

18 Allmännyttiga ideella föreningar, kännetecken m.m.

7 kap. 7–13 §§ IL

Av lagtexten (7 kap. 7–13 §§ IL) framgår att ideella föreningar endast är skattskyldiga för inkomster av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, om föreningen uppfyller i lagen uppställda krav;

- ändamålskravet,
- verksamhetskravet,
- fullföljdskravet och
- öppenhetskravet.

Samtliga dessa villkor måste vara uppfyllda för att föreningen ska bli inskränkt skattskyldig.

En förening som uppfyller kraven ovan är inte skattskyldig för;

- löpande kapitalinkomster och kapitalutgifter som inte är hänförliga till egentlig näringsverksamhet,
- kapitalvinster och kapitalförluster,
- inkomst som till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av föreningens allmännyttiga ändamål eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål,
- inkomst som till huvudsaklig del kommer från sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete och
- inkomst från innehav av fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen.

18.1 Ändamålskravet

Huvudsakligt ändamål 7 kap. 8 § IL

Till allmännyttiga ideella föreningar räknas föreningar vars huvudsakliga syfte är att främja ändamål av det slag som anges i 7 kap. 8 § IL. Med ”huvudsakligt” avses 70–80 %. I förarbeten till dåvarande lagen om statlig inkomstskatt (SkU 1976/77:45 s. 27 f) anges att ett allmännyttigt ändamål ska anses föreligga om det

ligger inom ramen för lagtextens exempel. Om ändamålet har en alltför säregen karaktär eller direkt strider mot vad som är acceptabelt från allmän synpunkt, bör en förmånsbehandling i form av inskränkt skattskyldighet inte beviljas. Rena sällskapsföreningar och intresseföreningar anses inte som allmännyttiga.

Samhällsutvecklingen medför att begreppet allmännyttigt ändamål inte kan fastslås en gång för alla. Ett sätt att uttrycka allmännytta är att ändamålet enligt en utbredd uppfattning ska anses vara värt att stödja. Vad föreningen har för huvudsakligt ändamål får bedömas av innehållet i dess stadgar. Men som skatteutskottet framhåller kan frågan om ändamålet är allmännyttigt eller ej inte enbart bedömas med hänsyn till stadgarnas innehåll. Det fordras en mer generell bedömning mot bakgrund av föreningens allmänna karaktär och inriktning.

Ändamålsparagrafen i föreningars stadgar kan vara knapphändig eller otydligt formulerad. Föreningens allmänna karaktär och inriktning kan ändå klart framgå av dess namn och faktiska verksamhet.

Släktförening

Avgöranden i Regeringsrätten kan ge ledning vid bedömningen om en förening är allmännyttig. I RÅ 1986 ref. 84 behandlas frågan om en släktförenings ändamål är sådant att det kan anses som allmännyttigt. Enligt stadgarna skulle föreningen verka för släktens sammanhållning, föra släktregister och utföra forskning i släktens historia. Föreningen hävdade att den genom forskning gällande emigranter hade kunnat lämna resultat som ställts till ett emigrantinstitut och en hembygdsförenings förfogande. Därigenom ville föreningen bli bedömd som allmännyttig. Regeringsrätten ansåg att föreningen inte skulle anses ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttigt ändamål.

Fastighetsägare som slutit sig samman för att tillgodose vissa gemensamma intressen anses vanligen inte heller som allmännyttiga (jfr RÅ 83 1:63 gällande Sveriges Villaägareförbund). Det kan naturligtvis uppkomma gränsfall. Ett byalag eller en villaägareförening kan t.ex. ha ändamål och faktisk verksamhet som huvudsakligen kan likställas med den verksamhet en bygdegårdsförening eller en hembygdsförening bedriver. I och med detta blir den allmännyttig.

Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref 6 ansett att Mölndals kommuns konstförening hade ett allmännyttigt ändamål. Föreningens ändamål var att söka bredda och fördjupa intresset för god konst bland anställda samt att köpa in och lotta ut konstverk bland medlemmarna. Verksamheten bestod i medlemsmöten med konstvisningar och föredrag samt studiebesök och resor. Den utlottning av konstverk som ägt rum ansågs utgöra ett naturligt led i föreningens verksamhet.

**Individuell
bedömning**

En individuell bedömning får således göras utifrån de förutsättningar som finns i det enskilda fallet.

18.2 Ekonomiska förmåner i ideella föreningar

En förutsättning för inskränkt skattskyldighet är att föreningens ändamål inte är begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Vid bedömningen av verksamhet med ekonomiska inslag ska det huvudsakliga syftet beaktas.

Att ekonomiska förmåner ges som ett led i en förenings allmännyttiga verksamhet hindrar inte att föreningen är allmännyttig. En förening kan ha till ändamål att bl.a. tillhandahålla medlemmarna tjänster och varor till reducerade priser. Om förmåner till medlemmarna kan anses utgöra ett direkt led i det ideella arbetet och därför är ett direkt fullföljande av föreningens ändamål, bör detta inte hindra skattebefrielse. Som exempel på sådan förening nämns en handikappförening som enligt sina stadgar ska subventionera hjälpmedel till sina handikappade medlemmar. I andra fall bör föreningen bli oinskränkt skattskyldig om inte förmånerna till medlemmarna utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet.

Exempel

- En båtklubb svarar för skötseln av medlemmarnas båtar.
- En idrottsklubb begränsar enligt sina stadgar medlemmarnas utgifter för idrottsutrustning.

**Fackföreningar,
Branschföreningar
Samlarintressen**

För förmånlig skattebehandling krävs i dessa fall att verksamheter av detta slag är obetydliga jämfört med föreningens ideella verksamhet. Kravet att verksamheten inte får syfta till att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen innebär att fackföreningar, branschföreningar och liknande inte omfattas av skattebegränsning. Inte heller föreningar som i första hand tillgodoser medlemmarnas samlarintressen omfattas av de förmånligare skattereglerna.

RR har i RÅ 83 1:63 ansett PRO i Uppsala län respektive Skattebetalarnas förening som allmännyttiga ideella föreningar då det huvudsakliga ändamålet (70–80 %) varit allmännyttigt och då föreningarna i den faktiskt bedrivna verksamheten ansetts i ringa utsträckning ha inriktat sig på medlemmarnas ekonomiska intressen (jfr nedan under rubriken ”Verksamhetens art”).

I RÅ 85 1:27 har regeringsrätten bedömt ett båtsällskap som inskränkt 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 där sällskapet organiserade medlemmarnas egna arbetsinsatser samt betalade gemensamma kostnader för arbetena. Avgifter togs ut av medlemmarna. Någon anställd personal fanns ej för dessa uppgifter. Syftet var att minska medlemmarnas kostnader för båt-innehavet. Regeringsrätten ansåg att enbart storleken av kostnaderna i resultaträkningen inte hade någon avgörande betydelse för bedömningen av sällskapets inriktning. Den ideella verksamheten men även samordningen av medlemmarnas arbete med uppdragning och sjösättning av båtarna ansågs i sin helhet ingå som ett led i fullföljandet av sällskapets syfte att främja båtsport.

Skatteverket anser att en koloniträdgårdsförening som verkar i enlighet med stadgarna för Svenska Förbundet för Koloniträdgårdar och Fritidsbyar normalt kan godtas som inskränkt skattskyldig, se Skatteverkets skrivelse 2005-05-04 (dnr 130 157255-05/111). Inslaget av främjande av medlemmarnas ekonomiska intressen torde normalt framstå som så obetydligt att det inte förändrar bedömningen.

Exempel

Exempel på föreningar med allmännyttigt ändamål

- Idrottsföreningar i vid bemärkelse för: friidrott, lagidrotter, gymnastik, skytte, friluftsliv, båtsport, danssport, ridsport m.m.
- Föreningar för konst, litteratur, musik, amatörteater, folkdans, körsång m.fl. kulturella ändamål.
- Föreningar för ungdomsverksamhet, scoutverksamhet, social verksamhet, nykterhetsföreningar, de politiska partierna och deras organisationer på lokal och distriktsnivå, handikappföreningar, studieförbund, föreläsningsföreningar, frivilliga försvarsorganisationer, folketshus- och bygdegårdsföreningar, de fria trossamfundet och invandrarföreningar.
- Distrikts-, regional-, riks- och samarbetsorganisationer med allmännyttiga föreningar som medlemmar räknas också som allmännyttiga föreningar om de i sin tur uppfyller samtliga kriterier för inskränkt skattskyldighet.

Rättsfall:

RÅ 1979 Aa 227	RÅ 1985 Aa 96
RÅ 1980 Aa 128	RÅ 1985 Aa 147
RÅ 1980 Aa 129	RÅ 1986 ref. 84
RÅ 1983 1:63	RÅ 1986 not. 129–132
RÅ 1985 1:27	RÅ 1987 not. 317

Verksamhet
7 kap 9 § IL

18.3 Verksamhetskravet

Föreningen ska i sin faktiskt bedrivna verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet för att få den förmånliga beskattningen. En förening som i strid med sina stadgar stöder en inte allmännyttig verksamhet blir oinskränkt skattskyldig.

En förening kan faktiskt bedriva en helt annan verksamhet än den stadgade. Om bedrivna verksamhet är allmännyttig, bör föreningen behandlas som allmännyttig men den bör uppmanas att ändra sina stadgar.

Om en förening med allmännyttigt ändamål bedriver en så omfattande näringsverksamhet att den ideella verksamheten träder i bakgrunden kan föreningen bli oinskränkt skattskyldig.

Skattebegränsning bör också vara utesluten om den faktiskt bedrivna verksamheten visserligen inte direkt strider mot föreningens ändamål men ändå, genom att verksamheten i praktiken tillgodoser viss familjs, vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref 129 funnit att den av Föreningen Cancerhjälpen, med anställd personal och via marketingbolag, bedrivna verksamheten med att genom telefonförsäljning av brevmärken eller nål anskaffa bidrag inte utgjorde näringsverksamhet

Öppenhet
7 kap. 13 § IL

18.4 Öppenhetskravet

För att omfattas av de förmånliga skattereglerna måste föreningen vara öppen. Föreningen får inte vägra någon inträde eller utesluta någon som delar föreningens målsättning och följer dess stadgar. Verksamhetens art eller omfattning kan i vissa fall göra ett begränsat medlemskap naturligt. Som exempel på inskränkningar som kan finnas utan att allmännyttigheten ifrågasätts anförs i propositionen bl.a. musikalitet i en musikförening, fysiskt handikapp i en handikappförening, en viss geografisk eller kategori-begränsning (t.ex. till visst område, skola eller företag). Könsbundna medlemskap har inte alltid ansetts diskriminerande om det framstår som naturligt med hänsyn till ändamålet.

RÅ 1979 Aa 160 avsåg en förening som endast tillät medlemskap för dels person med viss examen, dels manlig person som var aktivt ansluten till viss näringsgren. Föreningen ansågs öppen och därmed inskränkt skattskyldig. Tio år senare i RÅ 1989 ref. 60 avseende Stockholms-Gillet (kulturellt ändamål) fann RR att

begränsningen till enbart män inte kunde bedömas ha sådant naturligt samband med föreningens målsättning och verksamhet att skattefrihet kunde komma ifråga.

Som exempel på ej godtagbara inskränkningar kan nämnas att man måste ha ett rekommendationsbrev från någon för att kunna bli medlem eller att man väljs in som medlem efter beslut i styrelsen. Villkoren för medlemskap får naturligtvis inte vara utformade så att öppenheten i realiteten saknas.

En förening som har medlemsantagning efter godtyckliga eller diskriminerande grunder eller har sådana regler att endast en mycket begränsad krets av personer kan bli medlemmar blir oinskränkt skattskyldig. Även en begränsning i rösträtten för vissa medlemmar (t.ex. stödmedlemmar), vilket innebär en inskränkning av rätten till insyn och demokratisk medbestämmanderätt i föreningen, torde strida mot öppenhetskravet. I propositionen framhålls särskilt att stora krav också ställs på hur en förening hanterar uteslutning av medlemmarna. Om uteslutning sker utan giltiga skäl, är föreningen inte öppen.

I allmänhet framgår det klart av stadgarna hur en förening antar och utesluter medlemmar.

En del föreningar har själva valt en sluten medlemsantagning. För t.ex. ordenssällskap är det naturligt att vem som helst inte kan få bli medlem.

Rättsfall:

RAÅ 1979 Aa 98

RAÅ 1979 Aa 160

RAÅ 1989 ref. 60

18.5 Fullföljdskravet

Fullföljd
7 kap. 10 § IL
80 % av
avkastningen

En förening med allmännyttigt ändamål, allmännyttig verksamhet och öppen medlemsantagning måste slutligen också bedriva en verksamhet som ”skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar” (7 kap. 10 § IL). Motsvarande krav har funnits redan före den nu gällande lagstiftningen. I propositionen 1976/77:135 till den ursprungliga lagstiftningen menar föredraganden att en lämplig utgångspunkt är utredningens förslag att minst 80 % av avkastningen räknat över en period av inemot fem år ska användas för det ideella ändamålet. Bakgrunden till kravet på inkomst-användningen (att det s.k. fullföljdskravet är uppfyllt) är att statsmakterna velat markera att skattebefrielse förutsätter att föreningarna verkligen bedriver ideell verksamhet i tillräckligt hög grad.

Vid tillämpning av fullföljdskravet bör enligt departementschefens mening som avkastning räknas fastighets-, rörelse- och kapitalinkomster som är skattepliktiga enligt kommunalskattelagens allmänna regler men som undantas från skattskyldighet på grund av att föreningen betecknas som allmännyttig. Vid beräkningen av avkastningens storlek ska från bruttoavkastningen avräknas sådana kostnader som enligt kommunalskattelagen skulle ha varit avdragsgilla om avkastningen hade beskattats. Det är nettot av t.ex. bingoverksamhet och lotterier som räknas som avkastning. Bidrag för speciella kostnader, ”öronmärkta medel”, bör kvittas direkt mot motsvarande kostnad (SkU 1976/77:45 s. 29). Däremot bortses från fastighets- och rörelseinkomster som beskattas och kapitalvinster som skulle ha beskattats om föreningen hade varit oinskränkt skattskyldig. Sådana inkomster kan läggas till det egna kapitalet. (Se även avsnitt 7.5.2 Fullföljdskravet.)

Medlemsavgifter, allmänna bidrag från stat och kommun samt gåvor från enskilda m.fl. utgör inte skattepliktig inkomst enligt IL. Sådana inkomster omfattas inte av begreppet avkastning. Om de är direkt avsedda att täcka föreningens löpande utgifter ska de ändå beaktas vid tillämpningen av fullföljdskravet. I propositionen fullföljer föredraganden detta resonemang: ”En förening bör nämligen inte kunna hävda att kostnaderna för den ideella verksamheten finansieras uteslutande med avkastningen av föreningens tillgångar och att föreningen därför har rätt att lägga medlemsavgifter och offentliga bidrag till kapitalet” (prop. 76/77:135 s. 81).

Gåvor avsedda för vissa bestämda ändamål utanför den löpande verksamheten medräknas inte vid tillämpning av fullföljdsrekvisitet.

I RÅ 2004 ref 76, som gäller Centerpartiet i Västmanland, har dels konstaterats att vad en ideell förening erhåller i samband med utskiftning från en ekonomisk förening utöver inbetald insats ska beaktas vid fullföljdsberäkningen. Vidare att den del härav som föreningen tillskjuter till en närstående, nybildad, stiftelse inte får räknas föreningen till godo vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt.

Utgångspunkten för beräkning av inkomstanvändningen är föreningens nettoavkastning, dvs. de potentiellt skattefria intäkterna efter avdrag för kostnaderna för intäkternas förvärvande. Till nettoavkastningen läggs sådana inkomster som är avsedda att täcka föreningens löpande utgifter t.ex. medlemsavgifter, gåvor från enskilda samt allmänna bidrag från stat och kommun. Det belopp som man därefter får fram läggs till grund för bedömningen om kravet på inkomstanvändning har uppfyllts.

Ett exempel visar kortfattat hur beräkning av inkomstanvändningen bör göras:

En förening har under ett beskattningsår haft följande inkomster och utgifter:

- 30 000 kr – nettoavkastning av tillgångarna (fastighets- och kapitalinkomster)
- 50 000 kr – medlemsavgifter och allmänna kommunala bidrag
- 10 000 kr – gåvor som inte är avsedda för de löpande kostnaderna
- 100 000 kr – kapitalvinst
- 72 000 kr – utgifter för den ideella verksamheten

Avkastning och inkomster som ska medräknas är 30 000 kr + 50 000 kr. Kapitalvinsten 100 000 kr och gåvor 10 000 kr räknas inte med.

90 % av inkomsterna, $(72\,000 / (50\,000 + 30\,000))$ anses ha använts i den ideella verksamheten för uppfyllandet av det allmännyttiga ändamålet.

5 år

I propositionen anförs att en lämplig utgångspunkt för bedömningen av fullföljdsrekvisitet är att minst 80 % av avkastningen ska användas för det ideella ändamålet, räknat som ett genomsnitt över en period av inemot fem år. Detta uttalande ansluter sig till den praxis som tidigare tillämpades på området.

Utskottet ville (SkU 1976/77:45) för sin del inte utesluta att en genomsnittsbedömning i vissa fall kan omfatta en längre tidsperiod.

En ideell förening bör i rimlig omfattning kunna avsätta medel exempelvis för planerade omfattande reparationer av uthyrd fastighet, längre fram i tiden än fem år. Vissa allmännyttiga föreningar har kostnader som varierar starkt från år till år. Detsamma kan gälla i fråga om deras möjligheter att få bidrag till verksamheten från det allmänna eller från andra håll. I sådana fall bör enligt utskottets uppfattning en mer generös bedömning kunna komma i fråga, om det står klart att föreningen sett på sikt disponerar minst 80 % av sina inkomster för sitt allmännyttiga ändamål och att man i det aktuella fallet kan bortse från skatteflyktsaspekter. Bedömning ska ske med ledning av praxis och med hänsyn till vad som i det enskilda fallet kan anses som skäligt. Jämför vad som sagts i avsnittet om stiftelser under rubriken ”Fullföljdskravet”.

18.6 Dispens från kravet på uppfyllandet av fullföljdskravet

Dispens 7 kap. 11 § IL

Lagstiftaren har i de fall föreningar önskar spara inkomster för kommande investeringar anvisat en möjlighet till dispens från fullföljdskravet (7 kap. 11 § IL). Dispensen söks hos Skatteverket och får avse endast förvärv av fastigheter, anläggningar eller kostnader för mer omfattande reparations-, om- eller tillbyggnadsarbeten på fastigheter som brukas av föreningen. Ett villkor för dispens är vidare att den aktuella fastigheten/anläggningen ska användas i föreningens ideella verksamhet. Dispensen medges för högst fem år.

Det förekommer att en förening inom ramen för vad som är tillåtet att fondera har lyckats samla ihop ett kapital som i och för sig är tillräckligt för den investering som man begär dispens för, men att man för detta kapital avser att göra en annan investering i framtiden som är av den karaktären att dispens inte är möjlig, t.ex. en maskin eller dylikt. Eftersom dessa medel har sparats genom tillåten fondering torde det inte möta något hinder att använda dessa efter eget gottfinnande och samtidigt få dispens från kravet på inkomstanvändning för en tillåten anskaffning. När investeringen gjorts torde krävas att inkomstanvändningen inklusive investeringen har uppgått till minst 80 procent under den gångna femårsperioden.

Om förening som fått dispens inte inom föreskriven tid genomfört den investering som dispensen avser, ska föreningen taxeras för de år medgivandet avser efter de regler som skulle ha gällt då. Taxeringen sker enligt reglerna för eftertaxering (7 kap. 12 § IL).

Dispenstid

Dispenstiden kan inte förlängas genom ett nytt dispensbeslut för samma projekt. Däremot finns det inget hinder mot att den fonderade avkastningen används för en annan investering. Givetvis krävs dispensmyndighetens medgivande.

Avsättning till nybyggnads- eller reparationsfond i bokslutet gäller inte som fullföljd vid bedömning av inkomstanvändningen.