alternativa uttagsbestämmelser**

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

1. insatta medel på kontot under två på varandra följande år understiger exempelvis ett prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (39 700 kronor år 2006) **eller**
2. idrottsutövarens till sitt förbund anmält att karriären är slut.

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

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

**10.6 Byte av kreditinstitut**

| Vårt förslag: Medel på ett idrottsutövarkonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det innesatta beloppet direkt föras över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.  
När kontomedel föras över skall det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet skall kunna fullgöra sina skyldigheter enligt detta kapitel och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter. |

10.7 Överlåtelse, pantsättning och dödsfall

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

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

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


10.8Utflyttning

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

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


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

Det är angeläget att det svenska regelsystemet utformas på ett sådant sätt, att det inte utan vidare går att undvika svensk beskattning genom att flytta utomlands. Huvudregeln vid utflyttning från Sverige är att en person som tidigare har varit bosatt i Sverige (obeegränsat skattskyldig), alltjämt skall anses obeegränsat skattskyldig i Sverige, om han har väsentlig anknytning hit (3 kap. 3 § första stycket 3. IL). Det finns även en presumtionsregel, den s.k. femårs-
regeln, som innebär att under fem år från den dag då en person reste från Sverige är det den personen som har bevisbördan för att han saknar väsentlig anknytning hit. Presumptionsregeln förutsätter emellertid att personen i fråga är svensk medborgare eller att han under minst tio år före utflyttningen antingen har varit bosatt här eller stadigvarande vistats här.


Vi anser att det är angeläget att Sverige behåller beskattningsrätten över uttag som görs från ett idrottsutövarkonto, oavsett om den skattskyldige är bosatt i Sverige eller inte. Det bör därför göras ett tillägg i 3 kap. 18 § IL som innebär att om den skattskyldige flyttat ut från Sverige och vid beskattningsårets utgång inte längre är obegränsat skattskyldig här (begränsat skattskyldig), skall uttag som görs från idrottsutövarkonto även fortsättningsvis beskattas i inkomstslaget tjänst. Vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten skall den skattskyldige i dessa fall ha rätt till grundavdrag. Detta skall gälla också för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige endast under en del av beskattningsåret. Den kommunala skattesatsen skall i dessa fall motsvara den genomsnittliga skattesats som för beskattningsåret tillämpas i kommunerna och landstingen.
10.9 Arbetsgivaravgift, skatteavdrag och kontrolluppgift


10.10 Halva prisbasbeloppsregeln


10.11 Förmögenhetsskatt

Vid beräkning av idrottsutövarens skattepliktiga förmögenhet skall inte behållning på idrottsutövarkonto tas upp.
11 Konsekvenser av förslagen

I detta kapitel redovisas olika konsekvenser av kommitténs förslag.

11.1 Allmänt

Kommittéer och särskilda utredare skall enligt kommittéförordningen (1998:1474) redovisa de konsekvenser som förslagen i ett betänkande kan leda till.

I 14 § kommittéförordningen anges att om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda skall en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällesekonomiska konsekvenser i övrigt skall dessa redovisas. När det gäller kostnadsökningar och intäktsminskningar för staten, kommuner eller landsting skall utredningen föreslå en finansiering.

I 15 § kommittéförordningen sägs att om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen skall konsekvenserna också i detta avseende anges i betänkandet. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

11.2 Uppgifter om taxering av ideella föreningar

För att få en uppfattning om hur olika typer av skatter belastar ideella föreningar har kommittén inhämtat uppgifter om taxering av ideella föreningar från Skatteverket. Uppgifterna avser taxeringsåret 2005 och redovisas i sin helhet i bilaga 4 till betänkandet. Taxeringsuppgifter om reklamiskt redovisas för sig i kapitel 6.
Kommitténs huvuduppgift är att göra en översyn av bestämmelserna om inkomstskatt som berör ideella föreningar med idrottsliga ändamål. Kommitténs uppfattning är dock att vissa av de förändringar som föreslås ifråga om inkomstskatt, efter erforderlig beredning inom Regeringskansliet, skall kunna omsättas till att gälla generellt för alla ideella föreningar (se avsnitt 4.3.1).

Skatteverket har tyvärr inte möjlighet att särskilja idrottsföreningar i sin databas. Däremot har verket uppgifter om taxering av idrottsföreningar i Stockholm. Antalet idrottsföreningar i Stockholm som Skatteverket har uppgifter om uppgår till 1 864, vilket motsvarar ca 9 procent av de totalt ca 21 000 idrottsföreningarna i landet.


11.3 Statsfinansiella effekter av våra förslag och finansiering

Idrottsföreningars inkomstbeskattning

De förslag som läggs fram i betänkandet innebär i stora delar en anpassning av regelverket till de förutsättningar som gäller för den moderna idrottsrörelsen. I vissa fall är det fråga om preciserings av nuvarande lagstiftning och en kodifiering av praxis. Här kan nämnas förslagen som gäller beskattningsen av idrottsföreningars inkomster av näringsverksamhet som har naturlig anknytning till den idrottsliga verksamheten, den föreslagna skattemodellen för id-
rottssföringar med professionella utövare samt förslaget som klargör i vilka fall det är möjligt för idrottssföringar att helt eller delvis låta annan fysisk eller juridisk person bedriva den kvalificerade näringsverksamheten. Vår bedömning är att dessa förslag inte leder till några eller endast försvarbara statsfinansiella effekter.


Reklamskatten

Förslaget om idrottsdomares och tävlingsfunktionärs tjänsteställe


Idrottsutövarkonto


1 Beräkningen av den genomsnittliga marginalskatten för inkomst av tjänst har gjorts av Finansdepartementet.
Konsekvenser av förslagen SOU 2006:23

avsättningsbeloppet har därför inkomstindexerats med förväntad inflation.2


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

---

2 Den förväntade inflationen motsvarar Riksbankens inflationsmål på 2 procent.
De fonderingar som i dag förekommer i föreningar och förbund har också den nackdelen att de skapar en otrygghet för idrottsutövaren eftersom idrottsutövaren i en situation där föreningen eller förbundet har dålig ekonomi eller till och med är på obestånd riskerar att inte komma åt sina fonderade medel.

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

### 11.4 Administrativa förenklingar

Under utredningsarbetet har vi kunnat konstatera att det finns ett behov av att kommittén även behandlar idrottsföreningars skyldighet att betala reklamskatt och lämna kontrolluppgift. De nuvarande reglerna på dessa områden medför ett omfattande administrativt arbete för ideella föreningar i allmänhet och för idrottsföreningar i synnerhet. För att minska den administrativa bördan föreslår vi att reklamskatten för ideella föreningar svalpas helt. Den statsfinansiella effekten av detta förslag redovisas i föregående avsnitt. Vi föreslår vidare att beloppsgränsen för skyldigheten att lämna kontrolluppgift för allmännyttiga ideella föreningar anpassas till vad som gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag. Beloppsgränsen bör därför höjas från nuvarande 100 kronor till 1 000 kronor. I syfte att motverka risken för skatteundantagande bör den höjda beloppsgränsen begränsas till ersättningar som betalas ut av allmännyttiga ideella föreningar, under förutsättning att ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet, skatteavdrag inte har gjorts, och det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året.

Vi bedömer även att våra förslag till förändringar i fråga om idrottsföreningars inkomstbeskattning kommer att bidra till att minska de gränsdragningsproblem och andra tillämpningssvårigheter som nuvarande regler har gett upphov till.
11.5 Idrotspolitiska effekter


11.6 Övriga konsekvenser

Utöver vad vi redovisat ovan bedömer vi att våra förslag inte får några särskilda konsekvenser.
Våra förslag

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.
Författningskommentar

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

10 a §

Bestämmelsen är ny och innebär att en ideell förening inte är skattskyldig till reklamskatt. 
Våra överväganden finns i avsnitt 6.5.

Ikraftträdandebestämmelsen

Förslaget att avskaffa reklamskattens för ideella föreningar föreslås träda i kraft den 1 januari 2007. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

1 §

Paragrafen har kompletterats med en ny punkt 3.
Av punkten 3 framgår att skatt enligt denna lag betalas till staten även för ränta på idrottsutövarkonto.
3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

8 §
Paragrafens första stycke har kompletterats med en ny punkt 8.
Den nya punkten föranleds av vårt förslag att uttag från idrottsutövarkonto skall beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) som intäkt i inkomstslagen tjänst.

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

4 kap.

8 §
I paragrafens första stycke görs en följdändring i anledning av vårt förslag att i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) införa två nya paragrafer, 13 a och 13 b §§.

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

3 §
I paragrafens första stycke punkten 10 har ett tillägg gjorts som innebär att vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten skall behållning på idrottsutövarkonto inte tas upp som tillgång.

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

2 kap.

1 §
Paragrafen har kompletterats med en uppgift om att begreppet kvalificerad verksamhet förklaras i 7 kap. 13 a och 13 b §§.
3 kap.

18 §


Den nya punkten innebär att om en skattskyldig flyttat ut från Sverige och vid beskattningsårets utgång inte längre är obegränsat skattskyldig här (begränsat skattskyldig), skall uttag som görs från idrottsutövarkonto även fortsättningsvis beskattas i inkomstslaget tjänst.

7 kap.

7 §

Paragrafens tredje stycke har kompletterats med en hänvisning till två nya paragrafer, 13 a och 13 b, som reglerar beskattningen av idrottsföreningars inkomst av näringsverksamhet.

8 §

Paragrafen har kompletterats med ett nytt tredje stycke. Av det nya stycket framgår att en idrottsförening, som enbart består av fysiska personer som medlemmar, skall anses uppfylla ändamålskravet om den idrottsliga verksamheten utövas huvudsakligen av idrottsutövare som under året inte har fått större avgiftspliktig ersättning från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp. Den nya reglens utformning och tillämpning framgår av avsnitt 5.6.2. Idrottsförbund och Sveriges Olympiska Kommitté berörs inte av den nya regeln. Det innebär att frågan om hur förbundens och Sveriges Olympiska Kommittés verksamheter skall beskattas, även fortsättningsvis skall bedömas utifrån nu gällande bestämmelser om ideella föreningars inkomstbeskattning med de förslag till förändringar som vi föreslår i övrigt.
Två nya paragrafer om idrottsföreningars skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet

I 7 kap. 7 § fjärde stycket i dess nuvarande lydelse anges att särskilda bestämmelser om vissa ideella föreningar finns i 15–17 §§. I betänkandet föreslås att dessa bestämmelser kompletteras med två nya paragrafer, 13 a och 13 b, som reglerar i vilken omfattning idrottsföreningar är skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet. I övrigt gäller bestämmelserna i 7 kap. om inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar även för idrottsföreningar.

13 a §

I paragrafen anges att en idrottsförening som uppfyller kraven i 7 § första stycket är utöver vad som anges i 7 § andra stycket punkterna 1 och 3 bara är skattskyldig för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, om inte inkomsten kommer från en kvalificerad verksamhet. Den nya paragrafen ersätter 7 § andra stycket punkten 2. Det innebär att idrottsföreningars skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet regleras i de nya 13 a och 13 b §§. Vad som anges i 7 § punkten 1 om skattefria kapitalvinster och kapitalförluster gäller även fortsättningsvis. Detsamma gäller det som anges i 7 § andra stycket punkten 3 om skattefrihet för inkomst från innehav av en fastighet som tillhör en allmännyttig förening och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Kopplingen till det skatterättsliga begreppet näringsverksamhet innebär att all inkomst av verksamhet som bedrivs inom ramen för den ideella verksamheten och som inte uppfyller kraven på näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening kommer att vara skattefri.

13 b §

Paragrafen är ny. I första stycket anges vad som är kvalificerad och därmed skattebefriad verksamhet. Av punkten 1 framgår att en verksamhet är kvalificerad om den utgör ett direkt led i främjandet av det idrottsliga ändamålet eller har annan naturlig anknytning till sådant ändamål. Här avses sådan verksamhet som har naturligt samband med den idrottsliga verksamheten, t.ex. entréavgifter vid
idrottsevenemang och inkomst vid försäljning av märken, affischer, böcker och souvenirer som syftar till att öka intresset för föreningens verksamhet. Vid bedömningen av om skattefrihet kan komma i fråga i sådana fall skall särskild hänsyn tas till om verksamheten kan anses utgöra ett direkt led i föreningens ideella arbete eller utgör ett direkt utflöde av det ideella arbetet. Utgångspunkten för skattefriheten bör alltså vara att verksamheten har ett nära samband med föreningens arbete för att främja den allmännyttiga verksamheten. Inkomster som en idrottsförening får från sponsring och reklam eller i form av royalty skall ses som ett direkt utflöde av den idrottsliga verksamheten och är således skattefri på grund av naturlig anknytning.

Av punkten 2 framgår att även verksamhet som inte har annat samband med föreningens allmännyttiga ändamål än att den skall finansiera detta, kan anses skattebefriad. Som förutsättning gäller att finansieringsverksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt att skattebefrielsen i mer än ringa omfattning leder till en snedvridning av konkurrensen med näringsidkare som bedriver likartad verksamhet. Något krav på att finansieringsverksamheten skall vara hävdvunnen uppställs inte. Sådana verksamheter som föreningar av hävd utnyttjat som finansieringskälla för ideellt arbete, t.ex. bingo och andra lotterier, fester, basarer samt försäljnings- och insamlingskampanjer, kan dock normalt undantas från beskattning utan att det leder till skeweverkningar i konkurrenshänseende. I avsnitt 4.3.4 anges att vid bedömningen av om det finns en risk för snedvridning av konkurrensen bör särskild hänsyn tas till om verksamheten sker tillfällig och i mindre omfattning samt om kommersiella aktörer med likartad verksamhet finns i samma område eller i nära anslutning till det område där föreningen bedriver sin verksamhet. En förening som t.ex. ansvarar för garderoben på en restaurang kan få behålla sin skattefrihet för de inkomster som verk- samheten ger även om näringsidkare som ansvarar för garderober på andra restauranger som regel är skattepliktiga för sina verksamheter. Om föreningen fått uppdraget i konkurrens med andra näringsidkare är inkomsten däremot skattepliktig. Ett annat exempel på verksamhet av ringa omfattning som bör leda till att inkomsten är skattefri, är när en förening i enklare former säljer kokosbollar vid vägkanten, även om det finns en bensinmack eller kiosk på andra sidan vägen. Kokosbollsförsäljningens skadeverkningar bör i ett sådant fall som regel bedömas som ringa. Det kan inte heller anses vara verksamheter av likartat slag. Föreningar som vid
enstaka tillfällen och i mindre omfattning samlar in pengar till föreningen genom t.ex. skogsplantering, kottplockning och olika inventeringsuppdrag skall normalt kunna göra det utan att inkomsterna blir skattepliktiga.

Här skall tilläggas att skattefriheten på samma sätt som enligt nuvarande regler förutsätter att föreningen uppfyller fullföljdskravet som är inriktat på att föreningens inkomster i skälig omfattning skall användas i den ideella verksamheten. Fullföljdskravet innebär enligt etablerad praxis att föreningen sett över en femårsperiod skall använda ca 80 procent av avkastningen, inkl. överskott av skattefri näringsverksamhet, i den ideella verksamheten.

De föreslagna reglerna innebär också att bedömningen av rätten till skattebefrielse inte skall grundas på en huvudsaklighetsbedömning av de aktiviteter som förekommer i föreningen utan på varje särskilt verksamhetsslag för sig. För att reglerna skall bli lätt att tillämpa och mer förutsebara än nuvarande regler är det viktigt att avgränsningen av föreningens skattepliktiga verksamhet blir så tydlig och enkel som möjligt. Det förutsätter att verksamhetsbegreppet kan definieras på ett bra sätt. Vid tillämpningen av den skatte-modell som vi föreslår skall en idrottsförening skattefria inkomster av kvalificerad verksamhet avgränsas och behandlas för sig. Den skattepliktiga verksamheten skall alltså anses självständig i förhållande till den skattefria verksamheten. För att avgränsa den skattefria verksamheten kan det ibland bli nödvändigt att särskilja verksamheter som även har ett inre sammanhang, dvs. verksamheter som är beroende av eller understöder varandra. Som exempel kan nämnas en idrottsförening som bedriver en omfattande kioskrärelse som inte uppfyller kraven för skattebefrielse. Inkomsten av denna verksamhet skall då beskattas oberoende av omfattningen av den skattefria verksamheten. Den omständigheten att kioskverksamheten bedrivs av oavlönad personal har i detta sammanhang ingen betydelse, om det är så att verksamheten har bedömts som skattepliktig på grund av att den konkurrerar med annan liknande verksamhet som bedrivs av privata näringsidkare. Om endast en del av kioskkrärelsen i exemplet vänder till allmänheten och konkurrerar med annan liknade verksamhet, kan det bli aktuellt att dela upp kioskkrärelsen i två verksamheter, en skattefri och en skattepliktig del. Som tidigare nämnts innebär modellen att det blir nödvändigt att fördela föreningens kostnader mellan skattefri och skattepliktig verksamhet.
I avsnitt 4.3.6 har frågan om souvenirförsäljning diskuterats. Där anges att när det gäller försäljning av souvenirer av traditionellt och enklare slag, t.ex. muggar, halsdukar och T-shirts, där det finns ett nära och naturligt samband med föreningen idrottsliga verksamhet, bör inkomsterna från sådan försäljning vara skattefria enligt punkten 1. Detta på grund av att det primärt handlar om att öka intresset för föreningens idrottsliga verksamhet.

Enligt vårt förslag skall inkomst från souvenirförsäljning anses skattefri om värdet på souveniren inte överstiger 2 procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor, dvs. 800 kronor år 2006. Om värdet på souveniren överstiger denna nivå skall inkomst från sådan souvenirförsäljning anses skattefri under förutsättning att skattebefrielsen inte i mer än ringa omfattning leder till en snedvidning av konkurrensen.

I andra stycket anges att kravet på naturlig anknytning i första stycket 1 även skall anses uppfyllt om en förening bedriver sådan verksamhet som syftar till att ge service till medlemmarna och andra som deltar i den allmännyttiga verksamheten. En förutsättning för detta är att serviceverksamheten tillhandahålls i tidsmässig och geografisk anslutning till den plats där den idrottsliga verksamheten utövas. Skattefrihet bör inte komma i fråga för serviceverksamhet som huvudsakligen riktar sig till allmänheten. Så länge verksamheten har karaktären av service till föreningsmedlemmarna, publik och andra som deltar i eller besöker den idrottsliga verksamheten samt endast i ringa omfattning riktar sig till allmänheten bör inte skattefriheten gå förlorad. I övrigt avses punkten omfatta samma fall som de nuvarande bestämmelserna i 7 kap. 7 § andra stycket 2 inkomstskattelagen.

Av fjärde stycket framgår att om föreningen avtalar med annan juridisk eller fysisk person att helt eller delvis bedriva den kvalificerade verksamheten, är föreningens inkomst från sådan verksamhet skattefri under förutsättning att inkomsten hade varit skattefri om föreningen själv bedrivit verksamheten. I avsnitt 4.3.7 anges att inkomst från upplåtelse av olika rättigheter är skattefri när föreningen bedömer att verksamheten inte kan bedrivas av föreningen själv. Där anges också att inkomst från bingoverksamhet är skattefri, även om bingoverksamheten bedrivs av ett serviceföretag/driftföretag. Möjligheten att med bibehållen skattefrihet låta annan bedriva den kvalificerade näringsverksamheten står även öppen för en förening som på grund av begränsade personella resurser saknar egna möjligheter att t.ex. stå värd för ett idrottsevenemang.
som normalt inte ingår i den vanliga verksamheten. En förening som saknar tillräckliga resurser att på egen hand klara händelser av ett mera sällan förekommande slag, skall inte förlora sin skattefrihet av den anledningen att man avtalar med annan fysisk eller juridisk person att helt eller delvis bedriva den inkomstgivande verksamheten. Det kan även förekomma situationer där en förening saknar legala förutsättningar att bedriva kvalificerad näringsverksamhet på egen hand. Det som är avgörande för skattefriheten i dessa fall är att inkomsten från verksamheten hade varit skattefri om föreningen själv hade bedrivit verksamheten.

Av femte stycket framgår att bestämmelserna i den nya 13 b § även gäller för sådan inkomst som kommer från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet.

Våra överväganden finns i avsnitt 4.3.8.

12 kap.

8 §

I paragrafens andra stycke görs ett tillägg som innebär att för idrottsdomare och därmed tämliggör tävlingsfunktionärer skall bosstaden anses som tjänsteställe, om arbetet som regel utförs på olika platser.

Våra överväganden finns i avsnitt 8.5.

12 a kap.

Vad gäller författningskommentarer till det föreslagna 12 a kap. hänvisas i sin helhet till kapitel 10.

63 kap.

2 §

Paragrafen har kompletterats med ett nytt andra stycke med anledning av att begränsat skattskyldiga skall kunna få rätt till grundavdrag även i de fall den skattskyldige har förvärvsinkomst i form av uttag från idrottsutövarkonto som enligt bestämmelserna i 12 a kap. skall tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.
4 §
Paragrafens andra stycke har kompletterats med ett tillägg som innebär att den som är obegränsat skattskyldig under en del av beskattningsåret i vissa fall skall kunna få rätt till fullt grundavdrag, nämligen om den skattskyldiges försäkringsinomst utgörs av bl.a. uttag från idrottsutövarkonto enligt 12 a kap. 9 och 11 §§.

65 kap.
4 §
Ändringen i paragrafen föranleds av att den kommunala skattesatsen även i de fall försäkringsinomsten endast består av uttag från idrottsutövarkonto skall vara summan av de skattesatser för kommunal skatt och landstingsskatt som genomsnittligt tillämpas i Sverige för beskattningsåret, multiplicerad med den beskattningsbara försäkringsinomsten. Av 1 kap. 4 § andra stycket framgår att skatten betalas för gemensamt kommunalt ändamål.

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

6 kap.
5 §
Den nya punkten 5 föranleds av vårt förslag att kontrolluppgift inte behöver lämnas om ersättning eller förmån som getts ut av sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket II, under förutsättning att ersättningen eller förmån inte motsvarar en utgift i en skattepliktig näringsverksamhet, att skatteavdrag inte har gjorts, och att det som mottagaren har fått sammanlagt haft ett lägre värde än 1 000 kronor för hela året.
Våra överväganden finns i avsnitt 7.4.
Särskilt yttrande av den sakkunnige Ulf Rehnberg


Förslaget motiveras med att idrottsdomare och därmed jämväckta tävlingsfunktionärer har ett arbete och en arbetssituation av speciell art. Det nämns också att nuvarande regler kan innebära att funktionärerna får betala skatt för samtliga inkomster samtidigt som resekostnaderna inte får dras av till följd av den 7 000-kronorsgräns, som gäller för att utgifter för resor mellan bostad och arbetsplats får dras av.


Nuvarande skiljelinje mellan å ena sidan tjänsteresor och å andra sidan resor mellan bostad och arbetsplats, som gäller för andra skattskyldiga bör enligt min mening också fortsättningsvis gälla för idrottsdomare och andra tävlingsfunktionärer. Det förekommer att även andra skattskyldiga som i nu relevant avseende har en situation som påminner om idrottsdomarens. Det skulle vara olyckligt
om inkomstbeskattningen får den inriktning som utredningens förslag innebär, nämligen en inkomstbeskattning som särbehandlar yrkesgrupper och ställer dem mot varandra.

Sammanfattning av uppdraget


Nuvarande beskattningsregler

*Inkomstskatt m.m.*

Det har sedan lång tid tillbaka funnits civilrättslig lagstiftning om ekonomiska föreningar. Däremot saknas central lagstiftning om ideella föreningar. Vad som krävs för att en sammanslutning skall anses utgöra en ideell förening har i stället kommit att avgöras ge-
nom domstolspraxis. En förening som inte avser att genom ekonomisk verksamhet främja sina medlemmars ekonomiska intressen får rättskapacitet som ideell förening under förutsättning att den antagit stadgar och valt styrelse. Föreningens ändamål och verksamhetens art skall framgå av föreningens stadgar. Att föreningen får rättskapacitet innebär bl.a. att den kan ingå bindande avtal samt att föreningen utgör ett självständigt skattesubjekt.


För inskränkt skattskyldighet krävs att den ideella föreningen uppfyller ett antal i lagen angivna villkor. Som ett första villkor gäller att föreningen har till huvudsakligt syfte att, utan begränsning till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen, främja vissa allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, politiska, idrottsliga eller kulturella ändamål (ändamålskravet). Vidare skall föreningen bedriva en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådana ändamål (verksamhetskra-
vet). Som ytterligare förutsättning gäller att föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på föreningens tillgångar (fullföljdskravet). Slutligen får föreningen inte utan särskilda skäl vägra någon inträdte som medlem (öppenhets-
kravet).

Om den ideella föreningen uppfyller de ovan angivna kraven är den inte skattskyldig för kapitalinkomster. Föreningen kan även befrias från skattskyldighet för viss egentlig näringsverksamhet. Befrielsen gäller för inkomster som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Befrielsen gäller också för inkomst från innehav av fastighet som tillhör föreningen och som till övervägande del används i föreningens ideella verksamhet.
En ideell förening som är inskränkt skattskyldig har rätt till ett grundavdrag med 15 000 kronor från inkomster av egentlig näringsverksamhet som inte är skattefria.

Ideella föreningar är i princip skattskyldiga för all sin förmögenhet. Föreningar som är inskränkt skattskyldiga är dock inte skattskyldiga till förmögenhetsskatt.

Arbetsgivaravgifter m.m.

De generella reglerna om betalning av arbetsgivaravgifter gäller även för ideella föreningar i deras egenskap av arbetsgivare. För inskränkt skattskyldiga ideella föreningar som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet är emellertid en ersättning till en idrottsutövare avgiftsfri om ersättningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp. Inte heller skall särskild löneskatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster tas ut på sådan ersättning. Med idrottsutövare avses utöver aktiva idrottsutövare även tränare och lagledare samt domare och övriga tävlingsfunktioner. Sådana funktionärer som i huvudsak utför administrativa uppgifter omfattas däremot normalt inte av bestämmelserna.

Tidigare överväganden


Beträffande professionell verksamhet uttalades att sådan inte motiverade särskilda skatteförmåner men att en förenings rätt till skattebefrielse inte borde äventyra så länge antalet professionella
utövare var obetydligt jämfört med det totala antalet aktiva föreningssmedlemmar (a. prop. s. 76).


För de ideella föreningarna innebar förslaget i huvudsak en teknisk omarbetning i förtydligande syfte. Beträffande ändamåls-, verksamhets- och öppenhetskra ven föreslogs inga ändringar. När det gäller fullföljdskravet föreslogs att detta skulle träffa även kapitalvinster på tillgångs andra avkastning är skattefri. För verksamhet som bedrivs i rent finansiärs syfte föreslogs att det för skattefrihet skulle krävas att verksamheten bedrivs huvudsaklig med hjälp av oavlöstad arbetsinsatser från föreningssmedlemmarna och att den inte bedrivs under sådana förhållanden att skattebefrielsen kan anses medföra snedvridning av konkurrensen.

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

Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag har inte lett till lagstiftning.
Problem med beskattningen av idrottslig verksamhet

En stor del av de problem som har uppmärksamhats i samband med beskattningen av idrottslig verksamhet rör bestämmelser som gäller för ideella föreningar i allmänhet. De svårigheter som idrottsföreningarna kan uppleva gäller därför inte sällan i motsvarande grad även för ideella föreningar som ägnar sig åt annan verksamhet än idrott. Exempel på sådana frågor är de krav som en förening skall uppfylla för att bli inskränkt skattskyldig och den skattemässiga bedömningen av föreningens inkomster av näringsverksamhet.

Andra problem kan vara mer begränsade till idrottslig verksamhet. Det gäller t.ex. hur den professionella idrotten skall bedömas, hur medieersättningar skall beskattas samt beskattningen av ersättningar till idrottsutövare samt domare och andra idrottsfunktionärs.


Därefter följer ett par exempel på frågor där problemen är mer specifika för idrotten. Dessa problem har till stor del sin grund i det ökande inslaget av professionalism inom idrotten och den kommersialisering av idrottslig verksamhet som har skett under senare år.

De allmänna villkoren för skattefrihet

att avgöra hur den av föreningen bedrivna verksamheten kommer att bedömas skattemässigt. En ytterligare faktor som komplicerar saken är de gränsdragningssproblem och tillhörande tröskeleffekter som finns inbyggda i systemet. En missbedömning av hur en viss verksamhet kan komma att bedömas kan leda till att föreningen blir oinskränkt skattskyldig för alla sina inkomster. Det kan således finnas ett behov av att på ett eller annat sätt förtydliga vad som gäller beträffande de allmänna villkoren. Ett särskilt problem när det gäller de allmänna villkoren är hur inslag av professionalism i verksamheten skall bedömas.

Näringsverksamhet

Ett problem som gäller för ideella föreningar i allmänhet är vilka krav som skall vara uppfyllda för att inkomster av näringsverksamhet skall undantas från beskattning. En förening som uppfyller de allmänna villkoren i 7 kap. 7 § första stycket IL är, enligt paragrafens andra stycke, inte skattskyldig för inkomst från en självständig näringsverksamhet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från antingen verksamhet som är ett direkt led i främjandet av den allmännyttiga verksamheten eller som har en naturlig anknytning till sådana ändamål, eller verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.


**Professionell idrott**

Problemen med beskattningen av idrottslig verksamhet hänger till stor del samman med frågan om i vilken utsträckning och i vilka former professionell idrottsverksamhet kan bedrivas inom ramen för det skattegynnade området. Som nämnts ovan uttalade depar-
tementschefen i 1977 års lagstiftningsärende att professionella inslag inte skulle äventyra en förmånligare skattebehandling så länge antalet professionella utövare är obetydligt jämfört med det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar. Frågan om hur stor del av verksamheten som kan utövas av professionella deltagare utan att verksamheten förlopar sin skattegynnade ställning har emellertid inte besvarats vare sig i lagstiftningen eller i rättspraxis. Det förekommer däremot att föreningar valt att frivilligt bedriva sin elitverksamhet i bolagsform och därmed förlägga den professionella delen av verksamheten utanför det skattegynnade området.


Beträffande professionalism kan sammanfattningsvis sägas att det råder en viss osäkerhet om i vilken omfattning sådan verksamhet kan bedrivas utan att en föreningens allmännyttiga status går förlorad. Det är svårt, i vissa fall omöjligt, för en förening att förutse hur det sätt som den valt att bedriva sin verksamhet kommer att bedömas vid en skattemässig granskning. Vidare är prövningen av förutsättningarna för skattefrihet belastad med ett antal gränsdragningsproblem som försvårar tillämpningen av bestämmelserna och ytterligare försämrar förutsebarheten.

Beskattningen av idrottsutövare och funktionärs

En fråga som uppmärksammats av idrottsrörelsen är var idrottsmän, domare och andra idrottsfunktionärs skall anses ha sitt tjänsteställe. Beroende på hur frågan besvaras, i hemmet eller på platsen för tävlingen eller matchen, får det olika skattekonsekvenser för såväl den som betalar ut sättningen, dvs. arrangören, som den som tar emot den. Frågan anses vara av stor vikt för idrottsrörelsen som förordrar att de angivna funktionärsen skall anses ha sitt tjänsteställe i bostaden.

En annan fråga som lyfts fram av idrottsrörelsen är om ett system med så kallade idrottsmannakonton skall införas. Ett sådant konto skulle erbjuda en idrottsutövare en möjlighet att fördela sina intäkter över en längre period än den som utgörs av den aktiva idrottskarriären. Bakgrunden till önskemålet om införandet av någon form av idrottsmannakonto är att en professionell idrottsutövare ofta har en relativt kort karriär som inte sällan infaller under den period i livet då det är bruikt att studera och skaffa sig en yrkesutbildning. Genom att fördela inkomsterna jämnare över åren skulle de ekonomiska förutsättningarna för att efter idrottskarriären slut återuppta studier eller inleda en ny yrkeskarriär bli bättre.

229
Uppdraget

Allmänna utgångspunkter

Uppdraget omfattar en översyn av bestämmelserna om inkomstbeskattningen av ideella föreningar som bedriver idrottsverksamhet samt de inkomstskattefrågor som berör idrottsutövare och andra idrottsfunktionärer. Utgångspunkten för arbetet skall vara att undersöka om skattereglerna är anpassade till de förutsättningar som gäller för dagens idrott där det förekommer allt från genuint ideell verksamhet till sådan som bedrivs som vilken annan affärsverksamhet som helst. Vid utformningen av sina förslag är kommittén oförhindrad att föreslå att olika skatteregler skall gälla för olika typer av idrottslig verksamhet.

Uppdraget avser idrottens skattefrågor. Vissa av de problem som uppmärksammat gäller dock inte bara för ideella föreningar som ägnar sig åt idrottslig verksamhet, utan även för ideella föreningar som bedriver annan verksamhet. Andra problem kan visserligen vara speciella för idrotten men likväl avse sådana bestämmelser som gäller för ideella föreningar i allmänhet. I sådana fall får kommittén lämna förslag till förändringar som påverkar inkomstbeskattningen av ideella föreningar i allmänhet, under förutsättning att förslagen inte leder till negativa konsekvenser för sådana ideella föreningar som utöver idrottsföreningarna kan komma att omfattas av förändringarna.

De allmänna villkoren för skattefrihet

Kommittén skall se över regleringen av villkoren för skattefrihet i 7 kap. 7 § första stycket och 8–13 §§ IL och vid behov föreslå förändringar av bestämmelserna. Förändringarna bör i första hand vara av teknisk art och syfta till att göra systemet för beskattning av ideella föreningar mer överskådligt och förutsebart samt lättare att tillämpa. Kommittén får även föreslå materiella förändringar av bestämmelserna om det behövs för att anpassa dessa till vad kommittén föreslår i övrigt, t.ex. beträffande professionell idrott. Utgångspunkten skall dock vara att det skatteprivilegierade området inte skall utökas i något avseende och att de föreslagna förändringarna inte leder till konkurrerensnedvidningar eller att omotiverade skattefördelar möjliggörs genom skatteplanering.
Näringsverksamhet

Kommittén skall se över regleringen i 7 kap. 7 § andra stycket 1 IL om skattefria inkomster som hänför sig till näringsverksamhet eller fastighet och vid behov föreslå förändringar av bestämmelserna. Syftet med översynen skall vara att försöka finna en reglering som är lättare att tillämpa och mer förutsebar. Det gäller i synnerhet huvudsaklighetsrekvisiten men även rekvisiten naturlig anknytning och hävd. I likhet med vad som gäller för de allmänna villkoren får kommittén föreslå materiella förändringar av bestämmelserna om det visar sig nödvändigt. Även här gäller dock att det skatteprivilegerade området inte får utvidgas samt att konkurrens- och skatteplaneringsaspekter skall beaktas.

Professionell idrott

**Idrottskonto**


**Beskattningen av idrottsutövare och andra idrottsfunktionärer**

Kommittén skall överväga om det finns behov av ändrade inkomstskatteregler för idrottsutövare och tränare samt domare och andra idrottsfunktionärer. I samband därmed skall kommittén även överväga om det finns behov av motsvarande reglering beträffande den arrangör som betalar ut ersättningen. Om kommittén finner att bestämmelserna bör ändras, skall den lämna förslag till lagreglering.

**Redovisning av uppdraget**

Uppdraget skall redovisas senast den 1 december 2005.

(Finansdepartementet)
Beslut vid regeringssammanträde den 3 november 2005.

Förlängd tid för uppdraget


(Finansdepartementet)
Stiftelse- och föreningsskattekommitténs översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar

Inledning


Med hänsyn till att Idrottsskattekommittén uppdrag är att se över reglerna som styr idrottsföreningars inkomstbeskattning redovisas i denna bilaga Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag samt de svar som remissinstanserna lämnade.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén uppdrag var inriktat på att utvärdera de krav som gäller för de ideella föreningarnas förmånliga skattebehandling. Det var i första hand fråga om en teknisk översyn i syfte att modernisera systemet och göra det mer ändamålsenligt. Utgångspunkten var att inte utöka det skatteprivilegerade området.

Kommittén koncentrerade sitt arbete på de frågor som handlar om att avgränsa området för skattebefriad näringsverksamhet och utformningen av de allmänna villkoren för skattebefrielse. Kommittén tog även upp konsekvenserna av den ökande professionalismen inom idrotten.

Kommitténs överväganden och förslag

Skälen för skattebefrielse för ideella föreningar

När nuvarande lagstiftning om skattebefrielse för ideella föreningar tillkom 1977 fördes en ingående diskussion om skälen för och emot skattefrihet. Av förarbetena (prop. 1976/77:135 s. 71) fram-
går att det egentligen inte är principiella överväganden utan snarare billighetsskäl och praktiska hänsyn som ligger bakom det nuvarande systemet. Önskemålet att stödja och stimulera föreningarnas aktiva samverkan i ideellt arbete har stor betydelse för skattefriheten.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade 18 år senare att utvecklingen som skett sedan reglernas tillkomst inte tydde på att motiven som låg till grund för skattelättnaderna hade ändrats på något avgörande sätt. Skälen för föreningarnas skattebefrielse hade enligt kommittén alltjämt samma bärkraft. Kommittén såg också en risk i att ett större skatteuttag och en ökad reglering skulle motverka människors vilja att åta sig uppdrag i det ideella föreningslivet.

Skattebefrielsens omfattning

Kommittén ansåg att principen om en likformig och neutral inkomstbeskattning som lades fast i 1990 års skatteref orm bör vara avgörande både för vilka inkomster som skall undantas från de ideella föreningarnas beskattning och för vilka inkomster som bör beaktas vid prövningen av det s.k. fullföljds kravet. Utgångspunkten bör vara att den löpande avkastningen på en tillgång och den realiserade värdestegringen på samma tillgång så långt som möjligt skall behandlas lika.

Enligt nuvarande regler är kapitalvinster helt undantagna från beskattning. Det gäller inte bara när den löpande avkastningen är skattefri utan också när vinsten kommer från en försäljning av tillgångar vars löpande avkastning är skattefri. Mot denna bakgrund föreslog kommittén att löpande avkastning (ränta och utdelning m.m.) och kapitalvinster på tillgångar som är hänförliga till den allmännyttiga verksamheten på samma sätt som gäller i dag skall undantas från beskattning.

Villkoren för skattebefrielse

För att skattebefrielse skall medges krävs enligt nuvarande regler att föreningen uppfyller vissa villkor beträffande syfte, inkomstavvändning (fullföljd), verksamhetsinriktning och öppenhet. Kommittén föreslog vissa förändringar av fullföljdskravet och kravet på verksamhetsinriktning.

Fullföljdskravet (Inkomstavvändning)

Kommittén ansåg att för skattebefrielse bör i princip krävas att föreningen använder en skälig del av sin avkastning för att främja ett eller flera allmännyttiga ändamål. Fullföljdskravet bör anses uppfyllt om föreningen kan visa att den under en femårsperiod använt minst 80 procent av de skattefria inkomsterna för allmännyttiga ändamål. Kommittén föreslog att kravet på inkomstavvändning skall riktas mot alla inkomster som omfattas av möjligheten till skattebefrielse, dvs. även kapitalvinster på de tillgångar vilkas löpande avkastning är skattefri.

Kravet på verksamhetsinriktning

De preciseringar av kravet på verksamhetsinriktning som kommittén föreslog gällde frågan om vilka åtgärder som skall anses innebära att föreningen främjar ett icke allmännyttigt (okvalificerat) ändamål. Kommittén föreslog att om en förening i faktiskt bedrivet verksamhet främjar även ändamål som inte är kvalificerade bör fordras att dessa ändamål vid en helhetsbedömning av föreningens verksamhetsinriktning på längre sikt framstår som en oväsentlig bisak.

Som ett främjande av okvalificerade ändamål räknas enligt förslaget att föreningen ger ut ekonomiska förmåner till föreningens medlemmarna, bestämda fysiska personer eller medlemmar av viss eller vissa släkter eller på annat sätt främjar det ekonomiska eller det personliga intresset hos denna krets av personer. Undantag föreslogs för det fallet då förmånerna ges ut som ett direkt led i det allmännyttiga arbetet, t.ex. när en handikappförening subventionerar hjälpmedel till sina funktionshindrade medlemmar.
Avgränsningen av skattefri (kvalificerad) näringsverksamhet

Enligt nuvarande regler medges i ganska stor utsträckning skattebefrielse för föreningars inkomster av vad som kan betecknas som egentlig näringsverksamhet. Skattebefrielsen förutsätter dock att verksamheten är kvalificerad, dvs. antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Naturlig anknytning och hävd

Kommittén gjorde den bedömningen att som kvalificerad och därmed skattebefriad näringsverksamhet bör räknas i första hand sådan egentlig näringsverksamhet (rörelse och fastighetsinnehav) som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Med uttrycket naturlig anknytning avses ett krav på samband mellan näringsverksamheten och det eller de allmännyttiga ändamål som föreningen bedriver. Som exempel på sådan verksamhet kan nämnas intäktsgivande arrangemang som föreningens medlemmar deltar i, såsom idrottstävlingar och teaterföreställningar.


Kommittén föreslog därför en ny huvudregel som innebär att en verksamhet som bedrivs i rent finansierande syfte skall omfattas av rätten till skattebefrielse om verksamheten bedrivs huvudsakligen med hjälp av oavlönade medlemsinsatser under förutsättning att verksamheten inte bedrivs på ett sådant sätt eller i sådana former att skattebefrielsen kan antas medföra en snedvidning av konkur-
rensen. Huvudregeln skulle alltså vara frikopplad från kravet på hävd.

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

Huvudsaklighetsbedömningen

Kommittén föreslog att bedömning av rätten till skattebefrielse inte som enligt nuvarande regler skall grundas på en huvudsaklig-hetsbedömning av ett stort antal aktiviteter inom föreningen utan skall göras för varje särskilt verksamhetsslag för sig. Förslaget innebär att de i princip skattefria verksamheterna och de verksamheter som i princip skall beskattas behandlas var för sig. Som exempel kan nämnas att om en förening bedriver verksamheter som i princip är skattefria, idrottsvenemang och bingo, skall dessa verksamheter inte äventyras av att föreningen också driver en kanske betydande kioskrörelse som inte uppfyller kraven för skattebefrielse. Inkomsten av den senare skall beskattas för sig och oberoende av omfattningen av den skattefria verksamheten. För närvarande är det så att en för stor ”främmande” verksamhet kan leda till att även skattefri verksamhet blir skattepliktig.

Verksamhet genom annan juridisk person

Kommittén konstaterade att nuvarande regler synes förutsätta att en verksamhet för att komma i fråga för skattebefrielse skall bedrivas av den ideella föreningen själv eller med andra ord i direktägd form. Det förhållandet att föreningen bedriver en verksamhet i samarbete med andra hindrar i och för sig inte att inkomst från sådan verksamhet är skattebefriad. Kommittén ansåg att så länge fö-
reeningen verkligen är direkt deltagande i verksamheten bör skatte-
freihet kunna komma i fråga. Kommittén ansåg inte att det fanns
anledning att överväga någon ändring i detta hänseende.

Särskilt om professionalism

Kommittén konstaterade att sedan nuvarande skatteregler infördes
1977 har inslaget av professionalism ökat bland de ideella förening-
arna, inte minst inom idrotten. Bestämmelserna om skattebefrielse
för ideella föreningar tar i första hand sikte på att gynna den sam-
verkan på ideell grund mellan medlemmarna som normalt äger rum
i en sådan förening. Kommittén menade att man har kommit
gansa långt från detta fall när föreningen i stället anlitar personer –
medlemmar eller andra – som på professionell basis deltar i den änd-
damålsanknutna verksamheten.

Kommittén konstaterade att sedan nuvarande skatteregler infördes
1977 har inslaget av professionalism ökat bland de ideella förening-
arna, inte minst inom idrotten. Bestämmelserna om skattebefrielse
för ideella föreningar tar i första hand sikte på att gynna den sam-
verkan på ideell grund mellan medlemmarna som normalt äger rum
i en sådan förening. Kommittén menade att man har kommit
gansa långt från detta fall när föreningen i stället anlitar personer –
medlemmar eller andra – som på professionell basis deltar i den änd-
damålsanknutna verksamheten.

Kommittén menade att man har kommit
gansa långt från detta fall när föreningen i stället anlitar personer –
medlemmar eller andra – som på professionell basis deltar i den änd-
damålsanknutna verksamheten.

En spärregel för att förhindra missbruk av skattebefrielsen

Kommittén föreslog att en spärregel skulle införas för att förhindra
att föreningarnas förmånliga skattestatus utnyttjas i skatteundan-
dragande syften. Förslaget innebär att rätten till skattebefrielse för
en ideell förening skall gå förlorad om föreningen deltagit i ett
förfarande som syftar till att bereda någon annan som deltagit i
förfarandet en betydande skatteförmån. Kommittén hade svårt att
bedöma vilken betydelse en sådan spärregel skulle få i praktiken

240
eftersom lagstiftaren redan ingripit med åtgärder för att förhindra vissa otillbörliga skatteförfaranden med ideella föreningar inblandade. Kommittén ansåg att en spärre regel skulle kunna få betydelse för sina avhållande effekter.

**Grundavdraget**


**Vad tyckte remissinstanserna?**

Av naturliga skäl redovisas här endast de remissynpunkter som är av intresse för arbetet i Idrottsskattekommittén. Remissinstanserna kan delas upp i en stiftelsegrupp och en föreningsgrupp.


Föreningskollektivet hade inte några principiella invändningar mot det förändrade verksamhetskravet, som innebär ett krav på att


En majoritet av föreningskollektivet var positiv till förslaget att överge den s.k. huvudsaklighetssbedömningen som innebär att inkomst kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, är skattefri om inkomsten till huvudsaklig del kommer från en sådan verksamhet med naturlig anknytning eller som är hävdvunnen. Förslaget, att bedömningen av rätten till skattebefrielse i stället skall göras för varje särskilt verksamhetslag för sig, ansågs dock kunna leda till en ökad administration på så sätt att flera ”mindre” verksamheter bedöms som skattepliktiga, vilket ställer krav på uppgiftslämnandet och på en fördelning av kostnader som kan anses gemensamma för både skattefri och skattepliktig verksamhet.

Flera remissinstanser inom föreningskollektivet var positiva till förslaget att lagreglera i vilken utsträckning det bör vara tillåtet för en förening att med bibehållet skattefrihet bedriva verksamhet med professionella utövare. En majoritet av idrottsföreningarna med Riksidrottsförbundet i spetsen var kritiska till förslaget, framför allt när det gällde utformningen av lagreglerna. Man menade att förslaget skulle kunna leda till flera oönskade effekter. Framför allt var det en stor brist att betänkandet inte innehöll nå-

242

En majoritet av remissinstanserna avstyrkte förslaget att införa en särskilt spärregel för att förhindra missbruk av rätten till skattebefrielse för de ideella föreningarna.

Förslaget att höja grundavdraget och knyta det till prisbasbeloppet tillstyrktes av remissinstanserna.
Uppgifter om taxering av ideella föreningar


Kommitténs huvuduppgift är att göra en översyn av bestämmelserna om inkomstskatt som berör ideella föreningar med idrottsliga ändamål. Kommitténs uppfattning är dock att vissa av de förändringar som föreslås ifråga om inkomstskatt, efter erforderlig beredning inom Regeringskansliet, skall kunna omsättas till att gälla generellt för alla ideella föreningar (se avsnitt 4.3.1).

Skatteverket har tyvärr inte möjlighet att särskilja idrottsföreningar i sin databas. Däremot har verket uppgifter om taxering av idrottsföreningar i Stockholm. Antalet idrottsföreningar i Stockholm som Skatteverket har uppgifter om uppgår till 1 864, vilket motsvarar ca 9 procent av de totalt ca 21 000 idrottsföreningarna i landet.

Tabell 1  Antal ideella föreningar som påförts olika skatter och påförd skatt

<table>
<thead>
<tr>
<th>Typ av skatt</th>
<th>Antal föreningar</th>
<th>Påförd skatt i mnkr</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Samtliga skatter</td>
<td>18 185</td>
<td>1 505,6</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig inkomstskatt</td>
<td>5 745</td>
<td>848,5</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig förmögenhetsskatt</td>
<td>7 911</td>
<td>62,9</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig fastighetsskatt</td>
<td>2 093</td>
<td>91,9</td>
</tr>
<tr>
<td>Avkastningsskatt</td>
<td>97</td>
<td>79,9</td>
</tr>
<tr>
<td>Särskild löneskatt</td>
<td>7 876</td>
<td>410,8</td>
</tr>
<tr>
<td>Mervärdesskatt</td>
<td>1 510</td>
<td>16,4</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Källa: Skatteverket


I tabell 2 redovisas motsvarande uppgifter som dem i tabell 1 men uppdelat på ideella föreningar som endast lämnat självdeklaration, dvs. oinskränkt skattskyldiga, och föreningar som både har lämnat särskild uppgift och självdeklaration, dvs. inskränkt skattskyldiga med skatt. I gruppen oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar ingår exempelvis fackföreningar och branschorganisationer. I gruppen inskränkt skattskyldiga med skatt återfinns bl.a. idrottsföreningar. I detta sammanhang kan det vara värt att påpeka att en stor andel av idrottsföreningarna är inskränkt skattskyldiga, dvs. lämnar endast särskild uppgift, och betalar således ingen skatt.
### Tabell 2  Antal ideella föreningar som påförts olika skatter och påförd skatt uppdelat på oinskränkt skattskyldiga och inskränkt skattskyldiga med skatt

<table>
<thead>
<tr>
<th>Typ av skatt</th>
<th>Oinskränkt skattskyldiga</th>
<th>Inskränkten skattskyldiga med skatt</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>Antal föreningar</td>
<td>Påförd skatt i mnkr</td>
</tr>
<tr>
<td>Samtliga skatter</td>
<td>11 323</td>
<td>1 169,2</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig inkomstskatt</td>
<td>4 554</td>
<td>717,9</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig förmögenhetsskatt</td>
<td>7 371</td>
<td>62,4</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig fastighetsskatt</td>
<td>1 072</td>
<td>72,6</td>
</tr>
<tr>
<td>Avkastningsskatt</td>
<td>47</td>
<td>80,0</td>
</tr>
<tr>
<td>Särskild löneskatt</td>
<td>13 159</td>
<td>130,5</td>
</tr>
<tr>
<td>Mervärdesskatt</td>
<td>883</td>
<td>9,4</td>
</tr>
</tbody>
</table>

*Källa: Skatteverket*


6,8 respektive 6,2 procent av skatteuttaget för denna grupp. Statlig förmögenhetsskatt står för 5,3 procent och mervärdesskatteuttaget motsvarar 0,8 procent.

I tabell 3 redovisas uppgifter om antal idrottsföreningar i Stockholm som påförs olika skatter och storlek på den påförda skatten.

Tabell 3  Antal idrottsföreningar i Stockholm som påförs olika skatter och påförd skatt

<table>
<thead>
<tr>
<th>Typ av skatt</th>
<th>Antal föreningar</th>
<th>Påförd skatt i mnkr</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Samtliga skatter</td>
<td>215</td>
<td>8,3</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig inkomstskatt</td>
<td>6</td>
<td>0,56</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig förmögenhetsskatt</td>
<td>0</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>Statlig fastighetsskatt</td>
<td>13</td>
<td>0,18</td>
</tr>
<tr>
<td>Avkastningsskatt</td>
<td>3</td>
<td>0,42</td>
</tr>
<tr>
<td>Särskild löneskatt</td>
<td>194</td>
<td>6,94</td>
</tr>
<tr>
<td>Mervärdesskatt</td>
<td>6</td>
<td>0,19</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Källa: Skatteverket