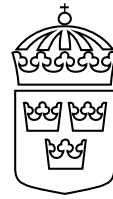


# Regeringens proposition 2016/17:192



Vissa skattefrågor för ideella föreningar,  
registrerade trossamfund och  
kollektivavtalsstiftelser

---

Prop.  
2016/17:192

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 24 maj 2017

*Stefan Löfven*

*Magdalena Andersson*  
(Finansdepartementet)

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändringar i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Den ena ändringen avser undantag från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund när de bedriver näringsverksamhet. Ändringen tydliggör att undantaget gäller även i situationer när de ideella föreningarna eller de registrerade trossamfunderna får inkomster av att de upplåter rättigheter, när rättigheterna har uppkommit genom främjandet av de allmännyttiga ändamålen.

Den andra ändringen avser det s.k. fullföljdskravets utformning för kollektivavtalsstiftelserna. Det föreslås att avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelser inte ska beaktas vid tillämpning av fullföljdskravet.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

## Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut .....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning .....	6
4	Undantag från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.....	6
4.1	Bakgrund .....	6
4.2	Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund undantas från skattskyldighet för vissa inkomster .....	11
4.3	Konsekvensanalys .....	15
5	Fullföljdskravets utformning för kollektivavtalsstiftelserna .....	17
5.1	Bakgrund .....	17
5.2	Arbetsgivares avgiftsbetalningar till kollektivavtalsstiftelser beaktas inte vid tillämpning av fullföljdskravet .....	18
5.3	Konsekvensanalys .....	22
6	Författningskommentar .....	23
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian .....	24
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	25
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna .....	27
Bilaga 4	Lagrådets yttrande .....	28
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 24 maj 2017.....	29

# 1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2016/17:192

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

## Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Häri genom föreskrivs att 7 kap. 3 och 18 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### **3 §<sup>2</sup>**

Stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i 4–6 §§ samt ideella föreningar och registrerade trossamfund som förutom dessa krav även uppfyller öppenhetskravet i 10 § är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §.

Föreningar och trossamfund som uppfyller kraven i 4–6 och 10 §§ är dock inte skattskyldiga för

1. 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 4 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål,

*– verksamhet som avser  
upplåtelse av rättigheter som  
uppkommit genom främjandet av  
sådana ändamål som avses i 4 §,*

– verksamhet som avser försäljning av skänkta varor och som utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

– verksamhet som avser annat än försäljning av skänkta varor och som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

2. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen eller trossamfundet och som används i verksamheten på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

#### **18 §<sup>3</sup>**

Bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten i 15–17 §§ tillämpas för stiftelser bara om fullföljdskravet i 6 § är uppfyllt. Vid tillämpning av fullföljdskravet ska stiftelserna anses främja ett allmännyttigt ändamål.

*Vid tillämpning av fullföljds-  
kravet beaktas inte avgifter som  
betalas av arbetsgivare till  
stiftelser som bildats enligt avtal  
mellan organisationer av arbets-*

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2015:775.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:960.

Om det finns särskilda krav när det gäller verksamheten eller liknande, tillämpas bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten bara om stiftelserna i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller dessa krav. När det anges att stiftelserna uteslutande ska bedriva viss verksamhet gäller dock det.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
2. Lagen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

## 3 Ärendet och dess beredning

Landsorganisationen i Sverige (LO), Föreningen Svenskt Näringsliv, Förhandlings- och Samverkansrådet PTK, TRR Trygghetsrådet och Trygghetsfonden TSL har i en hemställan (Fi2016/02894/S1) uppmärksammat att det finns en rättslig osäkerhet gällande tillämpningen av fullföljdskravet för kollektivavtalsstiftelserna.

Inom Finansdepartementet har därefter en promemoria tagits fram med förslag till ändringar i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Det ena förslaget i promemorian avser allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund och inkomster som sådana organisationer kan få av upplåtelser av rättigheter som uppkommit genom organisationernas allmännyttiga verksamhet. Det andra förslaget i promemorian är en förändrad utformning av fullföljdskravet för kollektivavtalsstiftelser. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2016/04212/S1). I denna proposition behandlas promemorians förslag.

### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 6 april 2017 att inhämta Lagrådets yttrande över ett lagförslag som är likalydande med propositionens förslag. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 4*. Lagrådet har lämnat förslaget utan erinran.

## 4 Undantag från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

### 4.1 Bakgrund

#### *Generella krav för undantag från skattskyldighet*

I 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för bl.a. ideella föreningar och registrerade trossamfund. Som ett generellt krav för att bli undantagna från skattskyldighet enligt dessa bestämmelser gäller för de ideella föreningarna och de registrerade trossamfundet att de måste uppfylla ändamålskravet i 4 §, verksamhetskravet i 5 §, fullföljdskravet i 6 § och öppenhetskravet i 10 §.

Ändamålskravet är alltså det första villkoret och det innebär att föreningen eller trossamfundet ska, utan begränsning till medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen, främja ett eller flera allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, politiska, idrottsliga eller kulturella ändamål. Vidare ska föreningen eller trossamfundet, enligt

verksamhetskravet, bedriva en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser sådana ändamål. Fullföljdskravet innebär att föreningen eller trossamfundet ska bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på föreningens eller samfundets tillgångar och ställer alltså krav på inkomstanvändningen. Slutligen innebär öppenhetskravet att en förening eller ett trossamfund inte utan särskilda skäl får neka någon inträde som medlem.

Genom att uppfylla de nämnda villkoren blir en ideell förening eller ett registrerat trossamfund inskränkt skattskyldig och är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Detta framgår av 7 kap. 3 § första stycket IL.

#### *Näringsverksamhet som är undantagen från skattskyldighet*

Av andra stycket i 7 kap. 3 § IL framgår att för de ideella föreningarna och de registrerade trossamfundet gäller, utöver vad som framgår ovan, vissa ytterligare inskränkningar i skattskyldigheten. Det finns enligt bestämmelsen utrymme för att de utan skattskyldighet även kan bedriva viss näringsverksamhet. Huvudregeln är dock fortfarande att de är skattskyldiga för inkomst från näringsverksamhet.

För att undantaget från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § andra stycket IL ska gälla måste den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet, utöver de generella villkoren som framgått ovan, även uppfylla vissa ytterligare krav. Dessa krav tar framför allt sikte på vad för sorts verksamhet som bedrivs. Enligt denna bestämmelse är föreningarna och trossamfundet undantagna från skattskyldighet för bl.a. inkomst från självständig näringsverksamhet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av eller som har annan naturlig anknytning till allmännyttiga ändamål, verksamhet som avser försäljning av skänkta varor och som utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete och verksamhet som avser annat än försäljning av skänkta varor och som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Att försäljning av skänkta varor, dvs. second hand-försäljning, är undantaget från skattskyldighet framgår sedan den 1 januari 2016 uttryckligen av lagtexten och det har i och med detta även förtydligats vilka krav som ställs för att sådan försäljning ska omfattas av undantaget.

Innan reglerna om undantag från skattskyldighet flyttades över till inkomstkattelagen fanns det i den dåvarande lagtexten, se 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, exemplifieringar av vad som skulle anses ha naturlig anknytning till en förenings ändamål respektive att inkomsterna av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Att exemplen utelämnades i inkomstkattelagen berodde på att det ansågs mindre lämpligt med sådana exempel i lagtext. Det fanns alltså ingen avsikt att ändra något i sak och vägledning för att avgöra vad som är näringsverksamhet som kvalificerar sig för att omfattas av undantagen från skattskyldighet kan därför fortfarande hämtas från dessa exempel.

I tidigare lagtext angavs att med naturlig anknytning avsågs inkomster som direkt härrör från föreningens ideella verksamhet, vilket exemplifierades med hyror som en samlingslokalägende förening uppbär på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttigt ändamål och entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang. Vidare nämndes som exempel att en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet eller att en handikappförening säljer varor avsedda för handikappade personer. De nämnda exemplen har det gemensamt att det finns ett mycket nära samband mellan den beskrivna näringsverksamheten och det allmännyttiga ändamålet. Detta samband är starkast när näringsverksamheten kan sägas vara det medel varigenom föreningen eller trossamfundet tillgodoser ett allmännyttigt ändamål.

Från rättspraxis finns ett antal exempel på situationer där ideella föreningar uppfyllt sitt allmännyttiga ändamål just genom sin näringsverksamhet. I RÅ 1998 ref. 10 prövade Högsta förvaltningsdomstolen skattskyldigheten för ett tandläkarförbund, vars syfte var att främja odontologisk vetenskap och utbildning och som gjorde detta genom att mot avgifter anordna kurser för de yrkesverksamma medlemmarna, vilka var tandläkare. Högsta förvaltningsdomstolen bedömde att det skulle anses utgöra ett allmännyttigt ändamål att på självkostnadsbasis tillhandahålla utbildning för tandläkare och att den bedrivna rörelsen därför uppfyllde villkoret att den hade naturlig anknytning till ett allmännyttigt ändamål. Från rättspraxis kan även Kammarrätten i Göteborgs avgörande den 4 juni 2003 i mål nr 6774-01 nämnas. I avgörandet bedömde kammarrätten att Friluftsförbundets kanotuthyrning till medlemmar och till allmänheten hade naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål som bl.a. bestod i att organisera och arrangera friluftsliv för vuxna, ungdomar och barn samt att verka för ändamålsenlig utrustning för friluftsliv.

Även ett något svagare samband mellan inkomsten och den ideella verksamheten kan anses ha naturlig anknytning. I tidigare lagtext uttrycktes att kravet på naturlig anknytning också var att anse som uppfyllt i de fall en föreningens kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten, vilket exemplifierades med en idrottsförening som i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. I sammanhanget kan Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1987 ref. 154 nämnas. Avgörandet gällde en tennisklubb som i nära anslutning till sin tennisanläggning hade en kiosk som sålde bl.a. konfektyr, mejeriprodukter och bröd. Försäljning skedde till medlemmar och andra som besökte anläggningen, men även till kringboende. Högsta förvaltningsdomstolen fann att inkomsten ändå hade naturlig anknytning till föreningens ideella ändamål.

#### *Hävdvunna finansieringskällor*

Inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den ska finansiera detta, angavs i tidigare lagtext däremot sakna naturlig anknytning till en föreningens allmännyttiga ändamål. Sådan verksamhet kan dock vara undantagen från skattskyldighet om den av



hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. I den tidigare lagtexten angavs att till verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografiföreelse som bedrivs av en nykterhetsförening eller en förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Detsamma gäller verksamhet som består i att en ideell förening eller ett registrerat trossamfund upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler eller dylikt.

Det finns en mycket omfattande rättspraxis i fråga om hävdbegreppet. I ett av de senare målen från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD 2013 ref. 56 (Second hand-domen), uttalade domstolen att olika faktorer beaktats vid denna prövning. Det har rört sig om inslaget av frivilligt och oavlönat arbete, verksamhetens omfattning och konkurrenssituationen.

#### *Verksamhet genom en annan juridisk eller fysisk person*

Stiftelse- och föreningsskattekommittén konstaterade år 1995 att rekvisitet naturlig anknytning inte har vållat några betydande tillämpningsproblem och att reglerna i stort synes ha fungerat tillfredsställande (SOU 1995:63 s. 189). Det har gått mer än tjugo år sedan detta uttalande, men i allt väsentligt kan det fortfarande hävdas att slutsatsen att rekvisitet naturlig anknytning inte har vållat några betydande tillämpningsproblem stämmer. En fråga som dock aktualiserats i allt högre utsträckning sedan uttalandet är i vilken utsträckning ideella föreningar eller registrerade trossamfund, med bibehållet undantag från skattskyldighet, i verksamheten kan ta hjälp av andra eller få inkomster från upplåtelser av olika rättigheter.

Högsta förvaltningsdomstolen slog i sitt avgörande RÅ 1999 ref. 50 (Rockkonsertmålet) fast att det förhållandet att den i målet aktuella föreningen samverkade till ett visst arrangemang med ett kommersiellt bolag inte skulle anses utgöra hinder mot skattebefrielse för föreningens inkomster från arrangemanget. I målet rörde det sig om en förening som i samarbete med ett musikbolag anordnade en årligen återkommande rockmusikkonsert. Föreningens åtagande bestod i att med framför allt frivilliga insatser avtala om hyra av konsertplats, ordna med inhägnader och avgränsningar, tillhandahålla sanitära arrangemang, ordna utskänknings-tillstånd och hyra vakter m.m.

I Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2000 ref. 53 (Helsingborgsdomen) var det fråga om Helsingborgs Idrottsförening. Föreningen bedrev, och bedriver alltså, idrottslig verksamhet och hade vid tillfället för domstolens prövning ett lag i Allsvenskan, dvs. herrfotbollens högsta serie i Sverige. Mot royaltyersättning hade föreningen upplåtit bl.a. en exklusiv rätt till ett av föreningen helägt bolag att i reklamsammanhang utnyttja föreningens registrerade varumärke. I det överklagade förhandsbeskedet hade Skatterättsnämnden bedömt att den i bolaget bedrivna verksamheten, vars syfte var att på kommersiell basis i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja den goodwill som var förenad med föreningen och dess idrottsliga verksamhet, inte kunde anses ha naturlig anknytning till något allmännyttigt ändamål. Skatterättsnämnden bedömde vidare att verksamheten – om den hade bedrivits

Prop. 2016/17:192 av föreningen själv – ändå skulle kunna omfattas av skattefrihet så som en hävdvunnen intäktskälla. Föreningen hade dock överlåtit all verksamhet av detta slag till bolaget, och den kunde därför inte till någon del anses bedriven av föreningen. Skatterättsnämnden fann därför att det saknades möjlighet att betrakta inkomsterna från de upplåtta reklamrättigheterna som hänförliga till en sådan av föreningen själv bedriven verksamhet som hävdrekvisitet kan bli tillämpligt på och föreningen var därför skattskyldig för ersättningen. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

I RÅ 2005 ref. 67 (Bingoalliansmålet) var det också fråga om att en förening bedrivit viss verksamhet genom ett aktiebolag, som tillsammans med andra föreningar ägdes av den i målet aktuella föreningen. Verksamheten som var aktuell i målet var bingospel och Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att sådana spel sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvunnen finansieringskälla för allmännyttiga ideella föreningar. Domstolen konstaterade även att det i praxis ställts upp ett krav på att den ideella föreningen själv helt eller delvis bedriver verksamheten för att inkomster från en hävdvunnen finansieringskälla inte ska beskattas hos föreningen. Det kravet kunde föreningen dock inte tillgodose, på grund av reglering som ställde krav på bl.a. offentlig tillsyn och tillstånd. Högsta förvaltningsdomstolen fann därför att det inte kunde anses medföra att skattefriheten gått förlorad när föreningen anpassat sig till sådana förändrade förhållanden.

Ett annat avgörande som gällde en ideell förenings intäkter från verksamhet som, efter upplåtelse, bedrevs av annan person är RÅ 2005 not. 155. Målet rörde en ideell förening med idrottsligt ändamål som hade representationslag i en av svensk herrfotbolls högsta serier. Föreningen hade upplåtit tv-rättigheter, arenareklamrättigheter och andra immateriella rättigheter till Svenska Fotbollförbundet. Förbundet hade i sin tur vidareupplåtit rättigheterna till ett tyskt bolag och föreningen fick löpande ersättning för de upplåtta rättigheterna. Skatterättsnämnden konstaterade att entréavgifter som åskådare betalar för att ta del av en idrottstävling är skattefria för föreningen, nämnden bedömde vidare att en näringsverksamhet som går ut på att en ideell förening erbjuder allmänheten att ta del av egna idrottstävlingar via televisionen eller motsvarande medium framstår ur beskattningshänseende som likvärdigt med att ta emot betalande publik på arenan där tävlingen äger rum. Nämnden fann därför att skattskyldighet inte förelåg för de inkomster som var aktuella i målet. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde dock förhandsbeskedet eftersom det saknades uppgifter för att bedöma förekomsten av ett samband mellan den idrottsliga verksamhet som föreningen bedrivit och de uppburna inkomsterna.

## 4.2 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund undantas från skattskyldighet för vissa inkomster

Prop. 2016/17:192

**Regeringens förslag:** I inkomstskattelagen ska det framgå att ideella föreningar är undantagna från skattskyldighet för inkomster från upplåtelser av rättigheter som uppkommit genom främjandet av allmännyttiga ändamål. Även registrerade trossamfund ska omfattas av förslaget. Undantaget från skattskyldighet gäller om föreningen eller trossamfundet i övrigt uppfyller de krav som ställs för inskränkt skattskyldighet.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *Konkurrensverket*.

*Tjänstemännens centralorganisation (TCO)* anser att förslaget till sin inriktning är bra, men anser att det är svårt att bedöma förslagets eventuella konsekvenser vad avser administrativ börda och avvikelse från nuvarande praxis. *Kyrkans akademikerförbund* välkomnar ett förtydligande avseende skattelagstiftningen när det gäller registrerade trossamfund och ideella föreningar och anser att ett förtydligande enbart är av godo, att det underlättar för föreningarna att fokusera på att nå de mål som de är satta att uppnå samt att det undanröjer att små föreningar tvingas lägga medel på dyrbara utredningskostnader. *Nämnden för statligt stöd till trossamfund* välkomnar förslag som underlättar trossamfundens arbete, oavsett om de är organiserade som registrerade trossamfund eller ideella föreningar. *Kyrkans akademikerförbund* efterlyser även tydliggöranden gällande vissa skattefrågor som är specifika för trossamfundet, t.ex. när kyrkliga handlingar som dop, vigslar och begravningsutlösningar utförs av en församling för en annan församlingsräkning och eventuell beskattning när församlingar tillhandahåller förtäring i samband med aktiviteter som minnesstunder. *Förhandlings- och samverkansrådet PTK* tillstyrker förslaget med förbehållet att inga andra effekter än som angetts i konsekvensanalysen uppstår. *Samlingslokalorganisationernas samarbetskommitté*, som tillstyrker förslaget, understryker att även s.k. upa- eller mbpa-föreningar omfattas.

*Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* tillstyrker förslaget, men ser det som angeläget att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet uppmärksammas vilka tillämpningsfrågor som kopplingen mellan 7 kap. 3 § IL och 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200) kan medföra. Det är samtidigt enligt SKL viktigt att de skattemässiga förutsättningarna anpassas till samhällsutvecklingen och att reglerna inte motverkar förekomsten av ett vitalt föreningsliv.

*Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* menar att det är oklart hur sådana inkomster som avses i förslaget behandlas enligt gällande regler. Fakulteten anger att som förslaget är utformat får den föreslagna strecksatsen i 7 kap. 3 § IL ett vidare tillämpningsområde än de övriga streck-

Prop. 2016/17:192 satserna, på det sättet att det inte ställs några krav på syftet med upplåtelseerna eller ändamålet med den verksamhet i vilken rättigheterna sedan används. Det krävs endast att rättigheterna uppkommit i allmännyttig verksamhet. Ett grundläggande skäl till att skattskyldighet för rörelseinkomster har bibehållits för inskränkt skattskyldiga subjekt är att det inte ska uppstå konkurrenssnedvridningar i förhållande till vanliga företag (se t.ex. SOU 1939:47 s. 63). Denna aspekt berörs endast mycket kortfattat i förslagets konsekvensanalys. Även förhållandet till EU:s statsstödsregler bör behandlas mer utförligt.

### **Skälen för regeringens förslag**

*För ett vitalt föreningsliv är det nödvändigt även med inslag av andra slag än de rent ideella och frivilliga*

Ett utmärkande drag för ideella föreningar är deras frivilliga och öppna karaktär. Att de ska vara öppna för nya medlemmar är till och med ett uttryckligt krav för att omfattas av undantagen från skattskyldighet. Öppenheten innebär att föreningarna är viktiga mötesplatser och kontaktytor för många människor.

Själva föreningsarbetet, att enskilda frivilligt och oftast mot ingen eller låg ersättning samverkar för att lösa olika ideella uppgifter, har i sig ett stort värde. Det har i äldre förarbeten betonats att förekomsten av inkomstbeskattning kan, inte minst av psykologiska skäl, få en negativ inverkan på medlemmarnas villighet att delta i föreningens verksamhet (prop. 1976/77:135 s. 71). En grundläggande tanke vid utformningen av skattelagstiftningen för ideella föreningar är därför att reglerna inte ska motverka ett vitalt föreningsliv där medlemmarna frivilligt och tillsammans med varandra samverkar för att lösa ideella uppgifter.

Det torde dock samtidigt enbart vara möjligt i små föreningar med lätt överblickbara förhållanden att driva verksamhet uteslutande med frivilliga insatser. För att föreningslivet ska ges goda förutsättningar att vara vitalt är det därför inte tillräckligt att sådan verksamhet enbart tillåts drivas med hjälp av frivilliga och oavlönade insatser. Det har mot den bakgrunden godtagits att föreningar även har avlönad personal och att det också i övrigt finns vissa andra inslag av insatser än de rent frivilliga, utan att undantagen från skattskyldighet gått förlorade. Även verksamhet som i princip uteslutande bedrivs med avlönad personal kan anses allmännyttig, t.ex. så bedriver höggradigt allmännyttiga subjekt som allmänna undervisningsverk och sjukvårdsinrättningar sedan lång tid sin verksamhet enbart med hjälp av avlönad personal som får marknadsmissig ersättning. Vid bedömningen av om föreningen kan anses bedriva allmännyttig verksamhet måste alltså, vilket även praxis visar, hänsyn bl.a. tas till de förhållanden under vilka föreningen verkar.

Anställdas insatser kan alltså vara en nödvändig del för att uppnå en förenings mål. I vilken utsträckning en förening har behov av sådana insatser styrs i hög utsträckning av samhällsutvecklingen. Förutsättningarna för olika ideella sektorer är därför i ständig förändring. Inom de flesta idrotter är det t.ex. nödvändigt med anställda idrottare och tränare för att nå idrottsliga framgångar och i betänkandet Moderniserade skatte-regler för ideell sektor (SOU 2009:65 s. 117) uttrycktes det att det ligger i sakens natur att anställd personal används när den allmännyttiga

verksamheten bedrivs på en hög idrottslig eller kulturell nivå. Idrott och kultur som bedrivs på en sådan hög nivå bidrar till att öka intresset för idrotten och kulturen. Värdet av att det hos barn och unga väcks ett intresse att själva idrotta eller uttrycka sig konstnärligt för att de vill följa sina framgångsrika förebilder och idoler kan inte överskattas. I en förening med idrottsligt ändamål där det finns utrymme för såväl breddidrott som idrott som utförs av avlönade insatser är den senare att anse som i sig allmännyttig, eftersom den gynnar och ökar intresset för den förra. En samlad bedömning måste alltså göras för att avgöra om en föreningens verksamhet är att anse som allmännyttig och vid en sådan bedömning kan då bl.a. vägas in om en förening som har avlönade utövare även har en inkluderande barn- och ungdomsverksamhet eller i övrigt en aktiv breddverksamhet som riktar sig till båda könen.

Inslag av andra slag än de rent ideella kan alltså vara nödvändiga för att föreningen ska kunna knyta till sig kompetens och kunskap som annars inte är tillgänglig om föreningen enbart skulle drivas av frivilliga och oavlönade insatser. På samma sätt som med avlönad personal kan även vissa samarbeten med kommersiella intressen vara nödvändiga för att uppnå föreningens ändamål. Det kan av tekniska skäl finnas hinder mot att föreningar själva utför verksamheten och ibland kan det även finnas ekonomiska skäl, som när en viss verksamhet kräver omfattande investeringar i teknisk eller annan utrustning, som hindrar föreningarna från att bedriva verksamheten helt på egen hand – utan anställd personal eller utan samarbeten med kommersiella aktörer. Rockkonsertermålet (RÅ 1999 ref. 50) är ett exempel på det senare.

#### *Samarbeten med kommersiella företag har blivit vanligare*

För de allmännyttiga ideella föreningarna har frågan i vilken utsträckning de, med bibehållet undantag från skattskyldighet, får samarbeta med kommersiella företag blivit allt mer aktuell de senaste åren. En anledning till det är att idrotten, men även andra ideella sektorer, i högre grad får reklamintäkter och andra intäkter ur samarbeten med företag. Intresset hos företag att av kommersiella skäl sponsra idrottsföreningar och andra föreningar som engagerar t.ex. barn och ungdomar har ökat, och inom s.k. CSR-arbete (Corporate Social Responsibility) blir det allt vanligare att företag på olika sätt stödjer de ideella föreningarnas verksamhet. Det kan även röra sig om att företag ser ett kommersiellt värde i ett evenemang, och därför väljer att betala för rättigheterna att via televisionen eller andra medium sända sådana evenemang för en större publik.

En annan anledning till att frågan blivit mer aktuell kan ibland vara den tekniska utvecklingen. Som exempel kan nämnas matchprogram som ofta säljs i samband med idrottsstävlingar, eller liknande program som säljs i samband med konsert- eller teaterbesök. Sådana program säljs oftast mot låg ersättning och i dessa kan åskådarna eller besökarna ofta ta del av information om det evenemang de besöker, läsa presentationer av deltagarna och evenemangets sponsorer. Det blir dock allt vanligare att matchprogram m.m. i stället för i pappersformat säljs via applikationsprogram, s.k. appar. Denna utveckling leder till ökade samarbeten med företag, eftersom det torde vara få föreningar som har den tekniska

Prop. 2016/17:192 kompetensen att utveckla dessa tjänster på egen hand. Den tekniska utvecklingen har även medfört att det förekommer att idrottsturneringar för ungdomar sänds via webb-tv till föräldrar, släkt och andra intresserade – en utveckling som kan förväntas öka i omfattning.

*Det finns ett behov av att förtydliga skattereglerna*

Genom Helsingborgsdomen (RÅ 2000 ref. 53) står det klart att en rättighetsupplåtelse i samband med att en verksamhet i sin helhet upplåts till annan inte kan vara undantagen från skattskyldighet. Bingoalliansmålet (RÅ 2005 ref. 67) visar samtidigt att det finns undantag till huvudregeln att en förening, för att undantaget från skattskyldighet inte ska äventyras, måste bedriva verksamheten själv. Även om den fråga som var aktuell i RÅ 2005 not. 155 aldrig prövades i sak av Högsta förvaltningsdomstolen är målet intressant i sammanhanget, eftersom det visar på att det kan finnas viss rättslig osäkerhet även när det gäller upplåtelser av rättigheter som har mycket nära koppling till den allmännyttiga verksamheten och som vid sidan av att finansiera denna verksamhet även bidrar till att öka intresset för föreningen.

Som *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* också framhåller finns det oklarheter kring hur upplåtelser av rättigheter som uppkommit genom främjandet av allmännyttiga ändamål ska behandlas enligt gällande regler. Mot bakgrund av det angelägna arbete som de allmännyttiga ideella föreningarna utför i samhället, är det viktigt att lagstiftningen för dessa är så tydlig och förutsebar som möjligt. Det är därför otillfredsställande med den osäkerhet som uppstått gällande vissa inkomster som både vuxit och växer i betydelse för framför allt idrottsrörelsen. *SKL* framhåller att det är viktigt att de skattemässiga förutsättningarna anpassas till samhällsutvecklingen. Det finns därför skäl att tydliggöra hur inkomster från vissa rättighetsupplåtelser ska behandlas.

Sedan lång tid har gällt att inkomster som härrör från näringsverksamhet som i sig innebär ett fullföljande av allmännyttiga ändamål är undantagna från skattskyldighet för föreningarna. Det finns skäl att förtydliga att denna princip gäller även inkomster som kommer från upplåtelser av rättigheter till företag, när rättigheterna uppkommit just genom den allmännyttiga verksamheten. Det kan röra sig om sändningsrättigheter, rättigheten till namnet på ett visst evenemang eller rättigheter för företag att i sin egen marknadsföring använda sig av föreningens klubbmärke eller annat av föreningen ägt varumärke och på ett sådant sätt omnämna sitt stöd till föreningen och den verksamhet som föreningen bedriver. Förslaget säkerställer därmed att allmännyttiga ideella föreningar även fortsättningsvis är undantagna från skattskyldighet för inkomster som föreningarna får av att de bedriver allmännyttig verksamhet. När det gäller förhållandet till 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen innebär förslaget inte heller någon förändring.

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitets synpunkter om eventuell påverkan på konkurrensförhållandena samt synpunkterna från *Förhandlings- och samverkansrådet PTK* och *TCO* om påverkan på den administrativa bördan behandlas i avsnitt 4.3.

Sedan tillkomsten av associationsformen registrerade trossamfund har gällt att sådana behandlas lika i beskattningshänseende som de ideella föreningarna. En anledning till det är att det kan förekomma att trossamfund väljer att inte organisera sig som registrerade trossamfund, utan att de i stället valt att kvarstå som ideella föreningar även efter införandet av den nya associationsformen (prop. 1998/99:38 s. 208). För att uppnå likställighet mellan olika trossamfund, som valt olika associationsformer, är det därför naturligt att beskattningsreglerna är desamma för de ideella föreningarna och de registrerade trossamfunden.

Det kan även förekomma att de registrerade trossamfunden, även om det torde vara i blygsam omfattning jämfört med framför allt idrottsföreningar men även andra ideella föreningar, har inkomster från upplåtelser av rättigheter som uppkommit genom allmännyttig verksamhet. *Nämnden för statligt stöd till trossamfund* har också betonat att det är välkommet med förslag som syftar till att underlätta det arbete som trossamfunden utför – oavsett om de är organiserade som ideella föreningar eller registrerade trossamfund. Förslaget ska mot denna bakgrund omfatta även de registrerade trossamfunden. De ytterligare förtydliganden av vissa beskattningsfrågor som är specifika för trossamfunden och som *Kyrkans akademikerförbund* efterlyser omfattas dock inte av detta lagstiftningsärende.

Som *Samlingslokalorganisationernas samarbetskommitté* påpekar kan även vissa äldre ekonomiska föreningar omfattas av förslaget, eftersom de enligt 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) ska behandlas som ideella föreningar.

Undantaget från skatteplikt gäller endast för de ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller ändamåls-, verksamhets-, fullföljds- och öppenhetskraven.

#### *Ikraftträdande och övergångsbestämmelse*

Förslaget bör träda i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 7 kap. 3 § IL.

### 4.3 Konsekvensanalys

#### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget bedöms inte medföra offentligfinansiella effekter.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget tydliggör vilka verksamheter som är undantagna från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund och innebär därför marginellt minskade hanteringskostnader för Skatteverket. Förslaget bedöms inte påverka antalet mål eller på annat

Prop. 2016/17:192 sätt påverka arbetsbelastningen i de allmänna förvaltningsdomstolarna och inte heller medföra några ökade kostnader för andra myndigheter.

*Effekter för företag, ideella föreningar och trossamfund*

*Förhandlings- och samverkansrådet PTK* tillstyrker förslaget med förbehållet att det inte ger upphov till bl.a. ökad administration. *TCO* anser att det är svårt att bedöma förslagets påverkan på den administrativa bördan.

Eftersom de ideella föreningarnas och registrerade trossamfundens verksamheter i så hög utsträckning bygger på frivilliga och ideella insatser så ligger det i sakens natur att en ökad administrativ börda kan inverka negativt på deras verksamheter. Förslaget gör det dock tydligare för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund vilka verksamheter som de är skattepliktiga för genom att det undanröjer en viss rättslig osäkerhet som finns kring vissa inkomster. Förslaget bedöms därför innebära en viss administrativ lättnad för dessa allmännyttiga organisationer. Bland andra *Nämnden för statligt stöd till trossamfund* och *Kyrkans akademikerförbund* delar denna bedömning.

*Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* bedömer att det inte kan uteslutas att det uppstår situationer där det föreslagna undantaget från skattskyldighet skapar en relativt gynnsam konkurrenssituation i rent kommersiella sektorer eller branscher. Fakulteten anser därför att frågan om skattebefrielse väger över i sådana situationer bör behandlas mer utförligt. *Konkurrensverket* har dock inga invändningar mot förslaget.

Det är riktigt att konkurrensaspekter varit centrala i tidigare lagstiftningsarbeten kring ideell sektor, eftersom alltför långtgående skattebefrielser för egentlig näringsverksamhet kan tänkas leda till en snedvridning av konkurrensen gentemot vanliga näringsidkare. Även om denna diskussion framför allt gör sig gällande för s.k. ren finansieringsverksamhet, dvs. verksamhet som inte fyller annat syfte än att den ska finansiera den allmännyttiga verksamheten, så kan det antagligen inte uteslutas att även undantag från skattskyldighet för inkomster från verksamhet som i sig utgör ett medel för att uppnå föreningens allmännyttiga ändamål i någon mån kan vara förenade med sådana risker. Det är dock det allmännyttiga ändamålet, och fullföljandet av detta, som är grunden för det nu föreslagna undantaget från skattskyldighet. Det innebär en begränsning av vilka rättigheter som kan omfattas av undantaget och risken för eventuell konkurrensnedvridning får därför betraktas som liten.

De allmännyttiga ideella föreningarna och de registrerade trossamfundet måste dessutom, på grund av särdragen för just dessa associationsformer, anpassa sig till vissa verksamhetsprinciper. Av dessa är verksamhetskravet av särskild betydelse, eftersom utrymmet att ägna sig åt annat än allmännyttig verksamhet begränsas av kravet på att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande ska avse just allmännyttig verksamhet. Föreningarna får inte heller drivas för att främja medlemmarnas ekonomiska intressen och medlemmarna har således inte något privat ekonomiskt intresse av föreningens inkomster. Föreningarnas relation till medlemmarna präglas inte av något kommersiellt förhållande eller ett ägarförhållande – relationen är i stället



personlig medlemmarna emellan och förutsätter ett aktivt deltagande och medbestämmande från deras sida. Fullföljdskravet säkerställer dessutom att inkomsterna används i den allmännyttiga verksamheten. Mot denna bakgrund får allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund anses befinna sig, när de bedriver allmännyttig verksamhet, i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende inte är jämförbar med den situation som kommersiella bolag befinner sig i. Även om förslaget skulle ha någon påverkan på konkurrensförhållandena så träffas det därför ändå inte av EU:s statsstödsregler.

Även om gällande lagtext och praxis inte ger ett tydligt och tillfredsställande stöd för tolkningen att de inkomster som nu behandlas i förslaget är undantagna från beskattning för allmännyttiga ideella föreningar så finns i vart fall tydlig praxis att sådana organisationer, med bibehållen skattebefrielse, kan ha samarbeten av olika slag med kommersiella företag. Det är de närmare gränserna för sådana samarbeten som ännu inte helt utkristalliserats i praxis. Förslaget är därför att betrakta som ett förtydligande, eftersom det säkerställer att allmännyttiga ideella föreningar – utan skattekonsekvenser eller för föreningarna kostsamma domstolsprocesser – ska kunna fortsätta bedriva sådan verksamhet som de i dagsläget inte beskattas för. Förslaget har därför inte någon inkomstskatteeffekt och inte heller någon budgetpåverkan i mervärdesskatte-hänseende och bedöms därför inte innebära någon förändring i förhållande till mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt).

Några alternativa förslag som samtidigt inte medför konsekvenser i form av ökad administrativ börda eller konsekvenser i övrigt av de nu beskrivna slagen har inte identifierats.

#### *Effekter för den ekonomiska jämställdheten mellan män och kvinnor*

Förslaget påverkar hela den ideella sektorn, men sådana verksamheter som omfattas av förslaget finns i större utsträckning inom idrottsrörelsen än hos övriga ideella föreningar eller hos de registrerade trossamfunden. Män genomför ideellt arbete i något högre utsträckning än kvinnor och detta är särskilt tydligt inom idrottsorganisationerna. Förslaget tydliggör dock enbart skattskyldigheten för de allmännyttiga organisationerna och har ingen inkomstskatteeffekt. Förslaget bedöms därför inte påverka den ekonomiska jämställdheten i någon nämnvärd omfattning.

## 5 Fullföljdskravets utformning för kollektivavtalsstiftelserna

### 5.1 Bakgrund

Fullföljdskravet är ett av kraven som ställs på stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund för att de ska kunna undantas från beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Kravet återfinns i 7 kap. 6 § IL.

Fullföljdskravet kan beskrivas som ett aktivitetskrav, det ställer krav på organisationen att använda de intäkter som är undantagna från beskattning för allmännyttiga ändamål. Kravet är utformat så att stiftelsen, föreningen eller trossamfundet under beskattningsåret i skäligen omfattning ska använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål, men hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts sett över en period av flera beskattningsår. Fullföljdskravet ska anses uppfyllt även om stiftelsen, föreningen eller trossamfundet under beskattningsåret inte har använt sina intäkter i tillräcklig omfattning, om detta förhållande kan anses vara tillfälligt. Vilka intäkter som ska beaktas vid tillämpningen av fullföljdskravet, dvs. vilka intäkter som ska ses som fullföljdsinkomster, framgår av 7 kap. 7 § IL.

Kollektivavtalsstiftelser med ändamål att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit arbetslösa eller att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit arbetslösa eller löper risk att bli arbetslösa eller att lämna understöd vid utbildning eller att lämna permitteringslönersättning är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Detta framgår av 7 kap. 16 § IL. Att fullföljdskravet omfattar även kollektivavtalsstiftelserna framgår av 7 kap. 18 § samma lag.

## 5.2 Arbetsgivares avgiftsbetalningar till kollektivavtalsstiftelser beaktas inte vid tillämpning av fullföljdskravet

**Regeringens förslag:** Avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelser ska inte beaktas vid tillämpning av fullföljdskravet.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inget att invända mot förslaget, däribland *Landsorganisationen i Sverige (LO)*, *Omställningsfonden*, *Tjänstemännens centralorganisation (TCO)*, *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Trygghetsfonden TSL*, *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)*, *Skatteverket* och *Konkurrensverket*. Omställningsfonden anser att förslaget är positivt för alla kollektivavtalsstiftelser. LO, TCO och Trygghetsfonden TSL betonar att kollektivavtalsstiftelsernas verksamhet är konjunkturrellt betonad. Bland andra SKL och Föreningen Svenskt Näringsliv anser att det är angeläget att fullföljdskravet anpassas till kollektivavtalsstiftelsernas verksamhet och inte försvårar önskvärd kapitaluppbyggnad. *Förhandlings- och samverkansrådet PTK* tillstyrker förslaget, med förbehållet att det inte medför andra effekter i form av skatter, administration eller annat som kan inverka ofördelaktigt för berörda verksamheter än som angetts i konsekvensanalysen.

Både Föreningen Svenskt Näringsliv och Trygghetsfonden TSL, som tillstyrker förslaget, förordar ett borttagande av fullföljdskravet för kollektivavtalsstiftelserna. De anser att det vore en enklare lösning. Sam-

tidigt skulle verksamhetskravet – som ställer krav på att 90–95 procent av verksamheten måste avse det kvalificerade ändamålet – säkerställa att omställningsorganisationerna även fortsatt uppfyller det kvalificerade ändamålet som ligger till grund för den inskränkta skattskyldigheten. De lyfter också fram att detta alternativa förslag överensstämmer med förslaget i betänkandet Moderniserade skatteregler för ideell sektor (SOU 2009:65).

För att undvika tillämpningsproblem övergångsvis anser SKL att det finns skäl att möjliggöra att de nya reglerna får tillämpas redan från och med beskattningsåret 2017. Även Föreningen Svenskt Näringsliv och Trygghetsfonden TSL framhåller att de önskar en sådan övergångsbestämmelse, i avsikt att undvika tillämpningsproblem. Båda anser att det är svårt att bedöma förslaget på annat sätt än att det enbart är till fördel för alla omställningsorganisationer och att en retroaktiv verkan inte skulle stå i strid med retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen.

### **Skälen för regeringens förslag**

*Kollektivavtalsstiftelserna är en del av och uppfyller målen med den svenska arbetsmarknadsmodellen*

Den svenska arbetsmarknadsmodellen innebär att lagstiftning verkar tillsammans med kollektivavtal. Karaktäristiskt för modellen är att förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare till stor del styrs av kollektivavtal som kompletterar och ersätter vad som gäller enligt lag. Den svenska arbetsmarknadsmodellen syftar till att skapa goda förutsättningar för trygghet, utveckling, tillväxt och konkurrenskraft. Arbetsmarknadens parter har centrala roller för att uppnå dessa mål.

Kollektivavtalsstiftelserna, eller trygghetsstiftelserna som de också brukar benämnas, har varit en del av den svenska arbetsmarknadsmodellen ända sedan deras tillkomst under början av 1970-talet. Kollektivavtalsstiftelserna inrättas av arbetsmarknadens parter genom s.k. omställningsavtal eller trygghetsavtal. Sådana avtal är alltså en typ av kollektivavtal.

Syftet med omställningsavtalen är att ge trygghet för personer som är eller riskerar att bli arbetslösa, genom att stöd i form av bl.a. omställningsstöd och avgångsersättning kan erbjudas. Genom omställningsavtalen kan ett aktivt omställningsarbete påbörjas i ett tidigt skede, i vissa fall redan innan ett uppsägningstillfälle, vilket förkortar tiden i arbetslöshet. Avgångsersättningar bidrar till att de som omfattas av avtalen får en ökad ekonomisk trygghet vid arbetslöshet.

Avtalen är dock inte enbart ett stöd till de arbetstagare som drabbas eller riskerar att drabbas av arbetslöshet. Avtalen underlättar även omställningar och förbättrar arbetsmarknadens funktionssätt, bl.a. genom uppgradering av kompetens. Dessutom bidrar de till smidigare struktur- och omvandlingar. Omställningsavtalen är alltså ett medel inom den svenska arbetsmarknadsmodellen för att skapa såväl trygghet som utveckling, tillväxt och konkurrenskraft.

Associationsformen kollektivavtalsstiftelse skapades för att tillgodose ett väsentligt praktiskt behov hos arbetsmarknadens parter (prop. 1993/94:9 s. 54). Bestämmelserna om kollektivavtalsstiftelser skiljer sig genom att dess stiftelseförordnande, inklusive ändamålsbestämmelsen, får ändras genom skriftlig överenskommelse mellan stiftarna och stiftelsen. Inget tillstånd från Kammarkollegiet krävs för att genomföra sådana förändringar. Bakgrunden till detta är att kollektivavtalsstiftelserna har behov av att kunna anpassa föreskrifterna efter samhällsutvecklingen (samma prop. s. 229). Vid själva inrättandet av en kollektivavtalsstiftelse krävs, till skillnad från bl.a. avkastningsstiftelser, inte att någon förmögenhet avskiljs – utan de medel som kollektivavtalsstiftelserna får disponera för sina ändamål kommer i stället löpande från de anslutna arbetsgivarna genom avgifter som beräknas efter en viss procentsats på de anslutna arbetsgivarnas lönesumma. Den associationsrättsliga regleringen har alltså i hög grad anpassats efter de särdrag som kollektivavtalsstiftelserna uppvisar i förhållande till andra stiftelseformer.

Kollektivavtalsstiftelserna bedriver en verksamhet som, om inte de hade utfört den, staten skulle ha skött. De har därför ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att deras skattskyldighet inskränkts, så att de enbart är skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastigheter. Detta gäller dock under förutsättning att de, i likhet med andra organisationer som omfattas av undantagen från inkomstskattskyldighet i 7 kap. IL, uppfyller verksamhets- och fullföljdskraven.

Till skillnad från andra organisationer som omfattas av undantag från skattskyldighet bedriver, vilket även bl.a. *LO* och *TCO* framhåller, kollektivavtalsstiftelserna en verksamhet som i väldigt hög grad är konjunkturkänslig. I en lågkonjunktur med högre arbetslöshet ökar naturligtvis belastningen på verksamheten, samtidigt som avgiftsunderlaget minskar eftersom antalet företag blir färre och lönesumman sänks till följd av uppsägningar. I en högkonjunktur är läget däremot det omvända, belastningen på verksamheten är mindre samtidigt som avgiftsunderlaget är högre. Under en högkonjunktur kan kollektivavtalsstiftelserna i stället bygga upp sitt kapital, för att stå väl rustade inför liknande kriser som den under 1990-talet eller finanskrisen – dvs. perioder under vilka det sker stora omställningar på arbetsmarknaden.

*Det är nödvändigt och önskvärt att kollektivavtalsstiftelser tillåts att bygga upp sitt kapital under goda ekonomiska år*

Avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelser är alltså disponibla att användas för stiftelserna i samband med att de betalas in, men avsikten är inte nödvändigtvis att inbetalda medel ska användas omedelbart. Kollektivavtalsstiftelser har i stället ett behov av att samla tillgångar, för att de ska kunna användas när behoven av omställningsstöd är mer omfattande till följd av stora omställningar på arbetsmarknaden.

För kollektivavtalsstiftelserna riskerar fullföljdskravet, med dess huvudregel att intäkter normalt sett ska användas redan under beskattningsåret, att stå i strid med den för stiftelserna nödvändiga och önskvärda kapitaluppyggnaden. Detta gäller även med beaktande av

möjligheten att ta hänsyn till hur fullföljden har varit under en period av flera år. Denna slutsats delas även av *Trygghetsfonden TSL* och *TCO*. Som bl.a. *Föreningen Svenskt Näringsliv* framhåller kan den inskränkta skattskyldigheten alltså äventyras av att organisationerna bedriver sina verksamheter på det enda sätt som är möjligt för att de ska kunna uppfylla sina allmännyttiga åtaganden, som legat till grund för just den inskränkta skattskyldigheten.

Det finns därför skäl att anpassa utformningen av fullföljdskravet för kollektivavtalsstiftelserna till hur deras höggradigt allmännyttiga verksamhet rent faktiskt bedrivs, så att kollektivavtalsstiftelserna inte riskerar att beskattas på ett sätt som inte är avsett.

#### *Fullföljdskravet ska utformas utifrån avgiftsbetalarnas avsikt*

När fullföljdskravet gavs sin nuvarande utformning uttrycktes det i förarbetena att en givares eller betalares avsikt ska tillmätas betydelse vid bedömningen av om gåvan eller avgiften ska omfattas vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt (prop. 2013/14:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m., volym 1, avsnitt 6.14.7). Om avsikten är att ett tillskott ska finansiera löpande verksamhet är det motiverat att räkna med det i fullföljdsinkomsten. Är avsikten däremot att tillskottet ska läggas till kapitalet eller användas vid en väsentligt senare tidpunkt bör det inte heller inräknas i fullföljdsinkomsten.

Avsikten med avgiftsinbetalningarna från arbetsgivarna till kollektivavtalsstiftelserna kan beskrivas som tudelad, de syftar både till att täcka finansieringen av löpande verksamhet och att bidra till kapitaluppbyggnad. Det är slutligen de för tillfället aktuella behoven på arbetsmarknaden som avgör till vilket av dessa två ändamål som avgiftsinbetalningarna kommer att användas. Mot denna bakgrund bör avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelserna inte beaktas vid tillämpning av fullföljdskravet. Därigenom ges arbetsgivarnas avsikt med inbetalningarna effekt vid tillämpningen av fullföljdskravet på sätt som beskrivs i de nu nämnda förarbetena samtidigt som riskerna för icke avsedda beskattningskonsekvenser undviks. *Förhandlings- och samverkansrådet PTK* synpunkter om förslaget påverkan på den administrativa bördan behandlas i avsnitt 5.3.

#### *Ett avskaffande av fullföljdskravet vore mindre lämpligt*

Även *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Trygghetsfonden TSL* instämmer i slutsatsen att riskerna för icke avsedda beskattningskonsekvenser undviks för kollektivavtalsstiftelserna genom förslaget om ändrad utformning av fullföljdskravet. De anser dock att en enklare åtgärd vore att helt avskaffa fullföljdskravet för kollektivavtalsstiftelserna och förordar därför denna alternativa lösning. Verksamhetskravet skulle, anser organisationerna, säkerställa att stiftelserna även fortsatt uppfyller det kvalificerade ändamålet som ligger till grund för undantaget från skattskyldighet.

Kollektivavtalsstiftelserna finansieras, i vart fall huvudsakligen, av avgiftsinbetalningar. Det finns dock inget som hindrar att de skulle kunna finansieras även genom andra inkomster. Att sådana andra inkomster skulle ha samma tudelade syfte som avgiftsinbetalningarna är inte givet.

Prop. 2016/17:192 Fullföljdskravet är ett aktivitetskrav, men genom kravet säkerställs också att en givares eller betalares avsikt respekteras. Att helt avskaffa fullföljdskravet för kollektivavtalsstiftelserna vore därför ett mindre lämpligt alternativ.

#### *Ikraftträdande och övergångsbestämmelse*

*Föreningen Svenskt Näringsliv, Trygghetsfonden TSL och SKL* anser att förslaget bör få tillämpas även för beskattningsåret 2017.

Även om en sådan övergångsbestämmelse inte skulle stå i strid med det s.k. retroaktivitetsförbudet i regeringsformen, så bör det finnas starka skäl för en övergångsbestämmelse med sådan tillbakaverkande effekt. De skäl som framförts för detta bedöms inte som tillräckliga. Förslaget bör således träda i kraft den 1 januari 2018 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder en ändring i 7 kap. 18 § IL.

### 5.3 Konsekvensanalys

#### *Offentligfinansiella effekter*

Bortsett från inkomster på grund av innehav av fastigheter är kollektivavtalsstiftelser undantagna från beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget innebär att fullföljdskravets utformning anpassas till kollektivavtalsstiftelsernas verksamhet så att de kan fortsätta att bedriva höggradigt allmännyttig verksamhet, utan att det befintliga undantaget från skattskyldighet äventyras. Förslaget bedöms inte ha några offentligfinansiella effekter.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget bedöms inte få någon budgetpåverkan för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte behövas.

#### *Effekter för kollektivavtalsstiftelser*

Förslaget innebär att arbetsgivarnas avsikt med inbetalningarna ges effekt vid tillämpningen av fullföljdskravet samtidigt som riskerna för icke avsedda beskattningskonsekvenser undviks.

*Förhandlings- och samverkansrådet PTK* tillstyrker förslaget med förbehållet att det inte ger upphov till bl.a. ökad administrativ börda. Förslaget bedöms vara positivt för kollektivavtalsstiftelserna, på så sätt att risken för icke avsedda beskattningskonsekvenser undviks. Förslaget ger dessutom stiftelserna ett tydligt stöd till att de får ägna sig åt nödvändig och önskvärd kapitaluppbyggnad, samtidigt som den administrativa bördan inte ökar. Att förslaget är positivt för alla kollektivavtalsstiftelser är en bedömning som delas av bl.a. *Omställningsfonden*.

Bedömningen är att det inte finns någon mer lämplig alternativ lösning.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen  
(1999:1229)**7 kap.**

## 3 §

*Första punkten* i paragrafens *andra stycke* ändras genom att en ny andra strecksats införs, av vilken det uttryckligen framgår att undantaget från skattskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 4–6 och 10 §§ även omfattar verksamhet som avser upplåtelse av rättigheter som har sitt ursprung i bedrivandet av den allmännyttiga verksamheten. De nuvarande andra och tredje strecksatserna blir därmed den tredje respektive fjärde strecksatsen.

Kravet på att den upplåtna rättigheten ska ha uppkommit genom främjandet av den allmännyttiga verksamheten begränsar vilka rättigheter som kan omfattas av bestämmelsen och det syftar till att säkerställa att det är det allmännyttiga ändamålet, och fullföljandet av detta, som är grunden för att omfattas av undantaget från skattskyldighet. Att rättigheterna finns för föreningen, och kan upplåtas, ska alltså vara resultatet av att allmännyttig verksamhet bedrivs. Det kan vara fallet när en ideell förening med idrottsligt ändamål anordnar en idrottstävling där andra föreningar bjuds in att delta. Anordnandet av en sådan tävling ger upphov till vissa rättigheter, som kan upplåtas mot ersättning. Det kan gälla rätten till namnet på tävlingen, rätten för företag att i sin egen marknadsföring omnämna att företaget är sponsor till föreningen eller tävlingen eller sändningsrättigheter. Med ändringen klargörs att inkomster av dessa slag är undantagna från skattskyldighet om föreningen eller trossamfundet i övrigt uppfyller kraven på inskränkt skattskyldighet.

## 18 §

Av paragrafens *andra stycke*, som är nytt, framgår att avgifter som arbetsgivare betalar till stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med sådana ändamål som anges i 16 § inte ska beaktas vid tillämpningen av fullföljdskravet. Övriga intäkter som inte ska tas upp till beskattning ska dock beaktas. De ändamål som anges i 16 § är att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit arbetslösa eller att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli arbetslösa eller att lämna understöd vid utbildning eller att lämna permitteringslönersättning.

## Sammanfattning av promemorian

I promemorian föreslås ändringar i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Den ena ändringen avser ett förtydligande av undantaget från skattskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund och den andra ändringen avser fullföljdskravets utformning för kollektivavtalsstiftelser.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2018.

### *Ideella föreningar och registrerade trossamfund*

Det föreslås att undantaget från skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund när de bedriver näringsverksamhet ska ges en utformning som är mer tydlig och förutsebar.

Sedan lång tid har gällt att inkomster som sådana organisationer får av näringsverksamhet ska vara undantagna från inkomstbeskattning, när näringsverksamheten i sig innebär ett fullföljande av föreningens eller samfundets allmännyttiga ändamål. Lagändringen syftar till att tydliggöra att undantaget gäller även i situationer när de ideella föreningarna eller de registrerade trossamfunden får inkomster av att de upplåter rättigheter, när rättigheterna har uppkommit genom främjandet av de allmännyttiga ändamålen.

### *Kollektivavtalsstiftelser*

Den svenska arbetsmarknadsmodellen innebär att lagstiftning verkar tillsammans med kollektivavtal. Karaktäristiskt för modellen är att förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare till stor del styrs av kollektivavtal som kompletterar och ersätter vad som gäller enligt lag. Den svenska arbetsmarknadsmodellen syftar till att skapa goda förutsättningar för trygghet, utveckling, tillväxt och konkurrenskraft.

Kollektivavtalsstiftelserna är en del av den svenska arbetsmarknadsmodellen, och bidrar genom sin verksamhet till att de nämnda målen med den svenska arbetsmarknadsmodellen uppnås. Stiftelserna finansieras genom avgifter som betalas av de anslutna arbetsgivarna. Syftet med avgiftsinbetalningarna är såväl att täcka behoven av att finansiera den löpande verksamheten som att bygga upp ett kapital som kan användas när belastningen på verksamheten är högre på grund av att arbetslösheten ökar.

Det föreslås att avgifter som betalas av arbetsgivare till kollektivavtalsstiftelser inte ska beaktas vid tillämpning av fullföljdskravet. Därigenom ges arbetsgivarnas avsikt med inbetalningarna effekt vid tillämpningen av fullföljdskravet samtidigt som riskerna för icke avsedda beskattningskonsekvenser undviks.



## Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 3 och 18 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### **3 §<sup>2</sup>**

Stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i 4–6 §§ samt ideella föreningar och registrerade trossamfund som förutom dessa krav även uppfyller öppenhetskravet i 10 § är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §.

Föreningar och trossamfund som uppfyller kraven i 4–6 och 10 §§ är dock inte skattskyldiga för

1. 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 4 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål,

*– verksamhet som avser  
upplåtelse av rättigheter som  
uppkommit genom främjandet av  
sådana ändamål som avses i 4 §,*

– verksamhet som avser försäljning av skänkta varor och som utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

– verksamhet som avser annat än försäljning av skänkta varor och som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

2. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen eller trossamfundet och som används i verksamheten på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

#### **18 §<sup>3</sup>**

Bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten i 15–17 §§ tillämpas för stiftelser bara om fullföljdskravet i 6 § är uppfyllt. Vid tillämpning av fullföljdskravet ska stiftelserna anses främja ett allmännyttigt ändamål.

*Vid tillämpning av fullföljds-  
kravet ska avgifter som betalas av  
arbetsgivare till stiftelser som*

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2015:775.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2013:960.

*bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med sådana ändamål som anges i 16 § inte beaktas.*

Om det finns särskilda krav när det gäller verksamheten eller liknande, tillämpas bestämmelserna om begränsning i skattskyldigheten bara om stiftelserna i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller dessa krav. När det anges att stiftelserna uteslutande ska bedriva viss verksamhet gäller dock det.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
  2. Lagen tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2017.

Efter remiss har yttranden kommit in från Kammarrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Linköping, Skatteverket, Kammarkollegiet, Arbetsgivarverket, Myndigheten för ungdoms- och civilsamhällesfrågor, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Konkurrensverket, Nämnden för statligt stöd till trossamfund, Föreningen Svensk Elitfotboll, Föreningen Svenskt Näringsliv, Förhandlings- och Samverkansrådet PTK, Ideell kulturallians, Landsorganisationen i Sverige (LO), Omställningsfonden, Samlingslokalorganisationernas samarbetskommitté, Svenska Fotbollförbundet, Svenska kyrkan, Svenska Naturskyddsföreningen, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges Olympiska Kommitté, Sveriges Riksidrottsförbund, Tjänstemännens Centralorganisation, Trygghetsfonden TSL och Trygghetsstiftelsen.

Följande remissinstanser har inte svarat: Folkbildningsrådet, Arbetsgivarförbundet Pacta, Arbetsgivarföreningen KFO, Elitfotboll Dam, Forum – Idéburna organisationer med social inriktning, Frälsningsarmén i Sverige, Företagarna, Handikappförbunden, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Stockholms stadsmision, Svenska Friidrottsförbundet, Svenska Ishockeyförbundet, Svenska kyrkans trygghetsråd, Svenska Parasportförbundet och Sveriges Paralympiska Kommitté (Parasport Sverige), Svenska Ridsportförbundet, Svenska Röda korset, Svenskt Friluftsliv, Sveriges Akademikers Centralorganisation och TRR Trygghetsrådet.

Yttrande har dessutom inkommit från Kollektivavtalsstiftelsen Scenkonstens Omställning och Karriärväxling (SOKstiftelsen), Kyrkans akademikerförbund och Trygghetsrådet TRS.

## Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2017-05-05

**Närvarande:** F.d. justitieråden Gustaf Sandström och Lena Moore samt justitierådet Ingemar Persson.

### **Vissa skattefrågor för ideella föreningar, registrerade trossamfund och kollektivavtalsstiftelser**

Enligt en lagrådsremiss den 6 april 2017 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av rättssakkunnige Andreas Hamrén.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 24 maj 2017

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Lövin, Y Johansson, M Johansson, Baylan, Bucht, Hultqvist, Andersson, Ygeman, Bolund, Damberg, Bah Kuhnke, Strandhäll, Fridolin, Eriksson, Linde, Skog, Ekström

Föredragande: statsrådet Andersson

---

Regeringen beslutar proposition Vissa skattefrågor för ideella föreningar, registrerade trossamfund och kollektivavtalsstiftelser