

Villkoren för de allmännyttiga organisationernas skattegynnande SOU 2009:65

4.5

Föreningsändamålen 4.5.1 Allmänt Utredningens förslag:

De i dag gällande föreningsändamålen ligger till grund för de gemensamma allmännyttiga ändamål som även ska gälla för stiftelserna. En viss vidgning av området föreslås genom att några nya ändamål tillkommer. Bakgrund Avsikten med 1977 års lagstiftning om utökade möjligheter till skattefrihet för inkomster hos ideella föreningar var att den skulle täcka samtliga de ändamål som omfattades i dåvarande 38 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt och regleringen bygger också på denna lagstiftning.

Inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar, och numera även registrerade trossamfund, kräver att föreningen eller trossamfundet antingen uppfyller ändamålskraven i 7 kap. 4 § inkomstskattelagen (stiftelseändamålen)

(Ändamålskravet)

4 § Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska ha ett eller flera allmännyttiga ändamål. Med allmännyttigt ändamål avses ett ändamål som främjar

- idrott,
- kultur,
- miljövard,
- omsorg om barn och ungdom,
- politisk verksamhet,
- religiös verksamhet,
- sjukvård,
- social hjälpverksamhet,
- Sveriges försvar och krisberedskap i samverkan med myndighet,
- utbildning,
- vetenskaplig forskning, eller
- en annan likvärdig verksamhet. Stiftelsens ändamål får inte vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer. Föreningens eller trossamfundets ändamål får inte vara begränsat till vissa familjers, medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen).

Eller att de har ett allmännyttigt ändamål. I nu gällande lagtext är detta uttryckt som "andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål". Begreppet allmännyttigt ändamål är, som påpekades i förarbetena, svävande till sin innebörd men avsikten var att det skulle tolkas med ledning av praxis på arvs- och gåvobeskattningens område. Skatteutskottet (bet. 1976/77: SkU45 s. 27 f.) menade att sådan verksamhet som från allmän synpunkt var värd att stödja skulle omfattas av de skattegynnande bestämmelserna. De verksamheter som anges i exemplifieringen omfattas självfallet av regleringen men även andra fall där syftet är allmännyttigt i den angivna bemärkelsen. Däremot skulle alltför säregna ändamål eller ändamål som stod i strid med vad som är allmänt acceptabelt inte förmåns behandlas.

Se bif. PROP. 2013/14:1

Föreningsskatteutredningen sammanfattade rättspraxis från gåvoskatteområdet när det gäller omfattningen av begreppet allmännyttigt ändamål på följande sätt (Ds Fi 1975:15 s. 57): Vad som menas med "andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål" har i några fall varit föremål för domstolarnas prövning. HD har i en dom (NJA 1971 s. 408) uttalat bl.a. att verksamhet som syftar till att skydda och bevaka alla djurs rätt till en god och riktig omvårdnad är allmännyttig. Enligt domen är kravet på allmännytta däremot inte uppfyllt om verksamheten syftar till att befordra tillkomsten av verkamma lagar mot varje form av plågsamma djurförsök. Svenska Vegetariska Föreningen har inte ansetts uppfylla kravet på allmännytta (SvJT 1962 ref. s. 71).

Motsatt utgång blev det i ett mål rörande Halmstads Esperantoklubb, vars syfte var att utbreda och befrämja kunskaperna i det internationella hjälpspråket esperanto (SvJT 1963 ref. s. 45). Av den tämligen omfattande rättspraxis som kommer från Regeringsrätten framgår att begreppet allmännytta fått en generös tolkning. Som exempel på denna generositet kan nämnas rättsfallen om

Skattebetalarnas förening, Pensionärernas Riksorganisation och Svenska Pudelklubben (RÅ 83 1:63 I, III och IV), Kvarnvikens Båtsällskap (RÅ 85 1:27), Gävleborgs Bridgeförbund (RÅ 85 1:36) och Västra Regionföreningen av Sveriges Tandläkarförbund (RÅ 1998 ref. 10), vilka samtliga ansetts ha ett allmännyttigt ändamål.

Utredningens bedömning:

Såvitt framgår har avgränsningen av vad som är allmännyttigt ändamål för föreningarna genom den valda metoden av exemplifiering och av hur praxis utformat den medfört en tämligen väl avgränsad reglering.

Enligt utredningens uppfattning har det knappast kommit fram några skäl som talar för en inskränkning av de nu gällande ändamålen för föreningarna vad gäller avgränsning och innehåll.

Däremot finns anledning att ta upp frågan om en försiktig utvidgning av det skattegynnade området genom att ta upp ytterligare några nya ändamål i uppräknningen i lagtexten. Med den av utredningen valda inriktningen kommer även stiftelserna att omfattas av dessa allmännyttiga ändamål.

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

4.5.2 Idrottsligt ändamål

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

4.5.3 Kulturella och konstnärliga ändamål

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

4.5.4 Vägfarande och sociala ändamål

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

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

4.6 Nya ändamål

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

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

4.7 Övriga förutsättningar

4.7.1 Att främja ett allmännyttigt ändamål

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

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

Av förarbetena till gällande lagstiftning framgår inte någon uttalad tanke bakom valet av begrepp för främjande av de olika ändamålen. Snarare förefaller den aktuella situationen vid de olika skattegynnade ändamålen tillkomst ha blivit avgörande för hur främjandet av det allmännyttiga ändamålet ska kunna ske. När det t.ex. gäller ändamålet att lämna bidrag till undervisning eller utbildning fanns redan vid tillkomsten av detta ändamål de allmänna undervisningsverken som bedrev egen undervisningsverksamhet. Därför torde det aldrig ha varit aktuellt att gynna annan verksamhet än sådan som avsåg att lämna bidrag för ändamålet undervisning och utbildning.

Frånsett ändamålet vetenskaplig forskning, där det redan vid reglernas införande angavs att man både får bedriva och gynna, uttalar lagtexten i dag ingen valfrihet i hur ändamålet ska fullgöras. Något som också Regeringsrätten i ett av Stiftelsen Fryx överklagat förhandsbesked konstaterat är fallet (**RÅ 1997 ref. 64**):

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

Utredningens bedömning

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

4.7.3 Gynnande av medlem eller viss bestämd person

Utredningens förslag:

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

Bakgrund

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

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

Vidare togs i förarbetena till 1977 års lagstiftning upp frågan om hur en förening som enligt sina stadgar ska tillhandahålla medlemmarna tjänster eller varor till reducerade priser rätteligen bör bedömas. Enligt departementschefen kan ett skattegynnande i sådana fall godtas om det innebär ett direkt fullföljande av föreningens allmännyttiga ändamål, förutsatt att förmånerna kan anses utgöra ett direkt led i det ideella arbetet (prop. 1976/77:135 s. 76). Som exempel togs upp en handikappförening som subventionerar hjälpmedel till sina funktionshindrade medlemmar. Däremot ansågs en båtklubb med uppgift att svara för skötseln av medlemmarnas båtar eller en idrottsklubb som enligt sina stadgar ska begränsa medlemmarnas utgifter för idrottsutrustning kunna skattegynnads endast om dessa uppgifter framstår som obetydliga jämfört med föreningens ideella verksamhet. I rättsfallen RÅ 1986 not. 129–132 ansågs ett LO-distrikt som oinskränkt skattskyldigt. Vidare har en hyresgästförening (RÅ 1980 Aa 129), Sveriges Villaägarförbund (RÅ 83 1:63 II) och Sveriges Aktiesparares Riksförbund (RÅ 1987 not. 317) ansetts gynna medlemmarnas ekonomiska intressen. I några fall har syftet att främja medlemmarnas ekonomiska intressen inte ansetts tillräckligt betydande för att hindra skattebefrielse, t.ex. vad gäller Skattebetalarnas Förening (RÅ 83 1:63 I) och

Pensionärernas Riksorganisation (RÅ 83 1:63 III). I rättsfallet RÅ 85 1:27 prövades skattskyldigheten för ett båtsällskap som hade en omfattande hamn- och varvsverksamhet vid sidan av den ideella verksamheten med ungdomsarbete och tävlingsarrangemang. Trots att hamn- och varvsverksamheten hade minskat medlemmarnas kostnader för båt innehav genom att samordna detta arbete för medlemmarna, ansågs även denna verksamhet ingå som ett led i föreningens främjande av sjösport. Sällskapet ansågs därför inskränkt skattskyldigt (jämför ovan refererade förarbetsuttalande).

Utredningens bedömning

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

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

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

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

4.7.4 Professionella utövare

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

Utgivande av ekonomiska förmåner till yrkesmässiga idrottsutövare är inte en verksamhet som motiverar förmånlig skattebehandling. Å andra sidan får det anses uteslutet att en idrottsförening skall förlora sin skattefrihet enbart av den anledningen att ett litet elitskikt bland medlemmarna får avsevärda belopp i ersättning för sina insatser. Enligt min mening bör frågan lösas på det sättet att professionella inslag i t.ex. fotbolls-, ishockey- eller basketbollklubbar inte äventyrar en förmånligare skattebehandling så länge antalet professionella utövare är obetydligt jämfört med det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar. Till detta vill jag lägga att jag kan ansluta mig till utredningens uppfattning att det f.n. inte torde finnas någon till Sveriges riksidsrottsförbund ansluten förening som på grund av inslaget av professionalism bör undantas från möjligheten till skattebefrielse.

Stiftelse- och föreningsskattekommittén uttalade (s. 209 ff.): Den av departementschefen förordade lösningen har inte kommit till uttryck direkt i lag. Det finns emellertid några rekvisit i lagtexten som har betydelse för frågan. Redan villkoret att föreningens syfte skall avse ett allmännyttigt ändamål kan, särskilt när det ses tillsammans med det krav som gäller beträffande föreningens faktiska verksamhet, uppfattas som en begränsning av möjligheterna att med bibehållen skattebefrielse anlita professionella utövare i den ändamålsanknutna verksamheten. Av särskilt intresse är dock det led i ändamålsrekvisitet som föreskriver att föreningens huvudsakliga syfte inte får vara begränsat till medlemmarnas ekonomiska intressen. Det var i anslutning till detta led som departementschefen gjorde det nyss citerade uttalandet. Föreskriften synes ge utrymme för en tillämpning i enlighet med de riktlinjer som angavs i uttalandet. Efter lagstiftningens tillkomst har det professionella inslaget inom svensk idrott successivt ökat, både inom de individuella sporterna och inom lagidrotterna.

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

Bestämmelserna om skattebefrielse för ideella föreningar tar i första hand sikte på att gynna den samverkan på ideell grund mellan medlemmarna som normalt äger rum i en sådan förening. Man har kommit ganska långt från detta fall när föreningen i stället anlitar personer – medlemmar eller andra – som på professionell basis deltar i den ändamålsanknutna verksamheten. Även om den principiella utgångspunkten således är att en verksamhet som bygger på medverkan av professionella utövare inte är förtjänt av särskilda skatteförmåner, finns det anledning att något modifiera denna ståndpunkt. Om föreningens verksamhet – t.ex. idrottstävlingar eller teaterföreställningar – ligger på en hög professionell nivå, är detta en omständighet som kan bidra till att öka intresset för verksamheten och skapa goodwill för denna och som därmed också bl.a. kan underlätta rekryteringen av sådana medlemmar som engagerar sig på rent ideell basis. Ett professionellt inslag kan med andra ord vara en faktor som stärker den ideella verksamheten. Denna aspekt berördes i förarbetena till 1977 års lagstiftning. Föreningsskatteutredningen ansåg att skattebefrielse borde kunna medges när anlitaandet av professionella idrottsmän framstod just som ett medel för att främja den ideella idrottsverksamheten (prop. 1976/77:135 s. 43). Även enligt vår uppfattning bör denna positiva effekt vägas in vid utformningen av nya regler. Den utgör ett argument mot en alltför restriktiv skattemässig behandling av den professionella verksamheten.

I det betänkande som Stiftelse- och föreningsskattekommittén lämnade föreslogs en lagreglering som innebar att det skulle göras en helhetsbedömning av de verksamheter inom en förening som hade naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Så länge det gick att konstatera att dessa ändamålsanknutna verksamheter huvudsakligen utövades av andra än professionella deltagare, skulle föreningen enligt kommitténs förslag ha möjlighet att få skattebefrielse. En annan sak angavs vara att inkomsten av en särskild ändamålsanknuten verksamhet kunde komma att träffas av beskattning om denna verksamhet, sedd för sig, dominerades av professionella deltagare. Kommitténs förslag har inte lett till någon lagstiftning. Idrottsskattekommittén lämnade i sitt betänkande (SOU 2006:23 s. 126 ff.) ett förslag till lösning av frågan om professionalism för idrottens del. Förslaget innebar en reglering som skulle tillgodose kravet på att föreningens verksamhet ska bedrivas huvudsakligen på ideell grund och att det idrottsliga ändamålet inte är begränsat till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Man föreslog att utgångspunkten skulle vara en 75/25-regel innebärande att ca 75 procent av föreningens idrottsutövande medlemmar under året inte får ta emot större avgiftspliktig ersättning från föreningen än vad som motsvarar ett halvt prisbasbelopp. Anknytningen till just ett halvt prisbasbelopp hänger samman med den särskilda bestämmelse i socialavgiftslagen (2 kap. 19 §) som möjliggör att ersättning upp till den nivån kan betalas ut till idrottsutövare utan att idrottsföreningen behöver betala arbetsgivaravgifter på ersättningen. Med denna begränsning skulle det professionella inslaget framstå som ett medel att främja den allmännyttiga idrottsverksamheten. Prövningen av 75/25-regeln ska utgå från antalet aktiva idrottsutövande medlemmar som föreningen har i den idrottsliga verksamheten. Passiva medlemmar som inte deltar aktivt i den idrottsliga verksamheten ska inte räknas med. Idrottsskattekommitténs förslag har ännu inte lett till lagstiftning. Motsvarande utredningar har inte genomförts för t.ex. kulturområdet, men slutsatserna stort från idrottsområdet torde kunna tillämpas även för övriga områden.

Utredningens bedömning

Utredningen är av den uppfattningen att frågan om skattebefrielse alltid måste avgöras utifrån en helhetsbedömning av det enskilda subjektet. Om den allmännyttiga verksamheten bedrivs på en hög idrottslig eller kulturell nivå ligger det i sakens natur att anställd personal används. Det viktiga i den

skattemässiga bedömningen är att den anställdes lön och övriga förmåner är satta oberoende av dennes inflytande över den förening som betalar ut ersättningarna. Utredningen vill betona att t.ex. en idrottsförening har som ändamål att utöva idrott och med detta att vinna idrottsliga segrar. Det finns således normalt sett inget vinstsyfte hos vare sig föreningen, medlemmarna eller styrelsen utan alla drivs av samma ideella allmännyttiga mål, den idrottsliga verksamheten och den idrottsliga framgången.

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

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

Utredningens slutsats är att det kan finnas behov av en utvidgning av den regel om professionella utövare som Idrottsskattekommittén föreslog i sitt betänkande (7 kap. 8 § tredje stycket inkomstskattelagen). Underlaget för ett slutligt ställningstagande i frågan är emellertid inte tillräckligt omfattande för att utredningen ska finna det lämpligt att lägga fram ett konkret förslag. Ett slutligt ställningstagande bör därför inte göras förrän efter en eventuell remissbehandling av betänkandet.

