

20 Rörelseinkomster i allmännyttiga ideella föreningar

20.1 Skattefria rörelseinkomster

I skatterättslig mening är verksamhet som bedrivs självständigt, i vinstsyfte och med varaktighet näringsverksamhet. Detta gäller även för ideella föreningar. Som rörelse räknas t.ex. bingoverksamhet, lotteriförsäljning, offentliga danstillställningar, idrotts-tävlingar, servering, försäljning m.m. Allmännyttiga ideella föreningar är normalt inte skattskyldiga för nämnda verksamheter.

20.1.1 Rörelseinkomster med naturlig anknytning

För rörelseinkomster i en allmännyttig ideell förening gäller att inkomsten är skattefri om den till huvudsaklig del (70–80 %) härrör från verksamhet som antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

I dåvarande lagtexten, (7 § 5 mom. andra st. SIL) gavs exempel på rörelseinkomster med naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål och i tredje st. samma lagrum angavs vilka slag av inkomster som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. Exempelen finns inte med i den nya lagtexten i IL. Någon förändring är dock inte avsedd.

Entré- och anmälningsavgifter

Naturlig anknytning till föreningens ideella ändamål har sådana intäkter som har ett direkt samband med den ideella verksamheten, t.ex. entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kultur-evenemang.

Försäljnings- inkomster

Försäljningsinkomster kan anses ha naturlig anknytning till föreningens ideella verksamhet om försäljningen kan ses som en del av det ideella arbetet.

Direkt samband

Verksamhet för att göra föreningen känd och sprida dess idéer genom försäljning av böcker, märken, affischer, tidningar m.m. anses ha ett direkt samband med den ideella verksamheten. Kravet på naturlig anknytning är t.ex. uppfyllt om en handikappförening säljer hjälpmedel som är avsedda för handikappade.

Försäljningsverksamhet är en del av det ideella arbetet om det primära syftet med verksamheten varken är att erhålla en vinst eller att ge köparen ekonomiska förmåner (förmånssyfte).

Om försäljningsverksamheten utvidgas så att den kan anses vara kommersiellt bedriven, dvs. med vinst- eller förmånssyfte, ska inkomsterna beskattas. Om verksamheten bedrivs i obetydlig omfattning beskattas den dock inte.

Minilivsbutik

I RÅ 1987 ref. 154 har en tennisklubb skattebefriats för försäljning av varor från en kiosk (minilivsbutik). Försäljningen skedde inte enbart till medlemmar utan även till kringboende och sommargäster. Rörelsen sköttes inte enbart med frivillig obetald arbetskraft. Av domen framgår att några säkra slutsatser angående omsättningens fördelning på olika varuslag eller i vad mån försäljning skett till allmänheten inte kunde dras av föreliggande utredning. På grund därav och då det var klarlagt att försäljningen ägt rum endast under den tid av året då tennisbanorna varit öppna för spel och att vid kiosken lämnats sedvanlig klubb-service vid bokning och betalning av speltimmar, hade inte annat visats än att verksamheten hade anknytning till klubbens ändamål.

Serveringsrörelse

Observera att kravet på naturlig anknytning inte är uppfyllt endast för att syftet med en viss verksamhet är att finansiera det allmännyttiga arbetet. I RÅ 1987 ref. 67 har en hembygdsförening ansetts skattskyldig för inkomst av serveringsrörelse som bedrivits med anställd personal och riktat sig mot allmänheten.

Service åt medlemmarna

När försäljningsverksamheten inte ingår som ett direkt led i den ideella verksamheten men ändå har naturlig anknytning till denna kan inkomsten bli skattefri. Detta gäller oavsett att verksamheten eventuellt bedrivs kommersiellt. För skattefrihet krävs att huvudsyftet med försäljningsverksamheten är att ge service åt medlemmarna och andra som deltar i föreningens allmännyttiga aktiviteter. I regel innebär detta att verksamheten bedrivs i relativt liten omfattning. I RÅ 1992 ref. 68 säger Regeringsrätten också att sådana omständigheter som verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall kan ha betydelse vid bedömningen av om verksamheten har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål.

Exempel på naturlig anknytning är en musikförening eller ett studieförbund som erbjuder noter eller böcker till medlemmarna. Kravet på samband anses uppfyllt om en idrottsförening i anslutning till klubblokalen anordnar en mindre servering eller försäljning av idrottsartiklar till dem som använder föreningens anläggningar.

Om verksamheten inte kan betecknas som service för medlemmarna eller andra som deltar i föreningens ideella verksamheter

ska inkomsterna beskattas. Verksamheten förutsätts bedrivas stadigvarande och under ungefär samma former som normal näringsverksamhet.

Second-hand

Det är relativt vanligt att olika slag av ideella föreningar bedriver s.k. second-handförsäljning och då ofta från ett fast försäljningsställe (butik). Ibland handhas denna verksamhet av fast anställd personal, ibland av ideellt arbetande föreningsmedlemmar. Det förekommer också hos vissa socialt engagerade hjälporganisationer att försäljningsverksamheten hanteras av de som främjas. Rättsläget måste anses vara oklart. Det är dock Skatteverkets uppfattning att hävd vanligtvis inte kan anses föreligga men att i vissa fall naturlig anknytning kan föreligga. En bedömning måste göras från fall till fall. Jfr KR:s i Göteborg dom den 28 november 2001 i mål nr 2570-199 (RR har vägrat prövningstillstånd) där Djurens Vänner ansågs bedriva skattepliktig rörelse och KR :s i Stockholm dom den 8 juni 1990 i mål nr 5671-1988 där Myrornas insamlings- och försäljningsverksamhet ansågs ha naturlig anknytning (RR vägrade prövningstillstånd). En idrottsförenings second-handförsäljning har av KR i Göteborg inte ansetts ha naturlig anknytning utan den ska beskattas (dom den 8 december 2004, mål nr 6268-03, 6271-03).

TV-rättigheter

Inom bl.a. fotboll och ishockey kan det utgå ersättningar till de enskilda föreningarna för de matcher som sänds i TV. Skatterättsnämnden har i förhandsbesked den 30 november 2004 ansett att skattskyldighet inte föreligger för dessa inkomster. Enligt Skatterättsnämnden ska inkomsterna anses som likvärdigt med att ta emot betalande publik på arenan där tävlingen ägt rum. Skatteverket har överklagat förhandsbeskedet.

Frågan om naturlig anknytning har också behandlats i ett av RR fastställt förhandsbesked, RÅ 2000 ref. 53. Se under avsnitt 20.3, Rörelseinkomster som beskattas.

Uppdragsverksamhet

Av skrivelse 2005-02-18 (dnr 130 105323-05/111) Skatteverkets uppfattning om att psykoterapeutisk uppdragsverksamhet inte har naturlig anknytning till en ideell förenings allmännyttiga psykosociala ändamål. Se under avsnitt 20.3 Rörelseinkomster som beskattas.

Rättsfall:

RÅ 1987 ref. 154

RÅ 1987 ref. 67

20.1.2 Rörelseinkomster som av hävd finansierat ideellt arbete

Har föreningen rörelseinkomster, som inte har annat samband med den allmännyttiga verksamheten än att finansiera denna, beskattas dessa inkomster vanligen.

Härdvunna finansieringskällor

För att inkomsterna ska undantas från skatt krävs att de av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Till verksamhet som av hävd utnyttjas på detta sätt och alltså är skattefri räknas bl.a. anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer. Hit hör också sådan biografiföreelse som bedrivs i egna lokaler av nykterhetsföreningar eller bygdegårdsföreningar och liknande, som har till främsta syfte att hålla med allmän samlingslokal. Som traditionell finansieringskälla räknas dessutom reklamintäkter från reklamutrymme på idrottsplatser, klubbdräkter eller i samlingslokal, programblad och liknande.

Exemplifieringen av hävdbegreppet är inte uttömmande. Det går därför inte alltid att på förhand avgöra om en viss verksamhet ska beskattas.

Tradition

Begreppet hävd är ej heller klart definierat. Det händer att en förening vill hänföra viss verksamhet till hävd enbart av det skälet att den egna föreningen bedrivit just denna verksamhet ett visst antal år. Denna grund är inte tillräcklig. Det grundläggande kravet för att en verksamhet ska kunna godtas som en härdvunnen finansieringskälla är att verksamheten traditionellt har utnyttjats som en finansieringskälla.

Det är inte helt klart vilken betydelse medlemmarnas ideella insatser har för bedömningen.

I RÅ 1983 1:88 var det fråga om festplatsverksamhet som bedrevs av en idrottsförening. Arrangemanget sköttes av frivilliga obetalda krafter inom föreningen. RR fann att verksamheten var en härdvunnen finansieringskälla och den skattebefriades med hänsyn bl.a. till det ideella inslaget i verksamheten.

Pappersinsamling

RÅ 1985 1:2 avsåg en idrottsförenings inkomster av pappersinsamling. RR ansåg även här att det var fråga om en härdvunnen finansieringskälla, men under förutsättning att själva insamlandet av papper sköttes av frivilliga obetalda krafter inom föreningen.

Det är dock ingen tvekan om att det i vissa fall kan accepteras att det förekommer även anställd personal utan att skattefriheten går förlorad. Men det är oklart var gränsen ska dras. I de två ovanstående rättsfallen var dock obetalda arbetsinsatser en förutsättning för att den finansierande verksamheten skulle kunna godtas som härdvunnen finansieringskälla.

Idrottsföreningar m.fl. som arrangerar offentliga fester (festplatsverksamhet), marknader eller danstillställningar blir i allmänhet också befriade från skatt för dessa verksamheter.

Danstillställning

I RÅ 1992 ref. 68 har en idrottsförening skattebefriats för logdansverksamhet. I domen sägs att sådana omständigheter som kan vara avgörande vid fastställande av den naturliga anknytningen, t.ex. i vissa situationer verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall, saknar betydelse vid bedömning av skattebefrielse av hävdvunna inkomster. Rör det sig om en typisk traditionell finansieringskälla för ideellt arbete, uppställs – även om det från början varit fråga om aktiviteter i liten skala – i och för sig inga krav på att verksamheten ska vara begränsad och ge endast en blygsam avkastning. Endast om verksamheten tagit sig sådana avvikande former, att den inte längre till sin art utgör en finansieringskälla av hävdvunnen typ, kan det bli fråga om bortfall av skattefriheten.

Det sägs vidare i domen att anordnandet av danstillställningar utgör en traditionell finansieringskälla för idrottsföreningars ideella arbete. Den av klubben arrangerade, i och för sig tämligen omfattande logdansverksamheten skiljer sig inte på sådant sätt från danstillställningar, som av hävd utnyttjats för att finansiera dylikt ideellt arbete, att överskott därav skattemässigt bör behandlas på annat sätt. Klubben är därför frikallad från skattskyldighet för inkomst av den ifrågavarande logdansverksamheten.

Musikkonsert

I förhandsbesked ansåg SRN den 28 januari 1998 att en idrottsförening (som enbart har ungdomsverksamhet) är skattskyldig för arrangerande av musikkonsert. Föreningen arrangerar konserterna i samarbete med ett utomstående bolag. Föreningens insatser i arrangemanget är att avtala om hyra av konsertplats, ordna med inhägnader och avgränsningar, tillhandahålla sanitära arrangemang, införskaffa tillstånd för utskänkning, hyra vakter och tillhandahålla elektricitet. Föreningen står även för marknadsföringen av konserterna och håller dessutom i den lokala biljettförsäljningen. Ersättningen till föreningen utgår i procent av biljettintäkterna.

Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet i RÅ 1999 ref. 50. RR fann att rockkonserten kunde hänföras till en verksamhet avseende rörelse som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. RR angav i sina skäl att den uppräknade av hävdvunna finansieringskällor för ideellt arbete som finns i lagtexten inte är uttömmande och att det inte heller kunde antas ha varit avsett att tillämpningen skulle låsas fast vid förhållanden som var rådande vid lagstiftningens tillkomst. Att arrangemanget skedde i samarbete med ett kommersiellt bolag ansågs inte heller utgöra hinder mot skatte-

Insamlingsverksamhet i utbyte mot produkter av ringa värde	<p>kommersiellt bolag ansågs inte heller utgöra hinder mot skattebefrielse.</p> <p>I RÅ 2004 ref. 129 har konstaterats att en ideell förenings insamlingsverksamhet inte utgör sådan verksamhet som är att bedöma som rörelse (skattepliktig näringsverksamhet). Föreningen Cancerhjälpen har till ändamål att verka för en förbättring av levnadsvillkoren för och reaktivering av cancerdrabbade samt att bidra med medel till inköp av sjukhusutrustning till svenska sjukhus. Insamlingsverksamheten har bedrivits genom telefonförsäljning med anställd personal, varvid de som bidragit med pengar i utbyte härför har erhållit brevmärken och vykort av ringa värde.</p>
Marknad	<p>I ett inte överklagat förhandsbesked (RSV/FB Dt 1985:15) har idrottsförenings årligen återkommande marknader hänförs till hävd.</p> <p>Det är inte alltid lätt att bedöma begreppet ”hävd”. Ett krav är att en viss verksamhet på något sätt kan bedömas analogt med angivna exempel (fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer). I propositionen har danstillställningar nämnts som exempel på hävd.</p>
Bingo-Lotto	<p>Den bingolottoförsäljning som sker av allmännyttiga ideella föreningar genom medlemmars ideella arbetsinsatser är enligt Skatteverkets uppfattning att anse som sådan hävdvunnen finansieringskälla som avses i 7 kap. 7 § IL.</p> <p>I RÅ 1999 not. 216 fann Regeringsrätten att den verksamhet som bedrevs av ett distriktsförbund även omfattas av skattefrihet. RR fann att den bedrivna verksamheten var att hänföra till hävdvunna inkomster och att verksamheten bedrevs med avlönad personal inte utgjorde hinder för skattefrihet.</p>
Radioreklam	<p>Reklaminslag i närradioprogram påminner om dräktreklam och är enligt Skatteverkets uppfattning sådan hävdvunnen inkomst som föreningar kan skattebefrias för. Om programmet saknar anknytning till ett allmännyttigt ändamål och endast är reklamprogram som enbart syftar till att ge föreningen inkomster torde det däremot handla om skattepliktig inkomst.</p> <p>Frågan om hävdvunna inkomster har behandlats i ett av RR fastställt förhandsbesked (RR 2000-11-10). Se under avsnitt 20.3, Rörelseinkomster som beskattas.</p>
Skogsplantering	<p>Skatteverket anser att skogsplantering som utförs av obetalda krafter inom föreningen utgör en hävdvunnen finansieringskälla, se Skatteverkets skrivelse 2005-04-21 (dnr 130 157248-05/111).</p>

Rättsfall:

RÅ 1979 Aa 99	RSV/FB Dt 1985:15
RÅ 1983 1:88	RÅ 1987 ref. 67
RÅ 1985 1:2	RÅ 1987 ref. 154
RÅ 1992 ref. 68	RÅ 2004 ref. 129

20.1.3 Medlemsavgifter, anslag, bidrag och EU-bidrag

Medlemsavgifter samt anslag och bidrag från offentlig myndighet, EU, andra organisationer eller privatpersoner beskattas inte, utom i de fall anslaget eller bidraget ska täcka kostnader i en beskattad verksamhet.

20.2 Huvudsaklighetsbedömning

Trots att det tidigare förvärvskällebegreppet numera inte gäller vid beskattningen av näringsverksamhet måste det tillämpas vid bedömningen av skattskyldigheten för rörelseinkomster i en allmännyttig ideell förening.

Rörelseinkomsterna i en allmännyttig förening är undantagna från inkomstskatt om de till huvudsaklig del härrör från verksamhet som antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Inre sammanhang

Om flera kommersiella verksamheter bedrivs med ideella arbetsinsatser av föreningens medlemmar, ska samtliga rörelseverksamheter anses ha ett sådant inre sammanhang att de ingår i en och samma förvärvskälla (se RÅ 1987 ref. 153).

70–80 %

Vid bedömningen av beskattningen för en allmännyttig förenings rörelseinkomster måste först fastställas om det finns rörelseinkomst som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller kan hänföras till begreppet hävd. Finns både skattefria och skattepliktiga rörelseinkomster som härrör från verksamheter som bedrivs med ideella arbetsinsatser, ska beskattningen av dessa verksamheter avgöras på grundval av en huvudsaklighetsbedömning. Rörelsen ska i sin helhet beskattas eller i sin helhet undantas från beskattning. För skattefrihet krävs att förvärvskällans inkomster till huvudsaklig del, dvs. till åtminstone 70–80 % härrör från den skattefria delen. Är den skattefria delen mindre ska all rörelseinkomst beskattas (se prop. 1976/77:135 s. 85f och RÅ 1987 ref. 153).

I RÅ 1988 not. 599, avseende en idrottsklubb, ansågs att den av klubben bedrivna verksamheten med sommarservering och dans-tillställningar utgjorde en särskild förvärvskälla i inkomstslaget

rörelse. Förutsättningar förelåg inte att befria föreningen från skattskyldighet för inkomsten i fråga.

**Studieförbund/
uppdrags-
utbildning**

RÅ 2000 ref. 14 avsåg en ideell förening som bedrev utbildningsverksamhet, dels en statsbidragsberättigad utbildning, dels en icke statsbidragsberättigad utbildning. Frågan i målet var om föreningen var skattskyldig för inkomsterna av den icke statsbidragsberättigade utbildningen vilken utfördes på uppdrag av länsarbetsnämnder eller avsåg utbildningar som finansierades med EU-bidrag (uppdragsutbildningen). Föreningen var en ideell förening som uppfyllde förutsättningarna för skattebefrielse.

All utbildningsverksamhet var enligt RR skattemässigt att anse som näringsverksamhet. RR ansåg att uppdragsutbildningen inte hade naturlig anknytning till förbundets allmännyttiga ändamål och inte heller var en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. RR förklarade vidare att uppdragsutbildningen inte utgjorde en särskild förvärvsverksamhet (förvärvskälla) utan att huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas, dvs. att föreningens utbildningsverksamhet i sin helhet skulle vara fri från skatt om den till huvudsaklig del var hänförlig till den utbildningsverksamhet som uppfyllde villkoren för skattebefrielse.

Rättspraxis kan sammanfattas på följande sätt:

	<u>Allmännyttiga ideella föreningar</u>	
RÅ 1987 ref. 67	Huskvarna Hembygdsförening Servering med anställd personal	Självst. rörelse (ej inre sammanhang)
RÅ 1987 ref. 153	Göta Friidrott Bevakning av campingplats	- ej hävd - ej naturlig anknytning - har inre sammanhang - huvudsaklig del idrott
RÅ 1987 ref. 154	Nybrostrands Tennisklubb, Kioskbutik, säsongöppen	- naturlig anknytning
RÅ 1987 not. 814	Bengtsfors Idrottsförening, Vaktjänst i Folkets Park	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inre sammanhang - huvudsaklig del är idrott
RÅ 1988 not. 596	Melleruds Idrottsförening, Biograförelse	- ej naturlig anknytning - ej hävd - har inte sammanhang - huvudsaklig del är idrott
RÅ 1988 not. 600	Skutskärs Sportklubb	- ej hävd - ej naturlig anknytning - har inre sammanhang - huvudsaklighetsbedömning leder till beskattning

RA 1988 not. 603	Nattavaaraby Sportklubb, Försäljn. Skog, vindfällan	- ej hävd - ej naturlig anknytning - har inre sammanhang - huvudsaklighetsbedömning leder till beskattning
RA 1989 ref. 124	Svenska Bandyförbundet Försäljn. konstmappar	- ej hävd - ej naturlig anknytning - har inre sammanhang - huvudsaklig del är idrott
RA 1992 ref. 68	Logdansverksamhet	- hävd
RA 1999 ref. 50	Rockkonsert	- hävd
RA 1999 not. 216	Bingolotto	- hävd
RA 2000 ref. 14	Studieförbund/uppdragsutbildning	- ej hävd - ej naturlig anknytning - huvudsaklighetsbedömning
RA 2000 ref. 53	Royaltyinkomster	- ej hävd - ej naturlig anknytning - saknar inre sammanhang

20.3 Rörelseinkomster som beskattas

Inkomster av kommersiell verksamhet med anställd personal av större omfattning ska beskattas, om inkomsterna inte är skattefria på grund av hävd eller naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål.

Självständig näringsverksamhet

Bedriver t.ex. en idrottsförening en vanlig sportaffär eller en litterär eller religiös förening en bokhandel, beskattas dessa inkomster på vanligt sätt. Detta påverkar dock normalt inte skattefriheten för övriga inkomster. Rörelseinkomster och även fastighetsinkomster kan beskattas trots att t.ex. kapitalinkomster och realisationsvinster inte beskattas. I sådant fall utgör den kommersiella verksamheten en rörelse som beskattas för sig (självständig näringsverksamhet).

Elevtidning

RA 1974 A 80 avsåg ett elevförbunds försäljning av en elevtidning. PN ansåg att inkomst av försäljningen av elevtidningen utgjorde inkomst av rörelse då det inte var fråga om en enstaka affärsförsäljning utan en organiserad återkommande försäljningsverksamhet, vars syfte var att erhålla vinst. KR och RR ändrade inte beslutet i denna del.

Även i RA 1973 Fi 577 beskattades en förening för försäljning av tidningar. Föreningen hävdade att vinsten av verksamheten borde betraktas som gåvobidrag till föreningen, enär försäljningen av tidningen endast var en form av insamling av medel till föreningens välgörande ändamål. Föreningen beskattades för

överskottet på försäljningen då verksamheten ansågs hänförlig till förvärvskällan rörelse.

Royalty

I RÅ 1974 A 979 beskattades RFSU för royaltyintäkter från ett helägt dotterbolag. Förbundet hade erhållit ersättning från bolaget benämnt royalty med motsvarande 5 % av bolagets försäljning. Förbundet hade inte erhållit utdelning av sitt aktieinnehav i bolaget under motsvarande tid. Förbundet och bolaget hade inbördes utbytt tjänster och förmåner utan att detta visats i något bokföringsmässigt saldo.

I RÅ 2000 ref. 53 fastställde RR ett förhandsbesked om att en idrottsförening är skattskyldig för royaltyinkomster från ett helägt AB. Bolaget sköter föreningens reklam och marknadsföring. Enligt avtal har bolaget exklusiv rätt att i reklamsammanhang utnyttja föreningens varumärke, spelardräkter och utrymmen kring och på föreningens idrottsanläggning. Bolaget ska aktivt marknadsföra föreningen och sälja reklam samt souvenirer. Bolaget ska utge ersättning till föreningen för rättigheterna.

SRN fann också att föreningen skulle bli skattskyldig för samma inkomster även om avtalet ingåtts med en från föreningen fristående person. I motiveringen sägs att föreningen är en inskränkt skattskyldig ideell förening. Även om bolaget i sin verksamhet sprider information om föreningen måste syftet med denna verksamhet vara att på kommersiell basis i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja den goodwill som är förenad med föreningen och dess idrottsliga verksamhet. Nämnden fann mot denna bakgrund att verksamheten inte hade annat samband med det ideella arbetet än att finansiera detta. Inte ens om föreningen själv bedrev samma verksamhet skulle föreningen pga. naturlig anknytning kunna få skattefrihet för royalty på de behandlade grunderna.

Däremot fann nämnden att även inkomst av verksamhet som är inriktad på att finansiera ideellt arbete, kan bli skattebefriad om verksamheten hör till en sådan verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete, bl. a. reklam på spelardräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d. Enligt nämndens mening skulle därför, om föreningen själv bedrev den aktuella verksamheten, denna kunna anses som en sådan hävdvunnen finansieringskälla som möjliggör skattefrihet.

I det aktuella fallet bedrevs reklamverksamheten av bolaget och inte av föreningen. Föreningens ersättning var inte en inkomst av en av föreningen bedriven verksamhet, utan det var en ersättning för bolagets rätt att bedriva verksamheten. Vidare fann nämnden att den omständigheten att en förening i en av föreningen bedriven verksamhet tar hjälp av en annan person, inte i sig medför att

verksamheten inte är att bedöma som hävdvunnen i här avsedd mening. När all verksamhet av visst slag överlätits till annan att bedriva mot erhållande av del av vinsten i form av royalty, kan verksamheten enligt nämndens mening dock inte till någon del anses bedriven av föreningen.

RSV har i ett brevsvaret den 22 februari 2001 till Riksidrottsförbundet uttalat sin uppfattning om hur inkomstberäkningen bör ske. Frågan gällde om royaltyinkomst utgör en egen förvärvsverksamhet för vilken inkomstberäkningen ska ske separat eller om den ska hanteras tillsammans med annan rörelseverksamhet som en ideell förening bedriver. Det har också ifrågasatts om före 1990 års skattereform gällande praxis och de uttalanden som finns i förarbetena till reformen (prop. 1988/89:110 s. 579 m. fl.) i nu aktuellt avseende fortfarande äger giltighet.

Enligt Skatteverkets uppfattning torde så vara fallet (jfr bl. a. RÅ 2000 ref. 14). En uppdelning på skilda förvärvsverksamheter vilka saknar inbördes sammanhang ska alltså enligt Skatteverkets uppfattning fortfarande ske inom en förenings enda inkomstslag och förvärvskälla. Ytterligare stöd kan hämtas i förarbetena till IL (prop. 1999/2000:2 s. 85).

Vad beträffar royaltyinkomsterna torde i normalfallet saknas inre sammanhang med annan bedriven rörelseverksamhet, varför inkomstberäkningen för den särskilda förvärvsverksamheten royalty i praktiken endast kommer att omfatta erhållen royalty med avdrag för direkta utgifter knutna till royaltyavtalet, som till exempel utgift för avtalsupprättande och direkta utgifter för löpande hantering av erhållen royalty. Se domar från KR i Göteborg 4 april 2004, mål nr 3678–3685-03 och från KR i Stockholm 28 maj 2004 mål nr 1124-04.

Bingoallians

Bingoinkomster har sedan länge av lagstiftaren betraktats som en sådan hävdvunnen finansieringskälla som kan omfattas av skattebefrielse enligt 7 kap. 7 § IL. Praxis har emellertid intagit den ståndpunkten att skattefrihet för inkomster från hävdvunnen finansieringskälla förutsätter att verksamheten helt eller delvis bedrivs av föreningen själv (jfr. kommentaren till RÅ 2000 ref. 53 ovan). Flera idrottsföreningar kan gå ihop i en s.k. allians för att därigenom tillsammans bedriva en bingoverksamhet.

En bingoallians hade själv bildat ett bolag för att bedriva bingoverksamhet. Föreningarna medverkade inte själva i driften av verksamheten. Fråga uppkom härvid om skattskyldighet förelåg för de bingoinkomster föreningarna fick genom den av bolaget bedrivna bingoverksamheten. Skatterättsnämnden har i förhandsbesked den 30 november 2004 ansett att skattskyldighet föreligger

i förevarande fall för bingoinkomsten om inte idrottsföreningarna själva medverkar, helt eller delvis, i driften av bingoverksamheten. Förhandsbeskedet har överklagats.

Juristhjälp

Enligt ett förhandsbesked den 9 oktober 1996 ansåg SRN att en ideell förening inte var frikallad från skattskyldighet för en verksamhet som avsåg tillhandahållande av juristhjälp mot avgift eller med allmän rättshjälp. Föreningen tillhandahöll juristhjälpen åt medlemmarna och deras anhöriga med anställda jurister.

Verksamheten bedrevs på ungefär samma sätt som den som bedrivs på många advokat- och juristbyråer. Med hänsyn till att verksamheten skedde i direkt konkurrens med skattskyldig verksamhet bedriven av andra kunde det inte anses att den hade naturlig anknytning till förbundets allmännyttiga ändamål eller hade karaktär av service till medlemmarna i den mening som avses i de ifrågavarande bestämmelserna. Föreningen frikallades inte från skattskyldighet för inkomst av juristverksamhet. Förhandsbeskedet överklagades inte.

Skogsavverkning

Enligt RÅ 1988 not. 603 ska skogsavverkning bedriven av en ideell förening beskattas som inkomst av rörelse. Inkomsten kan varken anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller hänföras till verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Annonsplatser i medlemstidning

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked den 24 augusti 2004 ansett att en fackförenings (ideell förening) försäljning av annonsplatser i medlemstidning ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna från annonsförsäljningen ska dras som kostnad. Annonsverksamheten ska ses skild från den ideella tidningsverksamheten i övrigt vilken inte ska beskattas. Förhandsbeskedet har överklagats av Skatteverket som hemställt att RR fastställer det.

Uppdragsverksamhet

SKV har i en skrivelse den 18 februari 2005 (dnr 130 105323-05/111) uttalat sin uppfattning om huruvida inskränkt skattskyldiga ideella föreningar med psykosociala ändamål kan bedriva en uppdragsverksamhet med naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Uppdragsverksamheten bedrivs på en konkurrensutsatt marknad på affärsmässiga villkor.

Enligt Skatteverkets uppfattning har inte den psykoterapeutiska uppdragsverksamheten en naturlig anknytning till den ideella föreningens allmännyttiga psykosociala ändamål. Skattskyldigheten avgörs i dessa fall av om inkomsten huvudsakligen är hänförlig den verksamhet som har naturlig anknytning till ändamålet. I sådana fall är all inkomst skattefri. Om inte föreligger skattskyldighet för all inkomst.

**Främjande av
entreprenörskap**

SKV har i en skrivelse den 15 mars 2005 (dnr 130 143095-05/111) uttalat sin uppfattning om att stiftelser eller ideella föreningar som främjar entreprenörskap genom att ge gratis rådgivning eller bedriver bidragsfinansierade informationsprojekt till blivande företagare inte anses ha ett ändamål som medför inskränkt skattskyldighet.

Hela verksamheten utgör skattepliktig näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL.

Grundavdrag

Underskott av skattefri verksamhet får inte kvittas mot överskott av skattepliktig verksamhet. För att bl.a. kompensera att en förening i vissa fall kan förlora på att en sådan kvittning inte får göras, finns ett s.k. grundavdrag. Avdraget är 15 000 kr och tillgodoförs av Skatteverket (63 kap. 11 § IL).

Rättsfall:

RÅ 1980 Aa 129

RÅ 1987 ref. 67

RÅ 1987 ref. 153

RÅ 1988 not. 603

KR Sthlm 971208 470-1996

RÅ 1997 ref. 16 m.fl.