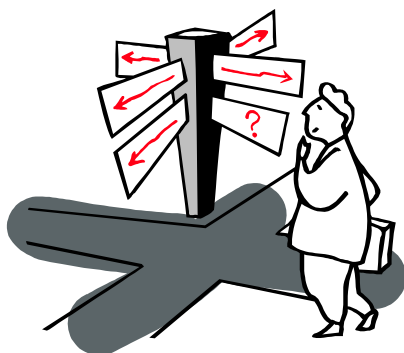


Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten

- en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m.



BFN

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Syfte och metod	4
2.1	Projektet	4
2.2	Rapporten	5
3	Redovisningsbestämmelser	5
3.1	Gällande rätt före den nya bokföringslagen	5
3.2	Den nya bokföringslagen	7
3.2.1	<i>Lagens uppbyggnad</i>	7
3.2.2	<i>Näringsverksamhetsbegreppet</i>	8
3.2.3	<i>Begreppet näringsfastighet</i>	9
3.3	Årsredovisningslagen	9
3.3.1	<i>Skyldighet att upprätta årsredovisning och årsbokslut</i>	9
3.3.2	<i>Andra skyldigheter enligt årsredovisningslagen</i>	10
4	Civilrättsliga bestämmelser	11
4.1	Ideella föreningars civilrättsliga status, m.m	11
4.1.1	<i>Vad är en ideell förening?</i>	11
4.1.2	<i>Bildandet av en ideell förening</i>	12
4.1.3	<i>En eller flera ideella föreningar?</i>	15
4.1.4	<i>Närmare om avgränsningen mellan ekonomiska och ideella föreningar</i>	17
4.2	Näringsverksamhetsbegreppet i civilrättslig lagstiftning	21
4.2.1	<i>Konsumentköplagen</i>	21
4.2.2	<i>Civilrättslig lagstiftning som rör ideella föreningar</i>	23
5	Skatterättsliga avgränsningar	25
5.1	Allmänt om skatterätt och bokföringsskyldighet	25
5.2	Inkomstskatt	25
5.2.1	<i>Skattskyldighet för ideella föreningar</i>	25
5.2.2	<i>Närmare om begreppet "näringsverksamhet" ("rörelse")</i>	27
5.2.3	<i>Något om begreppet medlemsavgifter</i>	28
5.2.4	<i>Näringsverksamhet i ideella föreningar</i>	28
5.3	Mervärdesskatt	37
5.3.1	<i>Dagens lagstiftning</i>	37
5.3.2	<i>Mervärdesskatteutredningens uppdrag</i>	38
6	Slutsatser rörande bokföringsskyldigheten för ideella föreningar	41
6.1	Bokföringsskyldighet på grundval av bedriven näringsverksamhet	41
6.2	Bokföringsskyldighet för avdelningar, sektioner och liknande?	43
6.3	Gränsdragning mellan en ideell förening och en oregistrerad ekonomisk förening	44
Bilaga 1	Exempelsamling	46
1	Vad är syftet med exempelsamlingen?	46
2	Näringsverksamhet eller inte – en exempelsamling	47
2.1	<i>Verksamheter som <u>oftast</u> kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen</i>	47
2.2	<i>Verksamheter som <u>ibland</u> kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen</i>	50
2.3	<i>Verksamheter som <u>inte</u> kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen</i>	52
Bilaga 2	Litteraturförteckning	54
Bilaga 3	Förkortningar	55
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanser	56

1 Sammanfattning

Bokföringsnämnden (BFN) har beslutat genomföra ett projekt rörande redovisningsnormer för ideella föreningar. Den första delen av projektet avser avgränsning av bokföringsskyldigheten för föreningarna. Till projektet har knutits en arbetsgrupp, som tillsammans med kansliet arbetat fram denna rapport.

I rapporten behandlas tre frågeställningar som har samband med ideella föreningars bokföringsskyldighet, nämligen tolkningen av begreppet ”näringsverksamhet”, vissa frågor kopplade till föreningsorganisationer samt problem rörande gränsdragningen mellan ideella och oregistrerade ekonomiska föreningar. Tolkningen av näringsverksamhetsbegreppet är även intressant för registrerade trossamfund.

BFN gör följande tolkning av begreppet ”näringsverksamhet” i bokföringslagen (1999:1078; BFL) och årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL):

- Verksamhet som enligt den gamla bokföringslagen ansågs bedriven av näringsidkare utgör näringsverksamhet enligt BFL och ÅRL.
- Verksamhet som enligt civilrättslig lagstiftning (främst på konsumentområdet) anses utövad av näringsidkare utgör också näringsverksamhet enligt BFL och ÅRL.
- Verksamhet som omfattas av det skatterättsliga begreppet näringsverksamhet utgör också näringsverksamhet enligt BFL och ÅRL¹.

BFN anser också att det finns skäl att avgränsa begreppet näringsverksamhet med hänsyn taget till hur motsvarande begrepp används på mervärdesskatteområdet. Utvecklingen på detta område är således av intresse även i bokföringssammanhang.

Näringsverksamhetsbegreppet är relativt vidsträckt. De flesta aktiviteter som ideella föreningar utövar och som innefattar någon form av ekonomisk verksamhet som är yrkesmässig innefattar således näringsverksamhet. Något krav på vinstsyfte i verksamheten finns inte. Undantag från det sagda är om verksamheten rör *enstaka fall som har ett begränsat omfång*. Om en förenings enda ekonomiska verksamhet består i att anordna ett mindre evenemang till självkostnadspris eller till en blygsam vinst någon gång årligen bör det falla utanför begreppet näringsverksamhet. Om den ekonomiska verksamheten i föreningen sköts av anställd personal torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet. BFN har i bilaga 1 givit exempel på vad som kan utgöra näringsverksamhet.

Vissa gränsdragningsfrågor rörande bokföringsskyldigheten kan kopplas till hur föreningen organiserats (hit hör frågor om och när avdelningar, sektioner etc. kan

¹ Med detta menas det skatterättsliga begreppet ”näringsverksamhet”, dvs. förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Allt som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet utgör således inte näringsverksamhet i den mening som här avses. Se vidare avsnitten 5 och 6 i rapporten.

anses vara egna juridiska personer). För att det skall röra sig om egna juridiska personer måste det vara fråga om ett avtal mellan åtminstone två eller tre juridiska/fysiska personer om samverkan i organiserad form under viss tid eller tills vidare för viss gemensam målsättning. Medlemmarna får inte vara begränsade till de som bildade föreningen utan föreningen måste vara öppen för ny medlemsantagning (medlemsväxling måste vara möjlig). Vidare måste avtalet ha konstituerats i stadgar med visst minimiinnehåll. Endast en förening som uppfyller dessa krav har rättskapacitet som en juridisk person. Endast förening som är juridisk person kan omfattas av krav på bokföringsskyldighet.

Andra besvärliga frågor uppkommer på grund av den oklara gränsdragningen mellan ideella föreningar och oregistrerade ekonomiska föreningar. Oregistrerade ekonomiska föreningar är inte juridiska personer. De är således inte heller bokföringsskyldiga. När näringsverksamhet bedrivs i en sådan sammanslutning blir de som deltar bokföringsskyldiga för sin del av verksamheten.

2 Syfte och metod

2.1 Projektet

Den 1 januari 2000 trädde nya BFL ikraft. Den nya lagen skall för ideella föreningar tillämpas för räkenskapsår som inleds efter utgången av år 2000. Lagen innebär vissa väsentliga ändringar beträffande föreningarna. Bl.a. har den bokföringsskyldiga kretsen utvidgats.

De nya bestämmelserna har väckt en rad frågor beträffande redovisning i ideella föreningar. BFN har därför den 3 oktober 2001 beslutat att påbörja ett projekt rörande ideella föreningars redovisning². Projektet leds från BFNs kansli med Monika Wendleby som projektledare. Till projektet har en arbetsgrupp bestående av skattedirektören Sune Jansson, administrative chefen Ann-Mari Lindgren, skattejuristen Thomas Karlsson, kanslirådet Stefan Pärnhem, redovisningsexperten Eva Törning och auktoriserade revisorn Benny Wieweg knutits.

Syftet med projektet är att ta fram allmänna råd avseende redovisning för ideella föreningar. Målet är att skapa normer för föreningarna som är förenliga med god redovisningssed och anpassade till föreningarnas verksamhet. Inom ramen för projektet har även motsvarande frågor rörande registrerade trossamfund behandlats.

Den första delfrågan som behandlas är avgränsningen av bokföringsskyldigheten. Här är en väsentlig frågeställning hur begreppet ”näringsverksamhet” skall tolkas när ideella föreningar bedriver näringsverksamhet.

² Dnr. 74/01.

2.2 Rapporten

I rapporten görs en genomgång av de rättskällor (lagar, förarbeten och rättsfall) som är relevanta för att belysa bokföringsskyldigheten i ideella föreningar. Ett syfte med rapporten är att kartlägga vilka föreningar som är bokföringsskyldiga. Ett annat syfte är att rapporten skall kunna tjäna som vägledning för den förening som funderar över om den är bokföringsskyldig. Tolkningen av begreppet näringsverksamhet är även relevant för registrerade trossamfund.

Utifrån de genomgångna materialet dras ett antal slutsatser, som presenteras i avsnitt 6. Vissa slutsatser beträffande näringsverksamhetsbegreppet återfinns även i bilaga 1. Diskussionen kring avgränsningen av näringsverksamhetsbegreppet har bl.a. förts utifrån en samling exempel. I bilaga 1 offentliggörs dessa exempel och slutsatserna rörande dessa som BFN dragit. Även om en sådan exempelsamling aldrig kan ge en fullständig bild anser BFN att den ändå kan ha ett betydande värde som pedagogiskt hjälpmedel³. Exempelsamlingen bör också kunna underlätta bedömningen för små föreningar som inte har tillgång till professionell hjälp.

BFN har låtit remissbehandla ett utkast till rapporten. Remissinstanserna har tillfrågats om de instämmer i de slutsatser som görs i rapporten eller inte. En övervägande del av de remissinstanser som svarat har inga invändningar mot BFNs tolkningar. Många remissinstanser är positiva till rapporten och flera anser också att exempelsamlingen i bilaga 1 är ett bra hjälpmedel. En förteckning över remissinstanserna finns i bilaga 4.

3 Redovisningsbestämmelser

3.1 Gällande rätt före den nya bokföringslagen

I 1 § i 1976 års bokföringslag (1976:125; 1976 års BFL) angavs att näringsidkare var bokföringsskyldiga enligt lagen. Detta var en nyhet i förhållande till den då gällande lagstiftningen, i vilken kretsen bokföringsskyldiga fastställdes enligt en uppräkningsmetod. Begreppet ”näringsidkare” i 1976 års BFL omfattade varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt bedrev verksamhet av ekonomisk art. Vid bedömningen lades stor vikt vid om verksamheten bedrevs yrkesmässigt. I prop. 1975:104⁴ uttalades bl.a. följande om avgränsningen:

Enligt utredningsförslaget skall den som yrkesmässigt bedriver självständig rörelse vara bokföringsskyldig. Utredningen har därvid anknutit till det skatterättsliga rörelsebegreppet.

När det gäller att närmare bestämma innebörden av begreppet rörelse synes man ha att välja mellan å ena sidan det civilrättsliga begreppet ”näringsidkare” och å andra sidan det

³ Av inledningen till exempelsamlingen framgår att den skall användas på rätt sätt och läsas med försiktighet.

⁴ S. 139 f.

skatterättsliga rörelsebegreppet. Begreppet "näringsidkare" ges i flera civilrättsliga lagar en ganska vidsträckt innebörd så att det omfattar var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art, både fysiska och juridiska personer. Denna innebörd har begreppet näringsidkare exempelvis i konsumentköplagen (1973:877), (jfr prop. 1973:138 s. 160). För egen del anser jag att det civilrättsliga begreppet – som är något mer omfattande än det skatterättsliga – är att föredra när det gäller att bestämma bokföringsskyldighetens omfattning.

Vidare uttalades⁵:

I överenskommelse med vad som är fallet i t.ex. konsumentköplagen (1973:877) skall termen näringsidkare fattas i vidsträckt mening, dvs. såsom omfattande varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässig driver verksamhet av ekonomisk art. Under begreppet faller, till skillnad vad som gäller det skatterättsliga rörelsebegreppet, bl.a. den som bedriver värdepappersrörelse eller yrkesmässigt sysslar med förmögenhetsförvaltning. Till näringsidkare räknas vidare fria yrkesutövare som advokater, arkitekter, fotografer, m.m. Verksamhetens omfattning har i princip inte någon betydelse för bokföringsskyldigheten. En hantverkare som bedriver sin verksamhet i liten skala blir ändock bokföringsskyldig om det yrkesmässiga momentet är uppfyllt. Vid frågan om bokföringsplikt föreligger för viss verksamhet bör således stor vikt läggas vid om denna drivs yrkesmässigt. ---

Det krävs inte att verksamheten drivs i vinstsyfte. Även om syftet är att främja t.ex. ett välgörande eller annat ideellt ändamål, kan utövandet vara att anse som näringsverksamhet. Detta är fallet med ideell förening eller stiftelse som fullföljer sitt syfte medelst näringsverksamhet. Däremot föreligger inte i detta fall bokföringsskyldighet i fråga om den ideella – t.ex. politiska eller fackliga – verksamhet som föreningen eller stiftelsen bedriver.

BFN besvarade 1977 en fråga rörande omfattningen av bokföringsskyldigheten enligt 1976 års BFL, se BFN:s cirkulär C 4/6⁶. I frågeställningen till nämnden hade frågeställaren listat ett antal verksamheter och frågat om en ideell förening var bokföringsskyldig om den *i begränsad omfattning bedrev någon eller några* av verksamheterna. De uppräknade verksamheterna var

- uthyrning av fler än två lägenheter i en egen fastighet,
- produktion av periodisk tidskrift, som utbjuds både till medlemmar och i ringa omfattning till andra än medlemmar,
- uthyrning av skol- och konferenslokaler till andra juridiska personer,
- försäljning av eget producerat material till medlemmar,
- bedrivande av kioskverksamhet på egna skol- eller konferensgårdar, eller
- försäljning av skog på egen fastighet.

BFN, som i svaret bl.a. hänvisade till propositionsuttalanden i prop. 1975:104, uttalade att bokföringsskyldighet gällde för näringsverksamhet, t.ex. av den art som nämndes i frågan. BFN klargjorde vidare att bokföringsskyldigheten enligt 1976 års BFL endast omfattade föreningens näringsverksamhet, inte den ideella delen av verksamheten. Nämnden ansåg det dock lämpligt att föreningarna av praktiska skäl ordnade sin redovisning i ett gemensamt bokföringssystem för hela verksamheten.

⁵ Prop. 1974:104, s. 203-204.

⁶ Cirkuläret, som har publicerats i Bokföringsnämndens praxissamling (senast publicerat i praxissamlingen för praxis gällande den 1 mars 1999), är numera upphävt.

Att bokföringsskyldigheten enligt 1976 års BFL var begränsad till den del av verksamheten som hade anknytning till näringsverksamheten hade flera orsaker. I propositionen till den nya lagen⁷ beskrivs de historiska bevekelsegrunderna:

Att bokföringslagen fick detta innehåll berodde bl.a. på bristen på grundläggande civilrättslig lagreglering för ideella föreningar. Borgenärsintresset och intresset från det allmännas sida av en bokföringsskyldighet ansågs inte heller vara särskilt starka. Föredragande statsrådet ansåg att det i och för sig kunde ifrågasättas om inte de större föreningarna alltid borde vara bokföringsskyldiga. Bl.a. med hänvisning till att dessa föreningar ofta bedrev rörelse och således var bokföringsskyldiga på den grunden fann han dock att övervägande skäl talade mot en generell bokföringsplikt (se prop. 1975:104 s. 141 f.).

3.2 Den nya bokföringslagen

Den 1 januari 2000 trädde nya BFL ikraft. Den nya lagen innebär många nyheter. Bl.a. utökades den bokföringsskyldiga kretsen ytterligare. I avsnitt 3.2.1 presenteras BFL:s uppbyggnad.

I BFL kopplas bokföringsskyldigheten inte till begreppet ”näringsidkare” utan till begreppet ”näringsverksamhet”. I avsnitt 3.2.2 kommenteras det nya rekvisitet ”näringsverksamhet”.

3.2.1 Lagens uppbyggnad

BFL gäller för ”företag” som är bokföringsskyldiga. Begreppet ”företag” har dock en betydligt vidare innebörd i BFL än i normalt språkbruk, vilket bl.a. innebär att föreningar kan vara företag i lagens mening.

I 1 kap. 2 § BFL definieras ”företag” som en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL. I 2 kap. 1 § BFL anges att en juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ samma kapitel. I nämnda paragrafer görs inskränkningar, bl.a. avseende stiftelser och ideella föreningar. Inskränkningarna innebär att en ideell förening inte behöver vara bokföringsskyldig, trots att den är en juridisk person.

Alla juridiska personer är således inte bokföringsskyldiga. Att lagstiftaren valt att göra undantag för vissa juridiska personer beror på att en generell bokföringsskyldighet för juridiska personer – däribland ideella föreningar - i enskilda fall skulle kunna uppfattas som onödigt besvärlig och kostsam. Lagstiftaren ansåg inte heller att föreningar som mottar statsbidrag alltid måste vara bokföringsskyldiga enligt BFL; om staten som bidragsgivare vill ha insyn i sådana föreningar kan detta åstadkommas genom särskilda överenskommelser⁸.

I 2 kap. 2 § BFL regleras vilka ideella föreningar som är bokföringsskyldiga. Bokföringsskyldighet gäller för ideella föreningar som

⁷ Prop.1998/99:130, del 1, s. 212.

⁸ Se prop. 1998/99:130, del 1, s. 211 och 213.

- 1) har tillgångar av ett visst värde,
- 2) bedriver näringsverksamhet, eller
- 3) är moderföretag i en koncern⁹.

Gränsbeloppsregeln (bokföringsskyldigheten är kopplad till ett gränsbelopp för tillgångarna¹⁰) är utformad på följande sätt. En ideell förening är enligt andra stycket i 2 kap. 2 § BFL, bokföringsskyldig om värdet av tillgångarna överstiger ett gränsbelopp som motsvarar trettio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Närmare bestämmelser om hur beräkningen skall gå till återfinns i 2 kap. 4 § BFL. Bokföringsskyldigheten inträder antingen från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet (se 2 kap. 2 § andra stycket BFL). Enligt tredje stycket i 2 kap. 2 § BFL upphör bokföringsskyldigheten om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Det finns andra juridiska personer som har motsvarande begränsningar rörande bokföringsskyldigheten. En av dessa är registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana trossamfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund, se 2 kap. 1 § 2 BFL. Det som sagts ovan gäller således även registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund.

3.2.2 *Näringsverksamhetsbegreppet*

Begreppet ”näringsverksamhet” återfinns på flera olika ställen i den nya lagstiftningen. I författningskommentaren till 2 kap. 2 § BFL hänvisas till vad som sägs i kommentaren till fysiska personers bokföringsskyldighet¹¹. I denna kommentar anges följande¹²:

Uttrycket ”näringsverksamhet” är avsett att ha väsentligen den innebörd som motsvarar begreppet ”näringsidkare” i hittills gällande rätt. Begreppet skall fattas i vidsträckt mening, såsom är fallet i t.ex. konsumentköplagen (1990:932). Det innebär att näringsverksamhet skall anses omfatta all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (se prop. 1989/90:89 s. 60). Till näringsverksamhet räknas därmed också sådan verksamhet som bedrivs av advokater, arkitekter, fotografer m.fl. Verksamhetens omfattning har inte någon avgörande betydelse för bokföringsskyldigheten. En hantverkare som driver sin verksamhet i liten skala blir ändå bokföringsskyldig, om det yrkesmässiga momentet är uppfyllt. Kravet på yrkesmässighet innebär å andra sidan att den som vid sidan av sin egentliga sysselsättning åtar sig smärre hantverkssysslor för annans räkning som regel inte kan anses bedriva näringsverksamhet. Detsamma gäller om någon, som i allt väsentligt sysslar med annat, ger ut en eller några böcker. Andra omständigheter som kan vägas in i bedömningen av om en person är bokföringsskyldig är omsättnings-hastigheten på försålda varor eller tjänster och förekomsten av omkostnader i verksamheten.

⁹ Frågan om när ideella föreningar är moderföretag behandlas inte vidare i denna rapport.

¹⁰ Se punkt 1 ovan.

¹¹ Prop. 1998/99:130, del 1, s. 377.

¹² Prop. 1998/99:130, del 1, s. 381.

En helhetsbedömning måste alltså ske i det enskilda fallet. Härvid kan ledning ofta hämtas från hur verksamheten bedöms skattemässigt; skall verksamheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är den normalt bokföringspliktig.

3.2.3 *Begreppet näringsfastighet*

I förarbetena till BFL diskuterades begreppet näringsfastighet med fokus på fysiska personers bokföringsskyldighet. Frågan var vilken bokföringsskyldighet som skulle gälla vid uthyrning av fastigheter. I propositionen¹³ uttalades att bokföringsskyldigheten borde anpassas till vad som gällde vid taxeringen. Detta fick till följd att det i paragrafen som reglerar fysiska personers bokföringsskyldighet, 2 kap. 6 § andra stycket BFL, togs in två regler. Den första är att uthyrning av privatbostadsfastighet inte är att anse som näringsverksamhet. Detta anges i propositionen vara ett klargörande att denna typ av verksamhet, som kan ha en näringsliknande natur, undantas från bokföringsskyldighet vad avser fysiska personer¹⁴. Den andra regeln är att ägande eller brukande av en näringsfastighet alltid skall anses som näringsverksamhet. I författningskommentaren till bestämmelsen anges beträffande den sistnämnda avgränsningen att ägande eller brukande av näringsfastighet för fysiska personer alltid skall föranleda bokföringsskyldighet, oavsett om fastighetsinnehavet i det enskilda fallet är förenat med faktisk näringsverksamhet eller inte.

Att notera är att motsvarande avgränsningar av begreppet näringsverksamhet kopplat till näringsfastigheter inte finns i de paragrafer i BFL, som reglerar juridiska personers bokföringsskyldighet.

3.3 **Årsredovisningslagen**

3.3.1 *Skyldighet att upprätta årsredovisning och årsbokslut*

Större ideella föreningar är skyldiga att avsluta redovisningen med en årsredovisning. Detta framgår vid en jämförelse mellan bestämmelserna i ÅRL och BFL. ÅRL är, enligt 1 kap. 1 § nämnda lag, nämligen tillämplig på sådana företag¹⁵ som anges i 6 kap. 1 § BFL. I detta lagrum anges de kategorier av företag som för varje räkenskapsår skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning.

Skyldighet att avsluta den löpande redovisningen med en årsredovisning föreligger bl.a. för bokslutsföretag i vilka antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, alternativt i vilka nettovärdet av tillgångarna i verksamheten enligt en balansräkning för räkenskapsåret uppgår till mer än 24 miljoner kr (se punkt 6 i 6 kap. 1 § BFL). Definitionen av bokslutsföretag återfinns i 1 kap. 2 § BFL. Som bokslutsföretag

¹³ Prop. 1998/99:130, del 1, s. 206.

¹⁴ Prop. 1998/99:130, del 1, s. 381.

¹⁵ Med företag avses här bl.a. juridisk person som är bokföringsskyldig enligt BFL, se avsnitt 3.2.1.

avses bl.a. företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret. Även företag som är moderföretag i en koncern anses vara bokslutsföretag.

Skyldighet att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning gäller, enligt 6 kap. 1 § punkt 7 BFL, även för företag som är moderföretag i en koncern om antalet anställda hos koncernföretagen under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, alternativt om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningen för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till mer än 24 miljoner kr.

I 6 kap. 3 § BFL finns bestämmelser för bokslutföretag, som inte omfattas av 1 § samma kapitel. Sådana företag är – om de inte upprättar årsredovisning - skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.

Bland de ideella föreningarna finns det således tre grupper som omfattas av BFL, nämligen

1. föreningar som är skyldiga att upprätta årsredovisning (bokslutsföretag med mer än tio anställda eller med ett nettovärde på tillgångarna som uppgår till mer än 24 miljoner kr¹⁶),
2. föreningar som är skyldiga att upprätta årsbokslut (övriga bokslutsföretag, dvs. företag som inte omfattas av punkt 1 ovan och har en årlig nettoomsättning på mer än tjugo prisbasbelopp), samt
3. föreningar som inte behöver avsluta den löpande redovisningen med årsbokslut eller årsredovisning.

Till detta kommer ytterligare en grupp föreningar, nämligen de föreningar som har fler skyldigheter än de nu nämnda. Denna kategori, som omfattar de allra största föreningarna, beskrivs i nästa avsnitt.

3.3.2 *Andra skyldigheter enligt årsredovisningslagen*

Riktigt stora ideella föreningar är inte enbart skyldiga att ta fram en årsredovisning. En ideell förening är nämligen enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL även skyldig att ta fram en finansieringsanalys

- om föreningen antingen bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av tillgångarna i föreningen enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller
- antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

¹⁶ I fråga om moderföretag gäller att gränsvärdena för antalet anställda respektive nettovärdet på tillgångarna avser det sammanlagda antalet/nettovärdet för koncernföretagen.

Avgränsningen av begreppet ”näringsverksamhet” kan således få betydelse även beträffande skyldigheten att upprätta finansieringsanalys. I sammanhanget kan framhållas att skyldigheten att avge finansieringsanalys i ÅRL knöts till näringsverksamhetsbegreppet först i samband med att nya BFL infördes. Motivet angavs vara att bl.a. att det inte fanns skäl att tvinga ideella föreningar som inte var näringsdrivande att upprätta finansieringsanalys¹⁷. Någon egen definition av näringsverksamhetsbegreppet gavs inte i detta sammanhang.

Den grupp av föreningar som är skyldiga att upprätta finansieringsanalys är enligt 8 kap. 3 § ÅRL även skyldiga att inge årsredovisningen till Patent- och registreringsverket utan att föreläggande meddelats. Vidare är nämnda föreningar också skyldiga att upprätta delårsrapport (se 9 kap. 1 § ÅRL). Eftersom bestämmelserna kopplas till 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL kan näringsverksamhetsbegreppet (som finns i första punkten i denna paragraf) således också få betydelse när det gäller att avgränsa skyldigheten att offentliggöra årsredovisningen samt upprätta delårsrapport.

4 Civilrättsliga bestämmelser

4.1 Ideella föreningars civilrättsliga status, m.m.

4.1.1 Vad är en ideell förening?

Svensk rätt saknar central civilrättslig lagstiftning om ideella föreningar. Vid bestämmandet av vad en ideell förening är har man i doktrinen därför utgått ifrån vad som är en ekonomisk förening.

En ekonomisk förening kombinerar ekonomisk verksamhet med syftet att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Den ideella föreningen blir då motsatsvis en förening som inte kombinerar ekonomisk verksamhet med syftet att främja sina medlemmars ekonomiska intressen¹⁸.

I litteraturen omnämns¹⁹ tre typer av ideella föreningar, nämligen

- föreningar som genom icke-ekonomisk verksamhet främjar medlemmarnas ekonomiska intressen (t.ex. fackföreningar, arbetsgivarföreningar, hyresgäsföreningar och olika slag av branschorganisationer),
- föreningar, även kallade ”rent ideella föreningar”, som genom icke-ekonomisk verksamhet främjar medlemmarnas ideella intressen (t.ex. religiösa samfund, politiska partier, sällskapsföreningar, och åtskilliga slag av idrottsföreningar), samt

¹⁷ Prop. 1998/99:130, del 1, s. 458.

¹⁸ Hemström C., *Bolag Föreningar Stiftelser En introduktion*, tredje reviderade upplagan, 2000, s. 95-96; citeras nedan som Hemström, *Introduktion*.

¹⁹ Hemström, *Introduktion*. s. 96.

- föreningar som genom ekonomisk verksamhet främjar medlemmarnas ideella intressen (t.ex. hemslöjdsföreningar, som bedriver rörelse för att främja hemslöjden som sådan).

Det är inte alltid enkelt att klargöra om ovannämnda kriterier är för handen eller inte. Även föreningar som i litteraturen klassas som rent ideella föreningar torde ofta idag bedriva någon form av ekonomisk verksamhet. Svårigheter kan också finnas när det gäller att bedöma om en förening främjar medlemmarnas ekonomiska intressen eller inte. Problematiken berörs i betänkandet SOU 1995:63 Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar²⁰:

Åtminstone i teorin gäller därför att den ideella föreningen kan bedriva egentlig näringsverksamhet endast under förutsättning att föreningen gör det i annat syfte än att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Inom den tillåtna ramen finns det däremot inte något hinder mot näringsverksamhet och det förekommer ideella föreningar som driver en omfattande rörelse eller har ett stort fastighetsinnehav. När det gäller lämpligheten av företagsform bör anmärkas att den ideella föreningen normalt inte lider samma brist på flexibilitet som en stiftelse. Föreningen är inte lika starkt bunden till sitt ändamål, eftersom medlemmarna är fria att besluta om en ändring av verksamhetens inriktning. Å andra sidan bör inte bortses ifrån att just avsaknaden av civilrättslig reglering kan skapa osäkerhet om en förenings rättsliga och ekonomiska förhållanden, vilket kan tänkas medföra olägenheter för tredje man.

I rättsfallet NJA 1987 s. 394 prövades föreningsrättsliga frågor rörande ett fackförbund som kollektivt tecknat hemförsäkring för sina medlemmar. Klagandena gjorde bl.a. gällande att fackförbundet bedrev ekonomisk verksamhet i strid med sina stadgar och därigenom intog ställning av ekonomisk förening. Högsta domstolen (HD) fann att dock att verksamheten inte kunde anses vara sådan art att den påverkar förbundets ställning av ideell förening .

4.1.2 Bildandet av en ideell förening

En ideell förening är en juridisk person redan när den bildas. För att det skall föreligga en ideell förening i juridisk mening fordras att ett antal individer (juridiska eller fysiska personer) gått samman för att i organiserade former under viss tid eller tills vidare samverka för en gemensam målsättning²¹.

Hur många medlemmar som krävs (eller i perspektivet att föreningen bildas; hur många som måste avtala om att gå samman) för att det skall vara fråga om en ideell förening är inte fastställt. Enligt Hemström kan man välja mellan två minimalalternativ när det gäller lägsta godtagbara medlemsantal. Dessa är två respektive tre medlemmar. Man kan, enligt Hemström, hävda att minst två medlemmar krävs, eftersom en ideell förening är en samverkan mellan ett antal rättssubjekt och det krävs minst två medlemmar för att kunna samverka. En annan

²⁰ Slutbetänkande av Stiftelse- och föreningsskattekommittén. Citatet hämtat från s. 85 i betänkandet.

²¹ Hemström, Introduktion, s. 96.

variant är ett minimiantal på minst tre medlemmar. I detta fall baseras tolkningen på en analogi med vad som gäller för ekonomiska föreningar; man kan vid prövningen av förekomst av en juridisk person inte rimligen kräva ett större antal medlemmar i en ideell förening än i en ekonomisk förening²². En förening måste vidare stå öppen för medlemsväxling (möjlighet för medlemmar att inträda eller utträda ur föreningen utan att stadgarna behöver ändras). Om antalet medlemmar är begränsat till dem som bildade föreningen uppkommer gränsdragningsproblem mot bolag²³. Att denna gränsdragningsfråga inte alltid är enkel framgår av rättsfallet NJA 1998 s. 717, där HD godtog att en sammanslutning som hade en relativt sluten medlemsantagning kunde kallas för ideell förening²⁴.

Ett särskilt problem kan finnas vid allianser mellan föreningar, dvs. när flera föreningar (t.ex. idrottsföreningar) går ihop i en allians för att främja visst gemensamt syfte. Den besvärliga frågan blir i dessa fall om alliansen har en öppenheten att anta nya medlemmar utan att avtalet (stadgarna) måste förhandlas om (dvs. möjlighet till medlemsväxling). I många fall torde möjligheten till medlemsväxling saknas eller vara mycket inskränkt i alliansfallen, vilket gör att det kan ifrågasättas om alliansen är en förening eller inte. Om alliansen inte kan klassificeras som en ideell förening blir den sannolikt att bedöma som ett bolag istället. Att en sammanslutning väljer att klassificera sig som ideell förening är inte avgörande för om en förening föreligger eller inte²⁵.

Den överenskommelse som träffats mellan medlemmarna skall formaliseras i stadgar för att en juridisk person skall anses föreligga. Om stadgar inte antagits föreligger ingen juridisk person och den eller de som ingått förpliktelser kan bli personligen betalningsansvariga för dessa. Detta fastslogs i rättsfallet NJA 1973 s. 341. Rättsfallet rörde ett köpmannaförbund, som inte hade antagit stadgar. Förbundet hade fasta arbetsformer och en utvecklad organisation. Det drevs i praktiken på grundval av stadgarna för de förbund som hade bildat köpmannaförbundet. HD uttalade följande.

Förbundet är bildat genom sammanslagning av tre lokala förbund. Förbundet har icke fått stadgar men följer i sin verksamhet i tillämpliga delar vad som gällt för lokalförbunden. Det har styrelse, hyr lokal, har anställt personal och innehar bankkonton.

I trots av det anförda kan förbundet, vid det förhållandet att det ej har stadgar, enligt gällande rätt icke anses äga rättskapacitet. Emellertid måste den som kommer i konflikt med förbundet i dess verksamhet ha möjlighet att få tvisten prövad av domstol. Förbundet synes sålunda, enligt vad som framhållits, ha träffat bl. a. hyres- och tjänsteavtal; förevarande mål härrör

²² Hemström, Introduktion, s. 96

²³ Hemström C., Om vertikala organisationsstrukturer, uppsats ingående i Festskrift till Hessler, 1985, s. 270; nedan citerad Hemström, Vertikala organisationsstrukturer.

²⁴ Se vidare Lindquist, B., Om gränsdragningen mellan bolag och förening – en kommentar till NJA 1998 s. 717, *Idrottsjuridisk skriftserie nr 5, Artikelsamling 2000* (utgiven av Svensk Idrottsjuridisk förening), s. 717; citeras nedan Lindquist, Gränsdragning mellan bolag och förening.

²⁵ Lindquist, Gränsdragning mellan bolag och förening. Jämför även rättsfallet RÅ 1999 ref. 7, som beskrivs i avsnitt 4.1.4. I rättsfallet klassificerade Regeringsrätten en förening, som enligt sina stadgar var en ideell förening, som oregistrerad ekonomisk förening.

från ett av de sistnämnda. Under angivna förhållanden bör en tvist av detta slag anhängiggöras genom att talan väckes mot den eller de personer, som ansvarar för det förhållande varom fråga är i målet.

Stadgarna måste vidare vara av viss kvalitet. Man kan uttrycka det som att det finns vissa minimikrav beträffande stadgarnas utformning. I NJA 1987 s. 394 uttalade HD följande i denna fråga:

Som anges i TR:ns dom är elektrikerförbundet en ideell förening. Det finns inte någon särskild lagstiftning om ideella föreningar. För att en sådan förening skall anses som juridisk person krävs enligt rättspraxis bla att föreningen har antagit stadgar av viss fullständighet. Stadgarna skall innehålla föreningens namn och ändamål samt bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter åstadkommes.

Även Regeringsrätten har prövat frågan om avgränsning av ideella föreningar. I rättsfallet RÅ 1988 ref. 20 prövades frågan om gränsdragning mellan ideella föreningar och stiftelser. Målet rörde ett sällskap, som bedrivit verksamhet sedan i vart fall 1870-talet. Sällskapet skulle enligt stadgarna ha en styrelse som var vald vid en stämma. Vidare var sällskapet enligt sina stadgar öppet för ett obegränsat antal män och kvinnor och hade i inledningsskedet till syfte att bereda äldre behövande, "aktningsvärda fruntimmer af ståndspersonklassen" bostad och vård (sällskapet hade under årens lopp ändrat stadgarna genom beslut av årsstämman och därvid bl.a. utvidgat målgruppen för sin verksamhet). Stadgarna kunde ändras genom beslut av ordinarie stämma med två tredjedelars majoritet bland närvarande ledamöter. Regeringsrätten uttalade följande:

Vad därefter gäller sällskapets besvär måste först avgöras huruvida sällskapet är att anse som en stiftelse eller som en ideell förening. För sällskapet har åtminstone sedan 1870-talet gällt stadgar, enligt vilka sällskapet utgjort en sammanslutning, ursprungligen benämnd förening, av kvinnor och män utan begränsning till antalet, med rätt dock för sällskapets styrelse att diskretionärt pröva frågor om ledamotskap i sällskapet. Enligt såväl äldre som nu gällande stadgar har sällskapet en viss angiven uppgift, vilken liksom stadgarna i övrigt kan ändras genom beslut av stämma med sällskapets ledamöter i viss, i stadgarna angiven ordning. Sällskapets organ är enligt stadgarna stämman, styrelsen och revisorerna med den kompetensfördelning som normalt förekommer i ideella föreningar. Sällskapets tillgångar har tillskjutits av ledamöter och utomstående. Hinder mot sällskapets upplösning eller regler för disposition av tillgångarna i sådan händelse föreligger varken i stadgarna eller eljest. Någon förmögenhetsbindning av det slag som kännetecknar en stiftelse är således inte för handen. Med hänsyn härtill och till vad i det föregående upptagits om sällskapets stadgar och organisation finner regeringsrätten att sällskapet utgör en ideell förening.

Det är utöver vad som anges i rättsfallen oklart om – och i så fall också vilka – övriga krav kan ställas för att en ideell förening skall anses utgöra en juridisk person. Hemström uttalar att det får antas höra till organisationsstrukturen för en ideell förening att förekommande föreningsorgan inom samma beslutskedja står i ett hierarkiskt förhållande till varandra (att förekommande föreningsorgan i princip skall följa instruktioner som lämnats av ett föreningsorgan som befinner sig på en

högre nivå i beslutskedjan) samt att det finns någon som kan företräda föreningen mot tredje man²⁶ .

Vad händer då om en förening inte når upp till de krav som ställs för att den skall anses vara en juridisk person? Hemström benämner de föreningar som inte når upp till de, enligt honom, modesta krav som praxis och doktrin uppställer för uppkomsten av en ideell förening för ”sociala organisationer”. Dessa blir inte juridiska personer men kan om de så önskar i sina interna mellanhavanden tillämpa de regler som gäller för ideella föreningar²⁷. Som tidigare nämnts kan den som ingår en förpliktelse för den sociala organisationen bli personligt ansvarig för den.

4.1.3 En eller flera ideella föreningar?

Organisationsstrukturen beträffande ideella föreningar kan vara komplicerad. Organisationen kan vara uppdelad i flera led som kan vara mer eller mindre självständiga i förhållande till varandra.

De finns två vanliga organisationsstrukturer. Enligt den första varianten har ett antal ideella föreningar – primärföreningar – sammanslutit sig i en sekundärorganisation (topporganisation/paraplyorganisation). Sekundärorganisationen har uppgiften att ta tillvara de anslutna medlemsföreningarnas gemensamma intressen. Om sekundärorganisationen uppfyller de krav som uppställts för rättskapacitet för ideella föreningar²⁸ är denna också en ideell förening. Hemström anser att det i vissa avseenden kan finnas anledning att göra skillnad på topporganisationen och primärföreningarna; något sådant behov finns dock inte vad avser topporganisationens förhållanden till borgenärer, anställda samt till allmänheten och det allmänna²⁹ .

En särskild fråga är primärföreningarnas frihet i förhållande till sekundärorganisationen. Hemström gör följande bedömning³⁰:

I fråga om primärföreningarnas frihet att agera i skilda frågor bör man ... kunna utgå från, att dessa inte avsett att frånhända sig den autonomi som förut tillkommit dem i högre grad än vad som kan antas ha varit nödvändigt för att de skulle kunna uppnå det syfte, som de haft med bildandet av topporganisationen, och underlåtenheten att följa ålägganden från topporganisationen kan ... endast leda till sanktioner från topporganisationens sida och inte till att denna kan genomföra ex.vis. ändringar i medlemsorganisationernas stadgar. Att emellertid medlemsorganisationerna av ex.vis. ekonomiska skäl - till följd av vitesklausuler m.m. - kan finna det svårt att hävda sin självständighet har det inte saknats exempel på, och här får skyddet för de enskilda primärföreningarna sökas framför allt i avtalslagen.

²⁶ Hemström, Introduktion, s. 96-97. Se även Lindquist, B, Sektion eller förening – om gränsdragning inom idrottsföreningar, SvJT 1997, s. 833 ff; fortsättningsvis citerad Lindquist, Sektion eller förening.

²⁷ Hemström, Introduktion s. 97.

²⁸ Se avsnitt 4.1.2.

²⁹ Hemström, Vertikala organisationsstrukturer, s. 260 ff.

³⁰ Hemström, Vertikala organisationsstrukturer, s. 261 f.

Den andra varianten är att en föreningsorganisation splittrar upp sin verksamhet på föreningsenheter, till vilka dess medlemmar hänförs efter skilda principer – geografisk hemvist, könstillhörighet, ålder, verksamhet etc. Sådana föreningsenheter kan benämnas huvud- och underföreningar. Som exempel på denna föreningskonstruktion kan nämnas de fackliga organisationerna på LO-området. Här är de anslutna medlemmarna uppdelade i avdelningar som kan täcka viss geografisk del av landet eller viss yrkeskår. Beträffande idrottsföreningar kan motsvarande uppdelningar finnas t.ex. beträffande kön eller ålder. Hemström beskriver denna föreningsstruktur på följande sätt³¹:

Läget i dessa fall är i regel det, att den individ eller det särskilt bildade rättssubjekt, som ingår som medlem i en organisation som delar upp sina medlemmar i underföreningar (ibland i flera led, exempelvis förbund – avdelning – klubb) genom sitt medlemskap i huvudföreningen är medlem *jämväl* i den eller de underföreningar som han enligt huvudorganisationens organisationsplan eller den organisation som faktiskt förekommer skall tillhöra. Men också då medlemskapet för individen eller det särskilt bildade rättssubjektet hör hemma i underföreningen men denna ingår i huvudföreningens organisatoriska uppbyggnad (d.v.s. utgör en enhet inom denna) vilket torde följa av att underföreningen inte är medlem i huvudföreningen utan att denna i stället är uppdelad i olika enheter, synes den berörda enheten böra ses som en underförening till denna. Skulle läget åter vara det, att en organisation begagnar sig av den principen, att de som söker sig till föreningen hänförs till viss föreningsenhet som är den som givits ställning av *medlem* i huvudföreningen, synes det närmast vara anledning att utgå ifrån reglerna för topporganisation och primärföreningar ehuru med de undantag, som stadgarna för de aktuella föreningarna ger anledning till. Avgörande blir med detta sätt att resonera om enheten är eller inte är en medlem.

Särskilda problem finns hur man skall bedöma kriterierna för ideell förening när det är fråga om över- och underföreningar. För att vara en ideell förening måste underföreningen givetvis ha egna stadgar och ett ändamål för sin verksamhet (enligt Hemström kan innehållet i underföreningens stadgar bestämmas av huvudföreningen, om de har gemensamma medlemmar). Särskilda frågeställningar finns vidare beträffande medlemsantagningen. Hemström pekar i denna del på att beslutet att bilda en underförening i en fackförening kan tas efter huvudföreningens beslut. För sammanförandet av en huvudförenings medlemmar i en underförening fordras emellertid att medlemmarna öppet eller tyst accepterar detta. Hemström tolkar detta på följande sätt³²:

--- I den mån stadgarna för huvudföreningen vid tidpunkten för en underförenings bildande klart anger, att medlemmarna kommer eller kan komma att delas upp på visst sätt accepteras dock även att medlemskap uppkommer för tidigare medlemmar genom en automatiskt verkande regel förutsatt att bildandet av en avdelning inte kommer att medföra förpliktelser av delvis annan och betydligt mera vittgående art än som kunnat förutses skulle komma att åläggas dem genom åtgärden, med mindre att de öppet eller tyst accepterar att bli medlemmar – och detta borde kunna visas bl.a. genom att de i huvudföreningen röstar för den stadgeändring varigenom underföreningen bildas.

³¹ Hemström, Vertikala organisationsstrukturer s. 263 f.

³² Hemström, Vertikala organisationer, s. 268.

Problemet med gränsdragning i föreningsstrukturer kan illustreras med en beskrivning utifrån idrottsföreningsperspektiv. Det är vanligt att idrottsföreningar är uppdelade på olika sektioner, t.ex. en för varje idrott. En sektion kan efter en tid bli mycket självständig i förhållande till föreningen och man kan i detta läge ifrågasätta om sektionen fortfarande är en del av föreningen. Det finns, enligt Lindquist, två alternativ för sektioner som blivit mycket självständiga i förhållande till föreningen, nämligen antingen ombildning eller upplösning. Vid en ombildning övergår sektionen till att bli en egen förening (dvs. egen juridisk person) medan upplösning avser det gradvisa sönderfall som uppkommer då sektionen får eller tar sig allt större självständighet utan att detta formaliseras genom att en ny juridisk person bildas. Lindquist hävdar att självständigheten kan gå så långt att sektionen inte längre kan anses vara en del i föreningen; om sektionen saknar egna stadgar kan den dock inte vara en juridisk person. I detta läge är det, enligt Lindquist, inte osannolikt att medlemmarna i sektionen blir en grupp personer som på eget ansvar rättsligt sett agerar enbart för egen räkning³³.

Hemström redogör också för andra effekter av oklara föreningsstrukturer som kan få betydelse även i redovisningssammanhang. En sådan rör koncerndefinitionen³⁴. Inflytande över verksamheten är här en viktig beståndsdel. Hemström pekar bl.a. på att det inte i föreligger något inflytande för en överförening i en underförening baserat på rösträtt. Trots detta kan överföreningens inflytande i underföreningen vara lika omfattande som ett moderföretags³⁵.

4.1.4 Närmare om avgränsningen mellan ekonomiska och ideella föreningar

Som tidigare nämnts saknas civilrättslig lagstiftning rörande ideella förenings stiftande m.m. Frågor rörande ekonomiska föreningar regleras i första hand av lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, vanligen kallad föreningslagen. En ekonomisk förening definieras i 1 kap. 1 § föreningslagen som en förening som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmen deltar³⁶. En medlem kan, enligt nämnda lagrum, delta i en ekonomisk förening som konsument eller annan förbrukare, som leverantör, med egen arbetsinsats, genom att begagna föreningens tjänster eller på annat liknande sätt. Rekviritet ”syftet att främja medlemmarnas ekonomiska intressen” anses i litteraturen omfatta föreningsverksamhet som går ut på att öka medlemmarnas materiella resurser genom att nedbringa deras utgifter eller öka deras inkomster³⁷.

³³ Lindquist, Sektion eller förening, s. 834 f.

³⁴ I bl.a. ÅRL finns definierat vad som utgör en koncern (moder- och dotteföretag), se 1 kap. 4 § ÅRL.

³⁵ Hemström, Vertikala organisationsstrukturer, s. 278.

³⁶ Jämför definitionen av ideell förening i avsnitt 4.1.1.

³⁷ Hemström, C., Organisationernas rättsliga ställning Om ekonomiska och ideella föreningar, sjätte upplagan, 2000, s. 14; nedan citerad Hemström, Organisationernas rättsliga ställning).

En ekonomisk förening blir juridisk person när den registreras, se 1 kap. 2 § föreningslagen. En ekonomisk förening som inte registreras, s.k. oregistrerad ekonomisk förening, blir inte en juridisk person. I 2 kap. 3 § föreningslagen anges att föreningsbildningen förfaller om inte föreningen registreras inom viss tid (normalt sex månader) efter dess bildande. Någon möjlighet att sätta kraft bakom detta finns dock inte. Vill de som bildat föreningen fortsätta att verka inom den kan de göra det. I detta fall uppnår de dock inte de fördelar som rättskapacitet och frihet från personligt ansvar innebär³⁸.

Endast de kategorier av ekonomiska föreningar som omnämns i 1 kap. 1 § föreningslagen har rätt att registreras enligt denna lag³⁹. Föreningar som inte kan registreras enligt detta lagrum är föreningar som bedriver icke-kooperativ verksamhet.

Vanliga kategorier av oregistrerade ekonomiska föreningar torde vara dels föreningar som enligt 1 kap. 2 § andra stycket föreningslagen inte får registreras (dvs. föreningar som bedriver ekonomisk icke kooperativ verksamhet), dels ideella föreningar där verksamheten gått över till att bli av mer ekonomisk natur. En tredje kategori av oregistrerade ekonomiska föreningar som kan vara relativt vanlig är föreningar, som enligt 1951 års föreningslag inte behövde registreras⁴⁰.

Att gränsdragningen mellan oregistrerade föreningar och ideella föreningar inte är alldeles enkel framgår av rättspraxis.

Ett grundläggande rättsfall är NJA 1977 s. 129. I rättsfallet prövades statusen hos en förening som organiserade fotomodeller och mannekänger och bl.a. förmedlade uppdrag till medlemmarna. Föreningen gjorde i målet gällande att den var en oregistrerad ekonomisk förening. HD fann dock att föreningen, i likhet med andra yrkesföreningar och branchföreningar, framträdde som en ideell förening. HD ansåg inte att den omständigheten att föreningens huvudsakliga verksamhet utgjordes av förmedling av uppdrag åt medlemmarna genom särskilda avgifter innebar att verksamheten blev av den arten att den uppfyllde kraven på ekonomisk verksamhet i föreningslagen.

Ett annat uppmärksammat avgörande kommer från Kammarrätten i Stockholm. I en dom den 25 april 2000⁴¹, som inte överklagats till Regeringsrätten, har kammarrätten prövat statusen hos Föreningen Stadionklubbarna, en sammanslutning av föreningar som arrangerar DN-galan. Föreningen Stadionklubbarna delade ut överskottet av verksamheten till anslutna föreningar. Kammarrätten fann trots detta att Föreningen Stadionklubbarna utgjorde en ideell

³⁸ Hemström, Introduktion, s. 80.

³⁹ Se 1 kap. 2 § andra stycket föreningslagen.

⁴⁰ Hemström, Organisationernas rättsliga ställning s. 39 ff.

⁴¹ Se dom den 25 april 2000 i mål 6305-1999 och 6306-1999.

förening. Nämnas kan att Björn Lindquist i ett sakkunnigutlåtande i målet funnit att föreningen var att betrakta som en ekonomisk förening⁴².

Både HD och Regeringsrätten har vidare haft anledning att pröva frågan i några relativt nya avgöranden, som är värda att uppmärksamma. Dessa två avgöranden, som rör branchföreningar, illustrerar tydligt oklarheterna i gällande rätt.

HD hade i rättsfallet NJA 2000 s. 365 att ta ställning till en företagareförening inom ett köpcentrum, Täby Centrum Företagareförening. Föreningen, som inte hade registrerats som en ekonomisk förening, ansågs ha rättskapacitet som ideell förening. HD uttalade därvid bl.a. följande.

I målet är ostridigt att företagareföreningen inte har registrerats som ekonomisk förening. Det har inte påståtts att föreningen skulle vara en sådan förening som avses i 1 kap 2 § 3 st och det har inte heller på annat sätt framkommit något som ger anledning till en sådan bedömning. Frågan är då om föreningen är av det slag som avses i 1 kap 1 § 1 st.

Enligt föreningens stadgar har föreningen till ändamål att verka för att Täby Centrum blir välkänt och uppskattat som kommersiellt centrum. Föreningen skall i övrigt tillvarata medlemmarnas intressen och utgöra avtalsslutande part med hyresvärden gällande bl.a. centrumledning och gemensam marknadsföring. Av vad som upplysts i målet framgår bl.a. att föreningen, förutom att företräda medlemmarna i förhållande till hyresvärden, ägnar sig åt frågor som öppethållande, miljöfrågor och ordningsfrågor. Föreningens syfte och verksamhet får anses till betydande del motsvara vad som förekommer inom branschorganisationer och andra sådana intresseorganisationer vars verksamhet regelmässigt bedrivs i den ideella föreningens form. Vad som kan ge anledning att anse att föreningen också uppfyller kraven på en ekonomisk förening enligt 1 kap 1 § 1 st. är den till största delen av medlemmarna genom avgifter bekostade gemensamma marknadsföring som föreningen svarar för.

I likhet med vad som gäller för Täby Centrum Företagareförening är det inte ovanligt att en förenings verksamhet eller syfte endast till viss del motsvarar den ekonomiska föreningens natur. För att en sådan förening skall kunna registreras som en ekonomisk förening krävs att föreningen i huvudsak framträder som en förening där medlemmarna deltar i verksamheten på sätt som anges i §:ns 1 st (jfr prop. 1986/87:7 s 78). Att en förening bedriver viss ekonomisk verksamhet som kan sägas ligga i medlemmarnas intresse är således inte tillräckligt för att den skall registreras som ekonomisk förening. Det är naturligt att det i praktiken inte går att dra några fasta gränser för huvudsaklighetsrekvisitets tillämpning. Det måste mot den bakgrunden antas att det finns ett inte obetydligt utrymme för att inom ramen för en ideell förening med självständig rättskapacitet bedriva sådan verksamhet som avses i 1 kap. 1 § 1 st även i sådana fall då det skulle vara möjligt att i stället välja den registrerade ekonomiska föreningen som form för verksamheten (jfr NJA 1998 s 293).

Täby Centrum Företagareförening bildades under 1970-talet. Föreningen är sedan år 1977 registrerad hos skatteförvaltningen som ideell förening och har i den egenskapen tilldelats ett organisationsnummer. Det har i målet upplysts att det finns ett stort antal företagareföreningar med i huvudsak samma typ av verksamhet och uppläggning som Täby Centrum Företagareförening. Vissa av dessa är registrerade ekonomiska föreningar medan andra bedriver verksamheten som ideella föreningar. Det synes i och för sig vara möjligt att den verksamhet som Täby Centrum Företagareförening bedriver skulle kunna drivas i form av ekonomisk förening. Mot bakgrund av vad som är upplyst om föreningens syfte och

⁴² Jämför även vad som sägs om föreningsallianser i avsnitt 4.1.2 i denna rapport.

verksamhet saknas det emellertid anledning att utgå från annat än att Täby Centrum Företagareförening har rättskapacitet som ideell förening

I rättsfallet RÅ 1999 ref. 7 som rörde en begäran om ett förhandsbesked fann Regeringsrätten att en som ideell förening betecknad sammanslutning skulle anses utgöra en oregistrerad ekonomisk förening. Den i målet aktuella föreningen var en detaljhandelskedja för köpmän, som bedrev butik under namnen O eller P. Föreningen, som i sina stadgar angavs vara en ideell förening, beskrevs i förhandsbeskedet vara en samverkansform eller en s.k. frivillig fackkedja. Vidare angavs att den skulle verka för att dess medlemmar (som bestod av butiksbolag, vilka i stadgarna benämndes delägare) hade en god lönsamhet. Föreningens syfte skulle bl.a. åstadkommas genom att av föreningen ägda bolagen skulle svara för inköp och marknadsförening. Regeringsrätten uttalade bl.a. följande

Föreningen har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intresse. Den genom Föreningen i O-koncernen bedrivna näringsverksamheten är av betydande omfattning och innefattar såväl egen detaljhandel som försäljning till butiksaktiebolagen. Med hänsyn till Föreningens organisation och i enlighet med bestämmelsen i 1 kap. 1 § andra stycket lagen om ekonomiska föreningar får Föreningen därigenom anses bedriva ekonomisk verksamhet. Föreningen har i stor utsträckning karaktär av ekonomisk förening och medlemmarna synes också åtminstone i viss omfattning ha behandlat sitt engagemang i denna som en andel i en ekonomisk förening vad gäller redovisning och beskattning. Föreningen får därför anses tillgodose medlemmarnas ekonomiska intresse genom att bedriva ekonomisk verksamhet. Den kan därför inte anses utgöra en ideell förening utan måste betraktas som en oregistrerad ekonomisk förening och är således inte en juridisk person. Det kan nämnas att Föreningen enligt vad som uppgivits saknar organisationsnummer vilket ger vid handen att den inte blivit föremål för taxering.

De två sistnämnda rättsfallen rör företagareföreningar men motsvarande gränsdragningsproblem kan finnas även beträffande andra typer av föreningar. I rättsfallet NJA 1998 s. 293 fann HD att en Montessoriförening var att bedöma som en ideell förening, även om dess verksamhet i och för sig lika väl skulle kunna bedrivas inom ramen för en ekonomisk förening.

I uppsatsen Förening eller sidolöpare diskuterar Kalle R. Sevilä olika problem rörande köpmannaföreningar. Sevilä anser⁴³ att en förening som sammansluter näringsidkare i ett köpcentra eller motsvarande och, för medlemmarnas vidkommande tecknar avtal med hyresvärderna och andra intressenter, torde vara att betrakta som en förening som främjar sina medlemmars ekonomiska intressen genom icke-ekonomisk verksamhet⁴⁴. Enligt Sevilä torde det vara så att medlemmarna slutit sig samman för att skaffa sig ekonomiska fördelar. Genom föreningen håller man kontakt och samarbetar med varandra. Om föreningen accepterar ett förslag om inköp av någon vara eller tjänst till ett lägre pris än vad medlemmarna skulle ha fått om de handlat var för sig är den fortfarande, enligt hans uppfattning, att anse som ideell; föreningen har inte köpt varan eller tjänsten

⁴³ Se s. 30 f.

⁴⁴ Se dock det ovan angivna rättsfallet RÅ 1999 ref. 7, där Regeringsrätten fann att en liknande organisation som t.o.m. i sina stadgar angivit sig vara en ideell förening var en oregistrerad ekonomisk förening.

utan endast förmedlat kontakten och att förmedla en rabatt är enligt hans mening inte att betrakta som ekonomisk verksamhet.

Den frågeställning Kalle R. Sevilä tar upp kan också betraktas ur ett skatteperspektiv⁴⁵. Medlemsavgifter till föreningar (såväl ekonomiska och ideella) skall skatterettsligt inte tas upp som intäkt. I vissa fall har i praxis medlemsavgifter (eller vad som betecknats som medlemsavgifter) till ekonomiska föreningar ansetts som skattepliktiga. Föreningar har beskattats för medlemsavgifterna när de drivit näringsverksamhet av något slag och avgiften uppenbarligen helt eller praktiskt taget helt har utgjort ersättning för direkta prestationer till medlemmarna⁴⁶.

Det finns ytterligare ett fall där gränsdragningsproblem mellan ideella och ekonomiska föreningar föreligger. Enligt 1 kap. 1 § tredje stycket föreningslagen får en ekonomisk förenings verksamhet bedrivas i ett av föreningen helägt dotterföretag⁴⁷. Enligt Hemström leder detta till att gränsdragningsfrågorna mellan ideella och oregistrerade ekonomiska föreningar blir ännu svårare. Hemström ställer följande fråga i en uppsats⁴⁸:

Till följd härav uppkommer ... frågan om den förening, som inte själv bedriver ekonomisk verksamhet men väl är moderförening till ett helägt dotterföretag, kan få behålla sin status av ideell förening eller om den med nödvändighet är att klassificeras som ekonomisk, vilket alltså skulle innebära att den skall klassificeras som en oregistrerad ekonomisk förening i den mån den inte registreras. Detta skulle i så fall helt säkert få oväntade konsekvenser för de flesta av dessa föreningar och för dem som har att göra med dem.

Hemström försöker själv i uppsatsen besvara frågan. Han pekar på att det knappast varit lagstiftarens mening att förändra gränslinjen mellan ekonomiska och ideella föreningar. Lagstiftarens syfte har istället varit att ge de ekonomiska föreningarna en valmöjlighet hur de ska organisera sin verksamhet. En effekt av detta blir, enligt Hemström, att lagstiftaren givit ideella föreningar med dotterföretag som bedriver kooperativ ekonomisk verksamhet en möjlighet men inte en skyldighet att välja formen ekonomisk förening för sin verksamhet.

4.2 Näringsverksamhetsbegreppet i civilrättslig lagstiftning

4.2.1 Konsumentköplagen

Eftersom förarbetena till BFL⁴⁹ bl.a. hänvisade till näringsverksamhetsbegreppet i konsumentköpssammanhang för att avgränsa vem som är bokföringsskyldig finns ett intresse att något beröra den konsumenträttsliga avgränsningen. Noteras kan i detta sammanhang att motsvarande koppling till konsumentköprätten redan gällde

⁴⁵ Se beträffande skatterätten även avsnitt 5.2.3 nedan.

⁴⁶ Se avsnittet Medlemsavgifter i Andersson M m.fl., Inkomstskattelagen, En kommentar, Del I, s 358 f och de rättsfall som anmärks där.

⁴⁷ Detta stycke tillkom genom en lagändring 1998.

⁴⁸ Hemström C, Till frågan om gränsen mellan ekonomiska och ideella föreningar, Festskrift till Gunnar Karnell, s. 279. Se även Hemström, Organisationernas rättsliga ställning, s. 16 f.f.

⁴⁹ Se ovan i avsnitt 3.2.2.

enligt 1976 års BFL⁵⁰. Kopplingen mellan bokföringsskyldigheten och konsumenträtten har således en lång tradition i svensk rätt.

Konsumentköplagen (1990:932) gäller vid köp av lösa saker som en näringsidkare i sin yrkesmässiga verksamhet säljer till en konsument för huvudsakligen enskilt bruk⁵¹. I förarbetena till konsumentköplagen⁵² anges följande om begreppen ”näringsidkare” och ”yrkesmässig verksamhet” :

För att lagen skall vara tillämplig förutsätts också att det är fråga om en vara som säljs av en näringsidkare. Termen näringsidkare skall, i överensstämmelse med vad som är fallet enligt annan konsumentlagstiftning, fattas i vidsträckt betydelse. Den omfattar varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betraktas som yrkesmässig. Det krävs inte att verksamheten drivs i vinstsyfte. ---

Ett ytterligare villkor för lagens tillämplighet är att försäljningen ligger inom ramen för näringsidkarens yrkesmässiga verksamhet. Detta krav syftar huvudsakligen till att undanta fall då en person, som i och för sig är att betrakta som en näringsidkare, säljer en vara under sådana förhållanden att han därvid måste anses handla i sin egenskap av privatperson. Det kan t.ex. röra sig om att en företagare säljer sina privata möbler. Enbart det förhållandet att försäljningen normalt inte ingår i näringsidkarens rörelse – en livsmedelshandlare säljer exempelvis ut sin kontorsutrustning eller sin varubil – medför däremot inte att konsumentköplagen saknar tillämpning.

I 1 § andra stycket konsumentköplagen anges att lagen även gäller i det fall när säljaren inte är näringsidkare som avses i första stycket, om köpet förmedlas för säljaren av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. Bestämmelsen syftar till främst att hindra att lagen kringgås vid försäljning av begagnade varor⁵³. Även i detta fall knyts tillämpningen till begreppet ”yrkesmässig verksamhet”. I förarbetena anges att den yrkesmässiga verksamheten kan bestå exempelvis i förmedling av varor i allmänhet eller förmedling av sådana varor som den förmedlande affären avser. Det anges också att även förmedling av köp av sådana varor som näringsidkaren normalt inte själv saluför i vissa fall kan anses ligga inom ramen för dennes yrkesmässiga verksamhet, t.ex. om en bensinstationsföreståndare förmedlar köp av en begagnad motorcykel⁵⁴

Som tidigare nämnts⁵⁵ anses det konsumentköprättsliga begreppet vara vidare än det skatterättsliga. Att det finns en koppling mellan konsumentköprätten och skatterätten belyses i en nyligen meddelad dom från Svea hovrätt⁵⁶. I domen prövades om en säljare kunde anses vara näringsidkare i konsumentköplagens mening. Säljaren, som hade varit verksam lantbrukare, hade sålt sin gård i april 1997. Ett tag därefter sålde han en häst till en privatperson. I både tingsrätten och hovrätten invände han att konsumentköplagen inte var tillämplig eftersom han inte

⁵⁰ Se avsnitt 3.2.1.

⁵¹ Se 1 § första stycket konsumentköplagen.

⁵² Se prop. 1989/90:89 s. 60.

⁵³ Prop. 1989/90:89 s. 30.

⁵⁴ Prop. 1989/90:89 s. 61.

⁵⁵ Se avsnitt 3.2.2.

⁵⁶ Dom den 27 november 2001, DT 34, i mål T 30-01.

var näringsidkare vid tidpunkten för försäljningen. Båda instanserna fann dock att säljaren var att anse som näringsidkare, eftersom han var mervärdesskattskyldig hela året, dvs. även vid tidpunkten för försäljningen. Konsumentköplagen var därför tillämplig i målet.

Allmänna reklamationsnämnden (ARN), som enligt sin instruktion har att pröva tvister mellan konsumenter och näringsidkare⁵⁷, har gjort några uttalanden som också kan vara av intresse i sammanhanget. Nämndens majoritet fann i ett avgörande⁵⁸ att en tvist angående värdepappershandel genom mäklare över Internet mot bakgrunden av omfattningen av kundens värdepappershandel inte var en konsumenttvist (ingen av parterna ansågs vara konsument; båda parter ansågs vara näringsidkare). Tvisten rörde en person, som själv ansåg sig vara en s.k. ”daytrader”, som under två års tid genomfört 900 transaktioner (försäljningar eller köp) och mellan 1998 och 2001 gjort affärer för ca 5 miljoner kr. I ett annat ärende⁵⁹ prövade nämnden en fråga rörande en ideell förening, som tillhandahållit ridlektioner. Anmälaren gjorde gällande att hon inte skulle behöva betala kursavgiften, eftersom undervisningen inte höll den kvalitet hon förväntat sig. Ridklubben tog ut en kursavgift på 95 kr per lektion. Nämnden prövade frågan i sak (vilket innebär att nämnden måste ansett att tvisten var en konsumenttvist, dvs. en tvist mellan en näringsidkare och en konsument) och avlog anmälnarens yrkande att slippa betala.

4.2.2 *Civilrättslig lagstiftning som rör ideella föreningar*

En ideell förening kan bedriva ekonomisk verksamhet. Ekonomisk verksamhet i en förening kan enligt Hemström normalt översättas med näringsverksamhet⁶⁰.

Att en ideell förening bedriver ekonomisk verksamhet i form av näringsverksamhet innebär att viss civilrättslig lagstiftning blir tillämplig.

I 1 § firmalagen (1974:156) anges att firma är den beteckning under vilken näringsidkare bedriver sin verksamhet. En ideell förening som bedriver näringsverksamhet omfattas således av firmalagens bestämmelser⁶¹. I förarbetena⁶² till lagen anges bl.a. följande om begreppet ”näringsidkare”:

Med näringsidkare avses liksom i varumärkeslagen den som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Det krävs inte att verksamheten bedrivs i vinstsyfte. Även om syftet är att främja t.ex. ett välgörande eller annat ideellt ändamål kan utövaren vara att anse som näringsidkare. Detta är fallet med ideell förening eller stiftelse som fullföljer sitt syfte medelst näringsverksamhet. - - - Verksamhetens omfattning har inte någon betydelse för

⁵⁷ Rekvisten för nämndens behörighet är i huvudsak desamma som för tillämpligheten av konsumentköplagen.

⁵⁸ Se ärende 2001-3188.

⁵⁹ Se ärende 2001-6431.

⁶⁰ Se artikeln Ideella föreningar – en översikt av Carl Hemström, som publicerats av FAR förlag 2001; i fortsättningen benämnd Hemström, Översikt.

⁶¹ Hemström, Översikt.

⁶² Prop. 1974:4, s. 200.

rätten till firma. Även den som bedriver verksamhet inom exempelvis ett hantverksyrke som bisyssla hänförs till näringsidkare enligt förslaget. Näringsutövningen behöver inte heller vara av mer stadigvarande art. Också när aktiviteten bedrivs bara under kortare tid kan näringsverksamhet föreligga i förslagens mening.

Det kan noteras att avgränsningen beträffande begreppet ”näringsidkare” i firmalagen i många delar överensstämmer med vad som gäller motsvarande begrepp i 1976 års BFL⁶³.

En ideell förening som utövar näringsverksamhet skall enligt 2 § handelsregisterlagen (1974:157) tas in i handelsregistret. Näringsverksamhetsbegreppet är dock snävare i handelsregisterlagen än i de andra lagarna. Enligt andra stycket i 2 § omfattas nämligen endast ideell förening som var bokföringsskyldig enligt 1929 års BFL⁶⁴ av registreringskyldighet. Denna inskränkning av begreppet gjordes i samband med tillkomsten av 1976 års BFL och motiverades med att näringsidkarbegreppet enligt 1976 års BFL var onödigt vitt för handelsregisterändamål⁶⁵.

Som tidigare nämnts blir ideella föreningar juridiska personer i samband med bildandet. Inte ens för föreningar som skall tas in i handelsregistret har dock registreringen någon konstitutiv effekt (effekt på föreningens rättskapacitet). Sanktionen om registrering inte sker är istället böter⁶⁶.

En fråga som sammanhänger med registrering i handelsregistret är tilldelning av organisationsnummer. I lag (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. finns bestämmelser om detta. Enligt 2 § nämnda lag kan en juridisk person ansöka om att få ett registreringsnummer. Vidare anges att en statlig myndighet i vissa situationer kan påkalla att ett registreringsnummer fastställs. Att en organisation fått ett organisationsnummer fastställt, t.ex. efter egen ansökan, kan dock inte tas som intäkt för att den är en ideell förening (dvs. juridisk person). Lindquist påpekar att den prövning som verkställs när en organisation ansöker om organisationsnummer många gånger är summarisk och kan leda till felaktiga registreringar. Han pekar bl.a. på att många idrottssektioner, som inte är juridiska personer, de facto har tilldelats organisationsnummer. Tilldelningen av ett organisationsnummer konstituerar således inte en juridisk person⁶⁷.

⁶³ Se avsnitt 3.2.2 ovan.

⁶⁴ Bokföringslagen (1929:117)

⁶⁵ Prop. 1975:104, s. 144 f.

⁶⁶ Hemström, Översikt.

⁶⁷ Lindquist, Sektion eller förening. Skattemyndigheten i Göteborg har i sitt remissyttrande över utkastet till rapporten något berört skattemyndigheternas prövning av juridisk status i samband med ansökan om organisationsnummer. Myndigheten, som bekräftar att det i ett mindre antal fall har förekommit att organisationsnummer tilldelats på felaktigt sätt, anför bl.a. följande: ”Riktigare uttryckt än att prövningen skulle vara summarisk (enligt Lindquist) är, såvitt i vart fall gäller Skattemyndigheten i Göteborg, att prövningen görs på erforderligt sätt men att det i efterhand ibland kan visa sig att de handlingar som låg till grund för ansökan inte avspeglade den faktiska verksamheten och inriktningen som i ett senare skede visade sig vara för handen”.

5 Skatterättsliga avgränsningar

5.1 Allmänt om skatterätt och bokföringsskyldighet

I förarbetena till BFL anges att ledning kan hämtas från skatterätten när det bokföringsrättsliga begreppet ”näringsverksamhet” skall avgränsas⁶⁸. Bl.a. uttalas att verksamhet, som skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, normalt bör vara bokföringspliktig.

Samma koppling mellan bokföringsskyldighet och inkomstslaget rörelse fanns i 1976 års BFL; i förarbetena angav departementschefen bl.a. att det skulle vara meningslöst att undanta mindre rörelseidkare från bokföringsskyldigheten, eftersom skatterättsliga bestämmelser ändå uppställer krav på noteringar och redovisning av resultat⁶⁹.

Inkomstskatterättsliga avgränsningar kring begreppen ”rörelse” respektive ”näringsverksamhet” har således under en lång period varit viktiga för bedömningen hur bokföringsskyldighetens avgränsning kommit att se ut. Den inkomstskatterättsliga definitionen av näringsverksamhet/rörelse behandlas i avsnitt 5.2.2 nedan.

Även mervärdesskattelagstiftningen påverkar föreningarna och därmed också deras behov av redovisning. Det finns därför också skäl att något beröra vad som mervärdeskatterättsligt skall anses utgöra ”näringsverksamhet”, vilket görs i avsnitt 5.3.

5.2 Inkomstskatt

Inkomstskattelagen (1999:1229; IL) trädde ikraft den 1 januari 2000. Äldre lagstiftning, bl.a. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och kommunalskattelagen (1928:370; KL) skall enligt övergångsbestämmelserna till lagen alltjämt tillämpas såvitt avser 2001 och tidigare års taxeringar, se 1 kap. 3 § lagen (1999:1230) om ikraftträdandet av inkomstskattelagen.

De flesta begrepp som finns i IL bygger på SIL och KL. Äldre rättspraxis kan således fortfarande vara relevant för avgränsningar även i IL. Nedan beskrivs därför både IL och den äldre lagstiftningen.

⁶⁸ Se avsnitt 3.2.2.

⁶⁹ Prop. 1975:104, s. 137.

5.2.1 Skattskyldighet för ideella föreningar

Enligt 7 kap. 7 § första stycket IL är ideella föreningar bara skattskyldiga för inkomst av sådan *näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §* nämnda lag, om de uppfyller vissa krav avseende ändamål, verksamhet, fullföljd och öppenhet (dvs. skatterättsligt kan anses vara allmännyttiga föreningar). För att göra den rättspraxis som redovisas i avsnitt 5.2.4 nedan begriplig (även för de som inte är kunniga på skatteområdet) finns skäl att något beröra kraven för inskränkt skattskyldighet, även om den avgränsningen inte har någon bokföringsrättslig innebörd.

Ändamålskravet (se 7 kap. 8 § IL) är formulerat på så sätt att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja de ändamål som anges i 4 § samma kapitel (de ändamålskrav som gäller för stiftelser) eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål. Verksamhetskravet (7 kap. 9 § IL) innebär att den ideella föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose de allmännyttiga ändamålet. Fullföljdskravet innebär (7 kap. 10 § IL) att föreningen, sett över ett antal år, skall bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Öppenhetskravet (7 kap. 13 § IL) innebär att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem om det inte finns särskilda skäl.

I 7 kap. 7 § andra stycket IL finns undantag för allmännyttiga ideella föreningars (dvs. föreningar enligt första stycket) skattskyldighet angivna. Föreningarna, som uppfyller kraven i första stycket, är inte skattskyldiga för

- kapitalvinster och kapitalförluster,
- inkomst från bl.a. *självständig näringsverksamhet* om verksamheten antingen är ett direkt led i främjandet av sådant ändamål som anges i 7 kap. 8 § IL (eller som har annan naturlig anknytning till sådant ändamål) eller utgör en verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller
- inkomster från innehav av fastighet som tillhör föreningen och används i föreningens verksamhet på visst sätt.

7 kap. 7 § IL motsvarades fram t.o.m. 2001 års taxering av 7 § 5 mom. SIL, i vilken angavs att en ideell förening var frikallad från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänförde sig till innehav av fastighet eller till rörelse under förutsättning att de uppfyllde vissa villkor. Villkoren för den begränsade skattskyldigheten var redan i SIL att föreningen hade ett allmännyttigt ändamål, att ändamålet tillgodosågs i verksamheten, att medlemsantagningen var öppen och att avkastningen i skäligen utsträckning användes för ändamålet. Rekviritet ”allmännyttigt ändamål” innebar att föreningens huvudsakliga syfte skulle vara att främja sådana ändamål som angavs i 7 § 6 mom. SIL eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål. Det krävdes även i äldre rätt att samtliga villkor måste vara uppfyllda. För en allmännyttig ideell förening gällde

vidare att inkomst av näringsverksamhet, som hänförde sig till fastighet eller rörelse, var skattefri om den till huvudsaklig del härrörde från verksamhet som antingen hade naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

5.2.2 Närmare om begreppet "näringsverksamhet" ("rörelse")

I 13 kap. 1 § IL finns huvudregeln när det gäller avgränsningen av rekvisitet "näringsverksamhet". I paragrafen anges att med "näringsverksamhet" avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Vidare anges att innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog alltid skall räknas som näringsverksamhet.

I förarbetena till IL⁷⁰ anges att begreppet "näringsverksamhet" i 13 kap. 1 § IL motsvaras av vad som tidigare gällde "näringsverksamhet" i 21 § KL (före 1990 års skattereform återfanns motsvarande bestämmelse i 27 § KL, där begreppet "rörelse" definierades på detta sätt).

I 21 § KL definierades näringsverksamhet som yrkesmässigt självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Vidare angavs att till näringsverksamhet också räknas innehav av näringsfastighet samt innehav och avyttring av rätt till avverkning av skog. Det klargjordes också att en privatbostadsfastighet eller en privatbostad aldrig kan ingå i näringsverksamhet. Förutom definitionen av begreppet näringsverksamhet i 21 § KL fanns det i anvisningarna till paragrafen ytterligare preciseringar för när näringsverksamhet skulle anses föreligga.

Med rekvisitet "yrkesmässig" i 21 § KL menades att verksamheten skulle bedrivas varaktigt och ha vinstsyfte. Kriterierna för näringsverksamhet var därför varaktighet, självständighet och vinstsyfte⁷¹. Dessa kriterier gällde redan även tidigare för inkomst av rörelse (dvs. fram till 1991 års taxering). Äldre rättspraxis rörande avgränsning av rörelse är således fortfarande relevanta.

I 13 kap. 2 § IL finns vissa ytterligare avgränsningar gällande näringsverksamhetsbegreppet för juridiska personer. I paragrafen anges att inkomster och utgifter till följd av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 §. I propositionen⁷² förklaras paragrafen på följande sätt:

Som nämnts under 1 § bygger bestämmelserna på förutsättningen att många inkomster och utgifter samt kapitalvinster och kapitalförluster ingår i näringsverksamheten enligt det lagrummet. Det kan emellertid finnas även andra inkomster, t.ex. lotterivinster eller kapitalförvaltning som inte ingår i verksamheten enligt 1 §. Det kan vara fråga om inkomster och utgifter hos juridiska personer som inte bedriver sådan näringsverksamhet som avses i

⁷⁰ SOU 1997:2, del II, s. 114 ff och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 157.

⁷¹ Kravet på vinstsyfte för juridiska personer är dock numera uttunnat, se vidare avsnitt 5.2.3.

⁷² Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 163.

1 § första stycket, t.ex. stiftelser och ideella föreningar. Eller det kan vara en juridisk person som i och för sig bedriver sådan verksamhet som avses i 1 §, men som också har inkomster av och utgifter för tillgångar vid sidan av den verksamheten. För att fånga in sådan verksamhet har bestämmelsen här i 2 § tagits med.

5.2.3 Något om begreppet medlemsavgifter

Enligt 15 kap. 2 § IL skall föreningar inte ta upp medlemsavgifter som intäkt. Bestämmelsen gäller alla typer av föreningar, bl.a. ideella. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i KL.

Det finns en del rättspraxis rörande begreppet medlemsavgift i ekonomiska föreningar. Föreningar har beskattats när de bedrivit näringsverksamhet av något slag och avgifterna uppenbarligen helt eller praktiskt taget helt har utgjort ersättning för direkta prestationer åt medlemmarna i föreningen⁷³. För föreningar som både har drivit näringsverksamhet och utövat en mer allmän verksamhet för medlemmarna har medlemsavgifterna emellertid inte ansetts utgöra skattepliktiga inkomster, även om näringsverksamheten utgjort den väsentliga delen av verksamheten. Medlemsavgiften har i dessa fall ansetts i första hand vara bidrag till den allmänna föreningsverksamheten. I enlighet med detta synsätt har t.ex. de stora kooperativa konsumtions- och produktionsföreningarna inte beskattats för inkomster i form av medlemsavgifter⁷⁴.

5.2.4 Näringsverksamhet i ideella föreningar

Kriterierna för ”näringsverksamhet” i 13 kap. 1 § IL gäller även för ideella föreningar. Frågan vad som ligger i begreppet näringsverksamhet för ideella föreningar berörs i SOU 1995:63⁷⁵:

Med (egentlig) näringsverksamhet avses enligt 21 §§ KL ”yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet”. Det brukar hävdas att rekvisitet yrkesmässig innefattar krav på att verksamheten skall bedrivas i vinstsyfte (även uttrycket förvärvsverksamhet kunde anses peka på detta). Kravet på vinstsyfte har dock blivit mycket ofullständigt preciserat i förarbeten, praxis och litteratur. När det gäller fysiska personer har kravet kanske haft viss betydelse för gränsdragningen mellan näringsverksamhet och hobby. I fråga om juridiska personer kan ifrågasättas om något krav på vinstsyfte i egentlig mening verkligen upprätthålls i praktiken. I varje fall är kravet mycket uttunnat. Det finns många exempel på att verksamheter, som under lång tid har bedrivits av juridiska personer utan att ge eller ha varit avsedda att ge överskott, har betraktats som (egentlig) näringsverksamhet.

En stiftelses eller ideell förenings verksamhet kan alltså mycket väl vara att bedöma som egentlig näringsverksamhet trots att den inte syftar till att på sikt ge något överskott. När en verksamhet bedrivs utan långsiktigt vinstsyfte bärs den naturligtvis normalt upp av en önskan att gynna något annat intresse än det ekonomiska. Verksamheten kan ha ett sådant innehåll

⁷³ Se avsnittet Medlemsavgifter i Andersson M m.fl., Inkomstskattelagen, En kommentar, Del I, s 358 f och de rättsfall som anmärks där.

⁷⁴ Se avsnittet Medlemsavgifter i Andersson M m.fl., Inkomstskattelagen, En kommentar, Del I, s 358 f och de rättsfall som anmärks där.

⁷⁵ Se s. 128.

och bedrivs på sådana villkor att det är befogat att säga att den i sig "främjar" ett bestämt, från det ekonomiska resultatet fristående ändamål, t.ex. forskning, utbildning eller kultur.

I Riksskatteverkets (RSV) handledning för stiftelser och ideella föreningar från 2002⁷⁶ räknas bingoverksamhet, lotteriförsäljning, offentliga danstillställningar, idrottstävlingar, serveringar och försäljningar upp som typfall av "yrkesmässig" verksamhet i ideella föreningar.

I rättspraxis har frågan om näringsverksamhet (rörelse) i ideella föreningar ofta varit uppe till prövning⁷⁷. I den fortsatta framställningen finns en genomgång av den rikhaltiga praxisen på området.

Föreningar som säljer varor eller tillhandahåller tjänster till allmänheten är en grupp som har ansetts vara rörelsedrivande. Således har en idrottsförening som sålt konstmappar för att finansiera ett mästerskap ansetts bedriva rörelse (RÅ 1989 ref. 124). Samma bedömning gjorde Regeringsrätten i RÅ 1988 not. 596-598, där frågan om en idrottsförenings biografverksamhet prövades. I rättsfallet RÅ 1988 not. 600-602 fann Regeringsrätten att en förening som drev en campingplats skulle anses bedriva rörelse. Även en idrottsförening som svarade för nattbevakning av en campingplats (RÅ 1987 ref. 153) och en förening som, genom i stort sett oavlönade ungdomar, samlade returpapper (RÅ85 1:2) har ansetts bedriva rörelse.

En särskild fråga är försäljning av varor (brevmärken och liknande) som köps av allmänheten under sådana förhållanden att man kan utgå ifrån att det finns ett starkt gåvoinslag i köpen (marknadsvärdet är lägre än det pris köparna är villiga att betala). Det skatterättsliga läget beträffande sådana försäljningar är inte helt klart. Kammarrätten i Stockholm har i en domar den 11 januari 2000 och den 17 april 2002^{78,79} rörande förenings försäljning av brevmärken (genom s.k. telemarketing; arbetet utfördes av anställd personal från egna lokaler) hänfört verksamheten till näringsverksamhet. Samma kammarrätt har dock i en dom den 22 oktober 2001⁸⁰ funnit att en stiftelses försäljning av julkort m.m. inte är att anse som rörelse. I det sistnämnda fallet hade försäljningen skett via fyra aktiebolag (även i detta fall hade försäljningen skett genom s.k. telemarketing). Kammarrätten fäste i sitt avgörande i det sistnämnda fallet vikt vid att prissättningen på motprestationen inte skett efter marknadsmässiga grunder och att de insamlade medlen därför i huvudsak utgjorts av gåvor från allmänheten. RSV har enligt uppgift i sitt rättsfallsprotokoll 27/01 beslutat att överklaga domen till Regeringsrätten.

⁷⁶ Se s. 127 f.

⁷⁷ Målen har inte alltid primärt rört frågan om föreningen bedrivit näringsverksamhet; ofta har tvisten rört om föreningen varit skattskyldig för viss inkomst eller inte. Även denna praxis är dock intressant för frågan om avgränsningen av begreppet näringsverksamhet.

⁷⁸ Se Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 6061-1999.

⁷⁹ Mål 1244-1999 m.fl.

⁸⁰ Mål 512-2000.

I en dom från Kammarrätten i Göteborg⁸¹ prövades hur en förenings verksamhet som bestod i att sälja skänkta saker, bl.a. kläder och prydnadsföremål, skulle bedömas (s.k. second hand-försäljning). Försäljningsverksamheten hade bedrivits stadigvarande i en permanent försäljningslokal under ett flertal år. Den hade skötts främst av oavlönade medlemmar i föreningen. Det aktuella året hade verksamheten genererat intäkter på 187 120 kr. Kammarrätten fann att verksamheten var att anse som rörelse⁸²

Det finns en rad rättsfall rörande kiosk- och serveringsverksamhet och liknande i ideella föreningar. I RÅ 1987 ref. 67 bedömdes en hembygdsförening, som hade en servering med anställd personal, bedriva rörelse. I RÅ 1987 ref. 154 prövades skattskyldigheten för en tennisklubb som hade en kioskbutik med ett minilivs-sortiment; kiosken, som användes för bokning av tider, var enbart öppen under tennissäsongen. Regeringsrätten fann att inkomsten var en skattefri rörelseinkomst, eftersom inkomsten hade naturlig anknytning till föreningens ändamål.

I förhandsbeskedet RÅ 1999 ref. 50 prövades frågan om skattskyldighet för en ideell förening som vid högst ett tillfälle årligen tillsammans med ett kommersiellt företag planerade att anordna en rockkonsert. Regeringsrätten fann att verksamheten skulle anses vara sådan inkomst av rörelse som av hävd utnyttjats för att finansiera ideell verksamhet.

I RÅ83 1:88 prövades skattskyldigheten för festplatsverksamhet. Föreningen ifråga hade en festplats med dansbana, scener, kiosker, tombola och toaletter och hade arrangerat offentliga festarrangemang på festplatsen 4-6 gånger per år. Arbetet på festplatsen sköttes av frivilliga och oavlönade krafter. Regeringsrätten fann att föreningen var frikallad från skattskyldighet för inkomsten, som ansågs vara en rörelseinkomst (samma utgång blev det i RÅ 1988 not 599 beträffande servering och festplatsverksamhet och i RÅ 1992 ref. 68 beträffande festplatsverksamhet). I ett icke-överklagat förhandsbesked, som beskrivs i RSV:s handledning, har en idrottsförenings årligen återkommande marknader ansetts vara rörelseinkomst, som av hävd använts för att finansiera det ideella ändamålet⁸³.

Rättsfallet RÅ 1980 Aa 128 rörde en gammaldansförening och dess anordnande av danstillställningar. Danstillställningarna var endast öppna för medlemmar. Medlemsavgiften var 10 kr och entréavgiften 20 kr. Regeringsrätten fann att föreningen var oinskränkt skattskyldig för intäkterna (jämför även RÅ 1985 Aa 147; omständigheterna i det målet var likartade, med den skillnaden att även icke medlemmar kunde betala entréavgift).

⁸¹ Mål 2570-1999, dom den 28 november 2001.

⁸² Majoriteten fann också att verksamheten skulle beskattas, medan ett kammarrättsråd ansåg att verksamheten skulle hänföras till sådan verksamhet avseende rörelse som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete.

⁸³ Se Handledningen, s. 132.

Att föreningen tillhandahåller varor eller tjänster till självkostnadspris hindrar inte att näringsverksamhet anses föreligga, se RÅ 1996 not. 168⁸⁴. Rättsfallet visar att kravet på vinstsyfte knappast har någon större betydelse längre för ideella föreningar⁸⁵.

Det finns också andra exempel på rättsfall rörande tillhandahållande av tjänster till självkostnadspris. I RÅ 1998 ref. 10 ansågs en regionförening av Tandläkarförbundet som tillhandahöll tjänster i form av utbildning bedriva rörelse; föreningen tillhandahöll utbildningen till självkostnadspris för medlemmar och till andra tandläkare mot viss extra ersättning. Regeringsrätten uttalade bl.a. följande om näringsverksamhetsbegreppet:

Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständig bedriven förvärvsverksamhet. Det har ibland gjorts gällande att detta rekvisit innefattar ett krav på att verksamheten skall bedrivas i vinstsyfte. Åtminstone i fråga om juridiska personers verksamhet gäller dock enligt praxis att avsaknaden av ett vinstsyfte inte behöver hindra att verksamheten betraktas som näringsverksamhet (rörelse), förutsatt att den inte har en alltför begränsad omfattning. Det förhållandet att en verksamhet bedrivits på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning har således inte uteslutit att den skattemässigt behandlats som rörelse.

Även i RÅ 2000 ref. 14 prövades frågan om anordnade av utbildning. I förhandsbeskedet ställdes frågan om avgiftsfinansierade utbildningar som inte ingick i folkbildningsuppdraget kunde anses utgöra skattepliktig inkomst av näringsverksamhet för ett studieförbund. Studieförbundet hade därutöver bidragsfinansierad utbildning och avgiftsfinansierad utbildning som ingick i folkbildningsuppdraget. Något egentligt vinstsyfte fanns inte i verksamheten. Regeringsrätten slog i sitt avgörande bl.a. fast att all utbildningsverksamhet som studieförbundet bedrev var att se som näringsverksamhet.

I äldre rättspraxis finns ett notismål rörande anordnandet av studieresor (RÅ 1979 Aa 99). Ett förbunds anordnande av studieresor ansågs vara inkomst av rörelse; med hänsyn till vad som upplysts om reseverksamhetens omfattning och karaktär var det i målet inte fråga om en inkomst, som var frikallad från skattskyldighet.

En annan vanlig form av för finansiering av föreningsverksamhet är lotterier av olika slag⁸⁶. Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 21 november 2000⁸⁷ prövat frågan om inkomster från distribution av s.k. bingolotter (målet rörde en förening som distribuerade bingolotter; det formella tillståndet att anordna lotteriet innehades av en riksorganisation). Kammarrätten uttalade bl.a. att föreningens distribution av bingolotter med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och finansiering skall

⁸⁴ Rättsfallet rörde en stiftelse, men tankegångarna i rättsfallet är också intressanta för föreningarna.

⁸⁵ Med vinstsyfte menas här att syftet är att generera ett ekonomiskt gott resultat; givetvis kan ideella föreningar ha ett mer ideellt "vinstsyfte", t.ex. att förbättra medlemmarnas villkor etc., vilket inte rymms inom den skatterättsliga termen "vinstsyfte".

⁸⁶ Som ovan nämnts anses sådan verksamhet i RSV:s handledning vara ett typfall av yrkesmässig verksamhet.

⁸⁷ Mål 2546-2548-1999

betraktas som rörelse (jämför även förhandsbeskedet RÅ 1999 not. 216). Av domen framgår att föreningen hade förhyrda lokaler och anställd personal som skötte verksamheten. Dessutom hade föreningen särskild utrustning (datorer, kopieringsmaskiner och telefoner), som införskaffats för distributionsverksamheten. RSV har i sin handledning klassificerat Bingolottoinkomst som en rörelseinkomst, som av hävd använts för att finansiera ideellt arbete⁸⁸.

En vanlig föreningskategori på många arbetsplatser är konstföreningar. Konstföreningarnas verksamhet är oftast baserad på olika aktiviteter som anordnas för medlemmarna samt ett årligt konstlotteri, där olika konstverk utlottas till medlemmarna. Regeringsrätten har i en dom den 24 april 2002⁸⁹ prövat den skatterättsliga statusen hos en sådan förening. Föreningens verksamhet bestod enligt stadgarna dels i utlottning av konsthantverk till medlemmarna, dels i konstvisningar och föredrag om konst. Verksamheten finansierades helt genom medlemsavgifter. Endast medlemmar fick delta i utlottningen medan även andra än medlemmar kunde delta i studieverksamheten i mån av plats. Skattemyndigheten beskattade föreningen enbart för kapitalinkomster, inte för inkomst hänförlig till rörelse⁹⁰. Myndigheten gjorde inte heller gällande att det förelåg någon inkomst som var hänförlig till bedriven rörelse i processen. Samtliga instanser fann att föreningen var frikallad från skattskyldighet.

Även upplåtelse av goodwillkaraktär kan anses utgöra näringsverksamhet. I förhandsbeskedet RÅ 2000 ref. 53 prövades frågan om upplåtelse av rätt att utnyttja en idrottsförenings namn i reklamsammanhang. Helsingborgs Idrottsförening (HIF) upplät rätten till sitt namn mot en ersättning till det helägda aktiebolaget HIF Service AB (ett bolag som skötte föreningens reklam och marknadsföring samt ansvarade för föreningens idrottsanläggning). Skatterättsnämnden fann att ersättningen utgjorde sådan inkomst av näringsverksamhet som föreningen var skattskyldig för. Regeringsrätten delade bedömningen. I ett annat rättsfall, RÅ 1974 A 979, har Regeringsrätten gjort motsvarande bedömning beträffande ersättning för goodwill som ett bolag utgivit till Riksförbundet för sexuell upplysning för rätten att saluföra varor märkta RFSU. Motsatt utgång blev det i RÅ 1984 1:22, där frågan om royaltyliknade intäkter till Svenska stiftelsen för World Wildlife Fund prövades. Ett bolag träffade ett avtal med stiftelsen. Vid varje försäljning av vissa av bolagets produkter skulle stiftelsen erhålla ett mindre belopp av bolaget. Köparna skulle underrättas om att vid varje köp uttogs förutom varans pris även ett belopp avseende bidrag till stiftelsen. Regeringsrätten ansåg att de bidrag stiftelsen erhöll inte kunde betraktas som royalty eller inkomst av rörelse.

⁸⁸ Se handledningen s. 132.

⁸⁹ Mål 1196-1199-2001.

⁹⁰ Både kapital- och rörelseinkomster skall för juridiska personer beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalinkomsterna hade följaktligen hänförts till näringsverksamhet. Det gjordes inte gällande i målet att föreningen hade haft någon inkomst av bedriven rörelse.

I ytterligare ett rättsfall, RÅ 1993 ref. 100, prövades frågan om reklam på idrottströjor. Rättsfallet rörde en förening som funderade på att låta ett handelsbolag, som föreningen var delägare till, överta reklamverksamheten. Regeringsrätten fann att föreningen inte var frikallad från skattskyldighet för handelsbolagets inkomster av reklamverksamhet. I RSV:s handledning anger verket att det anser att radioreklam i närradioprogram är en hävdvunnen rörelseinkomst⁹¹.

Förhandsbeskedet RÅ 1990 not. 235 behandlar frågor kring upphovsrätt. I förhandsbeskedet ställde Sveriges Författarförbund (SFF) frågor kring förmedling av upphovsrättsersättningar. SFF slöt avtal med staten om att ersättningen för skolors och högskolors fotokopiering av litterära verk skulle betalas till SFF, som bildat en särskild fond för ändamålet. Från fonden skulle SFF betala ut ersättningar till enskilda författare i form av stipendier. Regeringsrätten fann att ersättningen som SFF erhöll från staten var skattepliktig intäkt av rörelse för förbundet.

Att de enda ”kunderna” utgörs av medlemmar är inte ett hinder för att näringsverksamhet skall anses föreligga. Förhandsbeskedet RÅ 1999 not. 208 rörde en ideell förening, som hade till ändamål att främja rekreation m.m. Föreningen fullföljde detta ändamål genom att hyra ut stugor (som ägdes av föreningen) till medlemmarna till ett pris som understeg marknadspriset. I förhandsbeskedet uttalades bl.a. att verksamheten fick anses utgöra näringsverksamhet. I RÅ 1997 ref. 16 betraktades verksamhet i en fackförening, som avsåg mätning för ackordskontroll som yrkesmässig. Hänsyn togs härvid till verksamhetens art, omfattning och finansiering genom mätningssavgifter. Det kan nämnas att mätningssavgifterna inte gav full kostnadstäckning för föreningens arbete och att underskott hade redovisats för verksamheten för en rad år.

Även tjänster som har anknytning till den egna verksamheten eller den ideella sfär inom vilken föreningen verkar kan anses innefatta näringsverksamhet. Således har Regeringsrätten funnit att kanslitjänster som utförts av ett fackförbunds anställda kanslipersonal för andra fackförbunds räkning skall bedömas som yrkesmässig med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och avsedda varaktighet⁹². I målet hade tre fackförbund slutit ett samarbetsavtal om kansliservice. Ett av förbunden, DIK-förbundet, hade en organisation, i vilken både en förhandlings- och en administrativ avdelning ingick. Inom förhandlingsavdelningen ingick allmänt förhandlingsarbete, arbetsrätt, telefonjour m.m. Den administrativa enheten hanterade redovisning, IT-frågor och kontorservice. DIK-förbundet sålde kanslitjänster utförda av dessa två avdelningar till de två andra förbunden. I ansökan om förhandsbesked angavs att något vinstsyfte inte förelåg med kanslisamarbetet samt att DIK-förbundet inte tillhandahöll tjänster till utomstående. Vidare angavs att förbundet inte själv ansåg sig bedriva någon näringsverksamhet.

⁹¹ Se handledningen, s. 132.

⁹² Regeringsrättens dom den 18 juni 2001 i mål 2809-1999.

Ytterligare ett nyligen avgjort förhandsbesked pekar i samma riktning som DIK-förbundsmålet⁹³. I förhandsbeskedet bedömdes tryckeriverksamhet, som bedrivits av en kyrklig samfällighet för att tillgodose stiftets behov av tryckeriprodukter, vara yrkesmässig. Den omständigheten att enbart självkostnadspris debiterats för produkterna ledde inte till annan bedömning. I omständigheterna angavs också att endast en mindre del (mindre än 5 procent) av det tryckta materialet hade levererats till externa beställare.

Samma dag som Regeringsrätten meddelade dom i DIK-målet meddelade domstolen även dom i ett annat förhandsbeskedsärende (ett mervärdesskattemål), som refererats i RSV rättsfallsprotokoll 21/01. Målet, som hade sin upprinnelse i en allt längre driven delegering av förhandlingsverksamhet på det fackliga området, rörde frågan om en förhandlingskartell (bestående av medlemsförbund, som var anslutna till en centralorganisation) respektive ett medlemsförbund var skattskyldigt för två olika slags verksamheter. Omständigheterna var följande. Förhandlingskartellen ägde företräda anslutna förbund och deras medlemmar enligt både kartellens och förbundens stadgar. Alla medlemsförbund var både anslutna till kartellen och till centralorganisationen. Centralorganisationen hade ett kansli med fast anställd personal som utförde gemensamma tjänster för förbunden; kartellen hade inget kansli. Under de senaste åren hade kartellens arbetsuppgifter delegerats till förbunds nivå och lokal arbetsplatsnivå. Förbunden erlade en viss avgift till kartellen för att bekosta den centrala verksamheten. Kartellen fördelade sedan avgiften på de förbund, som utfört uppgifterna med utgångspunkt i omfattningen av förbundens verksamhet. Målet rörde både central verksamhet som kom alla medlemmar tillgodo och s.k. kontaktförbundsverksamhet, som på kartellens uppdrag bedrevs av det på varje arbetsplats största enskilda medlemsförbundet och avsåg förhandlingsverksamhet m.m. för medlemmar i andra medlemsförbund. Både Skatterättsnämnden och Regeringsrätten fann att förhandlingskartellen inte var mervärdesskatteskyldig, eftersom de medlemsavgifter som erlades av förbunden till kartellen betalades vidare av kartellen till de förbund som utfört uppgifterna. Beträffande medlemsförbundets skattskyldighet kom domstolarna till olika slut. Skatterättsnämnden fann att medlemsförbunden var skattskyldiga och att verksamheten utgjorde näringsverksamhet, eftersom den ersättning förbunden erhöll från kartellen fick anses utgöra ersättning för åt kartellen utförda tjänster. Regeringsrätten delade inte denna uppfattning. Enligt Regeringsrätten hade den ersättningen medlemsförbunden uppbar sin grund i det sätt på vilken verksamheten organiserats inom kartellen och kartellens stadgar och inte i ett kontraktsförhållande mellan medlemsförbunden och kartellen. Av denna orsak ansågs verksamheten inte yrkesmässig. Ett regeringsråd var skiljaktigt och ansåg att verksamheten fick anses utgöra näringsverksamhet.

I RSV:s rättsfallsprotokoll 29/01⁹⁴ refereras ytterligare ett avgörande om förhandlingsersättning⁹⁵. I detta mål rörde frågan den förhandlingsverksamhet som

⁹³ Förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 3 maj 2001 refererat i RSV:s rättsfallsprotokoll 18/01.

⁹⁴ Regeringsrättens dom den 5 november 2001, mål nr 2244-2001.

bedrivs av Hyresgästföreningen. Regeringsrätten konstaterade, till skillnad från Skatterättsnämnden, att förhandlingsersättningen inte kunde anses vara yrkesmässig. Domstolen uttalade bl.a.

Regeringsrätten har i två domar den 18 juni 2001 (mål nr 1595-1999 och 2809-1999) behandlat frågor rörande fackförbunds skattskyldighet till mervärdesskatt. Regeringsrätten fann då att ett fackförbund som mot ersättning tillhandahöll andra förbund olika kanslifunktioner bedrev verksamhet som var att bedöma som yrkesmässig. Däremot ansågs den förhandlingsverksamhet som ett förbund bedrev inom ramen för en förhandlingskartell för att tillgodose kartellens syfte inte vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML, eftersom den ersättning förbundet uppbar för verksamheten hade sin grund i det sätt på vilket förhandlingsverksamheten organiserats inom kartellen och i kartellens stadgar och inte i något kontraktsförhållande mellan förbundet och kartellen eller övriga förbund.

Storleken på den förhandlingsersättning som föreningen uppbar bestäms visserligen i ett avtal mellan föreningen och den berörda hyresvärd. Ersättningen har emellertid ytterst sin grund i hyresförhandlingslagen (1978:304) där den enligt 20 § betraktas som en del av hyran och således inte som en kostnad som skall belasta den hyresvärd som träffar överenskommelsen om dess storlek. Förhandlingsersättningen belastar också hyresgästerna kollektivt och storleken är för den enskilde hyresgästen inte beroende av det förhandlingsarbete som lagts ned beträffande den egna lägenheten. Lika som beträffande det tidigare nämnda rättsfallet rörande förhandlingsersättning till ett fackförbund kan den förhandlingsverksamhet som föreningen bedriver därför inte anses vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML. Också den ersättning föreningen erhåller för sin boendeinflytande-, projekt och fritidsverksamhet ingår i den hyra hyresgästerna betalar till hyresvärd. Ur den enskilde hyresgästens synvinkel kan den dock inte anses lämnad för särskilda prestationer som kommit just honom till del. Lika lite kan ersättningen anses svara mot någon konkret prestation som kommer hyresvärd till godo. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att inte heller föreningens nu aktuella verksamhet kan anses yrkesmässig i ML:s mening.

Regeringsrätten har i några äldre rättsfall prövat frågan om utgivande av tidningar. I RÅ 1974 A 80 prövades om försäljning av ett elevförbunds⁹⁶ tidning innebar rörelse eller inte. Förbundets verksamhet hade uppdelats i sektioner, bl.a. inköpscentralen och pangsektionen. Inköpscentralen hade till syfte att tillhandahålla medlemmarna skolmaterial till reducerade priser. Pangsektionens uppgift var att redigera, trycka och utge läroverkets elevtidning Pang i samband med anordnandet av en kortege. Pangsektionens behållning skulle oavkortad gå till förbundet. Förbundet ingav en deklARATION avseende inköpscentralens verksamhet. Den övriga verksamheten, bl.a. pangsektionen, togs inte upp i deklARATIONEN. Prövningsnämnden fann att försäljningen av tidningen Pang skulle anses utgöra inkomst av rörelse. Nämnden uttalade bl.a. att det inte var fråga om en enstaka affärsförsäljning utan en organiserad återkommande försäljningsverksamhet, vars syfte var att erhålla vinst. Varken kammarrätten eller Regeringsrätten gjorde någon

⁹⁵ Målet är ett förhandsbesked rörande mervärdesskatt. Som framgår av avsnitt 5.3.1 finns det idag kopplingar mellan mervärdesskatt och inkomstskatt. 4 kap. 1 § ML är idag knuten till 13 kap. 1 § IL.

⁹⁶ Malmö teknologförbund, som var en sammanslutning av eleverna vid Högre tekniska läroverket i Malmö. Föreningen hade till syfte att tillvarata och skydda sina medlemmars intressen, att verka för ett sunt kamratliv och en sund kåranda inom skolan. Vidare skulle föreningen genom föredrag, diskussioner, fester etc. bereda sina medlemmar nytta och nöje samt underlätta och förbilliga medlemmarnas inköp av skolmaterial.

ändring⁹⁷. I rättsfallet RÅ 1973 Fi 577 prövades hur Jönköpings läns blindförenings tidning Julglinten skulle behandlas skatterettsligt. Kammarrätten uttalade att försäljningen av tidningen fick anses ingå i förvärvskällan rörelse. Domstolen hade i sitt ställningstagande beaktat invändningen att vinsten från tidningsförsäljningen borde ses som ett gåvobidrag och endast var en form för insamling av medel till föreningens välgörande ändamål. Regeringsrätten gjorde ingen ändring i kammarrättens dom.

För allmännyttiga ideella föreningar kan skattskyldighet för inkomster av näringsverksamhet som till sin karaktär är rörelseinkomst föreligga⁹⁸. Däremot föreligger inte skattskyldighet för sådana inkomster av näringsverksamhet som till sin karaktär är kapitalinkomster (t.ex. kapitalinvesteringar av olika slag i olika slags värdepapper). En inkomst som har karaktär av rörelseinkomst är inkomst från värdepappershandel; hittills har i praxis enbart prövats om värdepappersrörelse kan bedrivas av fysiska personer respektive aktiebolag. Peter Melz har i en artikel⁹⁹ väckt frågan om ideella föreningar, som enbart handlar med aktier på börs, kan anses bedriva näringsverksamhet i form av värdepappersrörelse¹⁰⁰. Melz anser att man, till dess frågan klargjorts genom praxis eller lagstiftning, bör utgå ifrån att det inte är uteslutet att ideella föreningar kan anses bedriva värdepappersrörelse vid börsförsäljning. Även om ideella föreningar bedöms kunna bedriva värdepappersrörelse är det dock inte säkert att gränsdragningen skall göras på samma sätt för aktiebolag och föreningar. Melz anför en rad skäl för att vara restriktivare att hänföra en ideell förenings värdepappershandel till värdepappersrörelse; enligt Melz bör det anses finnas en presumtion att ideella föreningars värdepappersförsäljningar normalt är strategiska omplaceringar för att optimera sammansättningen av långsiktiga innehav. Detta innebär, enligt Melz, att man i dessa fall bör ställa högre krav på omständigheter som visar på motsatsen, dvs. kortsiktighet i verksamheten, än vad som krävs för aktiebolag¹⁰¹.

Inom skatterätten finns särskilda avgränsningar i näringsverksamhetsbegreppet beträffande skogsavverkning och liknande. I rättsfallet RÅ 1988 not. 603 fick en idrottsförening en gåva av Domänverket på 150 kubikmeter virke på rot att användas vid uppförandet av en föreningslokal. Föreningen hade därutöver förvärvat ytterligare en mindre mängd skog av Domänverket. Domstolarna fann att inkomsten var att anse som rörelseinkomst i KL:s mening. Länsrätten pekade i sitt

⁹⁷ I överklagandet till kammarrätten anförde föreningen att priset på tidningen väsentligt översteg värdet på denna och att inköp av tidningen således mer vara att betrakta som gåva till föreningen.

⁹⁸ Sådana föreningar kan ofta dock vara frikallade från skattskyldighet, se avsnitt 5.2.1 ovan.

⁹⁹ Melz, Peter, Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser?, s. 475 i Skattenytt 2001.

¹⁰⁰ Melz artikel beskriver problemet utifrån perspektivet allmännyttiga ideella föreningar. Givetvis kan frågeställningen även vara intressant för andra ideella föreningar som bedriver handel på börs. Sådana föreningar är även skattskyldiga för kapitalinkomster. Ur ett bokföringsrättsligt perspektiv har Melz tankegångar intresse för alla kategorier av föreningar, inte enbart de allmännyttiga. I bokföringssammanhang blir frågan nämligen om handel med värdepapper i någon situation kan anses utgöra näringsverksamhet i BFL:s mening.

¹⁰¹ Jämför i denna fråga även Richard Arvidsson och Cecilia Gunne, Om stiftelser och handel med värdepapper, Svensk Skattetidning 6/7/2001.

avgörande på att KL hade ett speciellt stadgande rörande intäkt av skogsavverkning¹⁰² samt att det av förarbetena framgick att stadgandet var villkorslöst (dvs. den gällde oavsett om avverkningen skett på sådant sätt att den i och för sig var att hänföra till rörelse eller ej och oavsett på vilket sätt rättigheten förvärvats). Kammarrätten i Sundsvall har i en dom den 9 februari 2001¹⁰³ kommit till samma slutsats rörande föreningens inkomst av dagsverken från skogsplantering respektive försäljning av energived.

Som framgår av avsnitt 4.1.4 kan det ibland vara svårt att särskilja ideella och ekonomiska föreningar från varandra. I vissa situationer synes det också finnas en valmöjlighet för branschföreningar, företagarföreningar och liknande vilken föreningsform som tillämpas. Av denna anledning kan det finnas skäl att även omnämna förhandsbeskedet RÅ 2001 not 15. Målet rörde frågan om ett bilkooperativ, som var registrerat som en ekonomisk förening, skulle anses bedriva rörelse enligt 21 § KL. Föreningens syfte var att gemensamt äga bilar som stod till medlemmarnas förfogande. Bilarna hyrdes ut till självkostnadspris och enbart medlemmar kunde hyra bilarna. Skatterättsnämnden uttalade att det fick anses ligga i sakens natur att en ekonomisk verksamhet som är så affärsmässigt organiserad att den grundar rätt till registrering av ekonomisk förening är hänförlig till sådan näringsverksamhet, om inte alldeles särskilda skäl föreligger. I detta fall förelåg inga sådana skäl och verksamheten bedömdes därför som yrkesmässig. Regeringsrätten fastställde förhandsbesked.

5.3 Mervärdesskatt

5.3.1 Dagens lagstiftning

Mervärdesskatteområdet har förändrats betydligt efter det svenska inträdet i Europeiska unionen. Trots detta är fortfarande flera begrepp i mervärdesskattelagen (1994:200; ML) kopplade till traditionella begrepp inom inkomstskatteområdet. Av nuvarande lydelse av 1 kap. 1 och 2 §§ ML framgår att skattskyldighet bl.a. föreligger för den som bedriver yrkesmässig verksamhet och som i denna verksamhet gör en skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster. Vad som skall betraktas som yrkesmässig verksamhet regleras i 4 kap. ML. Begreppet omfattar bl.a. sådan verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL (se föregående avsnitt; tidigare hänvisade paragrafen till 21 § KL).

I rättspraxis har bestämmelserna i ML tolkats utifrån regleringen i 21 § KL¹⁰⁴. I detta sammanhang kan även omnämnas att RSV i ett brevsvar till Svenska Fotbollförbundet¹⁰⁵ rörande mervärdesskatt uttalat att fotbollsklubbar vanligen har

¹⁰² Motsvarande finns idag i IL, se avsnitt 5.2.2 ovan.

¹⁰³ Mål 4015-1998.

¹⁰⁴ Se t.ex. RÅ 1997 ref. 16, RÅ 1996 not. 168, RÅ 2001 not 15, Regeringsrättens dom i mål 2809-1999 samt de förhandsbesked som refererats i RSV:s rättsfallsprotokoll 18/01, 21/01 och 29/01; samtliga nu nämnda avgöranden beskrivs i föregående avsnitt.

¹⁰⁵ Se skrivelse den 26 oktober 1998, dnr 7547-98/90.

inkomster som är hänförliga till näringsverksamhet. RSV exemplifierar i skrivelsen att fotbollsklubbars inkomst från näringsverksamhet bl.a. kan vara serveringsverksamhet vid idrottsanläggningar, inkomst från försäljning av idrottsartiklar och andra varor (t.ex. märken och böcker), entréavgifter i samband med matcher samt inkomst som hänför sig från försäljning av spelarrättigheter. Beträffande skattskyldigheten för övergångsersättningar pågår f.n. domstolsprocesser¹⁰⁶. Frågan om övergångsersättningar har, enligt uppgift i RSV Info 9/01, också diskuterats i den rådgivande kommittén för mervärdesskatt vid EU:s generaldirektorat; i en s.k. guideline har de olika ländernas delegationer bekräftat hur övergångsersättningar skall momsbeskattas.

Yrkesmässig verksamhet enligt ML kan i vissa fall föreligga även utan att verksamheten utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL. Enligt 4 kap. 1 § 2 ML är en verksamhet yrkesmässig om den bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse (s.k. rörelseliknande former) under förutsättning att ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Regeln är tillämplig på verksamheter i vilka det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner men som inte uppfyller kraven för att anses vara näringsverksamhet enligt 21 § KL. Regeln kan bli tillämplig i fall när verksamhet bedrivs av t.ex. privatpersoner, av sådana ideella föreningar som inte särskilt regleras i 4 kap. 8 § ML och av stiftelser. Syftet med bestämmelsen är framför allt att korrigera för situationer som medför en icke önskvärd konkurrenssituation.

5.3.2 Mervärdesskatteutredningens uppdrag

Regeringen har - för att bättre anpassa ML till EG-rätten - tillsatt en utredning, mervärdesskatteutredningen, som enligt sina direktiv bl.a. skall utreda frågan om kopplingen till inkomstskatten¹⁰⁷. I direktiven anges att det kan ifrågasättas om dagens reglering i ML står i överensstämmelse med EG-rätten på området. Problemställningen presenteras på följande sätt:

Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1) skiljer sig från mervärdesskattelagen bl.a. på så sätt att regelstrukturen och begreppen är delvis annorlunda. Exempelvis har mervärdesskattelagens uttryck skattskyldighet, yrkesmässighet och skatteplikt inga direkta motsvarigheter. I den engelska versionen används uttryck som "taxable person", "taxable transactions", "economic activity", "chargeable event", "body", "chargeability of tax" och "persons liable for payment of tax". I den franska direktivtexten används termerna "assujetti", "opérations taxées", "activités économiques", "fait générateur de la taxe", "organisme", "exibilité de la taxe", "redevables de la taxe". Beträffande vad som skall bli föremål för mervärdesbeskattning anges i den engelska versionen att det är "the supply of goods or services effected for consideration within the territory of the country by a taxable person acting as such".

¹⁰⁶ Att de pågår processer behandlas även i mervärdesskatteutredningens direktiv, se vidare avsnitt 5.3.2.

¹⁰⁷ Dir. 1999:10.

Enligt sjätte direktivet föranleder en omsättning av en vara eller en tjänst skattskyldighet om den som omsätter varan eller tjänsten är att betrakta som en beskattningsbar person. En beskattningsbar person är någon som självständigt utför i det sjätte direktivet uppräknade aktiviteter. Definitionen är mycket bred och omfattar åtminstone vad som i Sverige brukar betecknas som näringsidkare. Det anges att syftet med verksamheten, eller resultatet av verksamheten, inte i sig inverkar på om den som omsätter varan eller tjänsten är att se som en beskattningsbar person. Den omständigheten att den som bedriver en verksamhet i praktiken aldrig betalar skatt eller att han saknar vinstintresse påverkar således inte denna bedömning. Däremot är omsättning av varor och tjänster i vissa fall undantagna från skatteplikt.

Den svenska mervärdesskattelagen är i princip harmoniserad med EG:s gemensamma mervärdesskatte regler. Såsom framgått av redogörelsen för den svenska mervärdesskattelagstiftningen och motsvarande EG-regler regleras dock frågor som har samband med skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet annorlunda i det sjätte direktivet än i den svenska mervärdesskattelagen. Den metod som används i Sverige, dvs. att mervärdesskattelagens uttryck är knutna till existerande bestämmelser i inkomstskattelagar, har inneburit en fördel genom att de grundläggande reglerna om skattskyldighet i inkomstbeskattningen och mervärdessbeskattningen i praktiken varit gemensamma. Efter det svenska inträdet i EU har emellertid kopplingen till de nationella svenska inkomstskattebegreppen blivit mer problematisk.

Nationella myndigheter och domstolar är skyldiga att tolka nationell rätt med beaktande av innehållet i direktiven. Betydelsen av EG-domstolens domar är därför mycket stor och ett antal nya domar meddelas varje år. Det finns därför ett stort behov både för skattskyldiga och skattemyndigheter att kunna överföra EG-domstolens resonemang och domens eventuella konsekvenser på svenska förhållanden. Även för den svenska lagstiftaren är det betydelsefullt att på ett klart och tydligt sätt kunna se vilka effekter en dom från EG-domstolen kan ha för svenska förhållanden.

Eftersom mervärdesskatte reglerna som rör skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet är grundläggande både för mervärdesskattelagen och för det sjätte direktivet försvårar den nuvarande bristande överensstämmelsen i fråga om begrepp tolkning och tillämpning av EG-domstolens domar på svenska förhållanden. Detta problem finns vid frågeställningar som direkt berör begreppen skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet men även i andra fall, då frågan om tolkning av dessa eller närliggande begrepp endast utgör en grundläggande förutsättning för en bedömning av en helt annan fråga.

Riksskatteverket (RSV) har i en skrivelse den 4 december 1997 (dnr 9559- 97/900) till Finansdepartementet anfört bl.a. att det är olyckligt att begreppet "taxable person" i det sjätte direktivet översätts med ordet "näringsidkare" i mervärdesskattelagen eftersom begreppet näringsidkare ofta tolkas så att det skall vara fråga om någon som bedriver näringsverksamhet i kommunalskattelagens mening. RSV anser att detta förstärks av att det i 4 kap. 1 § 1 ML anges "utgör" näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen. EG-domstolens domar bygger dock på sjätte direktivet och inte på kommunalskattelagen. Detta innebär enligt RSV att tolkningar kan komma att förekomma av mervärdesskattelagen, dvs. av det sjätte direktivet, som inte överensstämmer med kommunalskattelagen. Användningen av uttrycket näringsidkare och hänvisningen av mervärdesskattelagens regler till kommunalskattelagen kan vidare enligt RSV medföra att skattemyndigheterna tolkar EG-domstolens domar utifrån kommunalskattelagen, vilket kan leda till felaktiga slutsatser. RSV uppger att det har förekommit, i de fall en dom inte överensstämmer med kommunalskattelagens synsätt, att skattemyndigheter inte tillämpat domen med hänvisning till att sjätte direktivet till fullo har harmoniserats genom mervärdesskattelagen. RSV hemställer med stöd av detta att 4 kap. 1§ första stycket ML slopas.

Beträffande ideella föreningar finns vissa särregleringar i ML. Ideella föreningars verksamhet räknas, enligt 4 kap. 8 § ML, inte som yrkesmässig när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL¹⁰⁸. Även denna koppling mellan inkomstskatt och mervärdesskatt skall ses över av mervärdesskatteutredningen. I direktiven anges bl.a. följande.

Den lagtekniska konstruktionen av 4 kap. 8 § ML är inte direkt jämförbar med motsvarande regler i det sjätte direktivet. Enligt mervärdesskattelagen räknas en verksamhet som bedrivs av en ideell förening i regel inte som yrkesmässig verksamhet, vilket innebär att föreningen inte anses som skattskyldig.

Detta medför att föreningen inte blir skyldig att betala skatt oavsett att omsättningen som sådan är skattepliktig. I det sjätte direktivet är motsvarande typ av organisation enligt allmänna regler att anse som en beskattningsbar person. I artikel 13 föreskrivs dock att undantag från skatteplikt under vissa förutsättningar skall göras för omsättning av tjänster och varor. För att undantag skall få göras krävs att tjänsterna respektive varorna omsätts av vissa särskilt angivna typer av organisationer och att omsättningen är av viss art. I nämnda artikel av det sjätte direktivet finns det flera bestämmelser om undantag från skatteplikt som har anknytning till ideell verksamhet. Huvudbestämmelsen måste dock anses vara artikel 13.A 1 l. I bestämmelsen anges bl.a. att undantag från beskattning kan ske under vissa förutsättningar för varor och tjänster som tillhandahålls av organisationer som utan vinstintresse verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte. Ett krav för att få tillämpa bestämmelsen är att undantagen från beskattning inte medför konkurrensnedvridning.

Skillnaden i uppbyggnad mellan mervärdesskattelagen och sjätte direktivet försvårar möjligheten att bedöma om reglerna i praktiken är likvärdiga. De praktiska effekterna vid tillämpning av mervärdesskattelagen respektive sjätte direktivet torde i många fall vara lika. Även EG-reglerna medger i detta sammanhang ett visst mått av flexibilitet. Ändå finns det stöd att anta att vissa fall inte bedöms lika enligt regelverken, och att nuvarande svenska reglering därför kan komma i konflikt med EG-rätten.

Praktiska exempel på detta förhållande är de skatteprocesser som pågår om ersättningar (övergångssummor) som betalas vid fotbollsspelares (skulle även kunna avse annan idrottsutövare) övergång från en utländsk till en svensk förening. De utländska föreningarna har inte tagit ut någon mervärdesskatt vid försäljningen. Inte heller har de svenska föreningarna redovisat mervärdesskatt i Sverige. I de aktuella fallen hävdar skatte-myndigheterna att föreningarna rätteligen borde betala "förvärvsmoms" (se 1 kap. 2 § 2 ML). Anledningen till de mervärdesskatterättsliga svårigheterna i de aktuella ärendena är, såvitt kan bedömas, bl.a. den särställning de svenska allmännyttiga ideella föreningarna har i beskattningshänseende generellt och att innebörden av mervärdesskattelagens begrepp "näringsidkare" vid en jämförelse mot det sjätte direktivet inte är självklar.

Det har vidare från flera håll framförts att de svenska mervärdesskatte-reglerna i vissa fall inte är konkurrensneutrala då verksamhet bedrivs av ideella organisationer i konkurrens med motsvarande verksamhet i privat regi. Ideella föreningar kan såsom nuvarande regelsystem tillämpas i vissa fall bedriva relativt omfattande näringsverksamhet utan att behöva ta ut mervärdesskatt. Kritiken har framför allt kommit från enskilda näringsidkare och mindre företag som påtalat att de orsakas konkurrensnackdelar med rådande reglering. Näringsidkarna har i dessa fall ansett sig bedriva verksamhet som är likvärdig med en ideell före-

¹⁰⁸ Beträffande denna paragraf, se ovan avsnitt 5.2.1.

nings men har till skillnad mot föreningen varit tvungen att ta ut mervärdesskatt av sina kunder.

Finansdepartementet har å andra sidan även fått uppgifter om att vissa grupper av ideella föreningar anser att det nuvarande undantaget i mervärdesskattelagen från skattskyldighet medför nackdelar för dem. Denna situation kan uppstå när konkurrerande kommersiella företag beskattas med reducerad skattesats. I dessa fall har det kommersiella företaget som en följd av skattskyldigheten avdragsrätt för ingående mervärdesskatt medan den ideella föreningen helt saknar sådan avdragsrätt. Sammantaget torde det i dessa fall under vissa omständigheter vara ekonomiskt fördelaktigt att vara skattskyldig. Genom nuvarande tillämpning av reducerade skattesatser torde denna situation framför allt uppstå för föreningar som bedriver kultur- eller idrottsverksamhet.

Utredningen skulle enligt sina första direktiv¹⁰⁹ ha slutredovisat sitt uppdrag i juni 2000. Utredningen har därefter i tilläggsdirektiv¹¹⁰ fått förlängd tid till den 30 september 2002 att redovisa resultatet av sitt arbete.

6 Slutsatser rörande bokföringsskyldigheten för ideella föreningar

6.1 Bokföringsskyldighet på grundval av bedriven näringsverksamhet

En fråga som föranlett många tillämpningsproblem är avgränsningen av ideella föreningars bokföringsskyldighet på grund av näringsverksamhet. Att ideella föreningars bokföringsskyldighet i dessa fall också är straffsanktionerad gör att det är än mer angeläget att klargöra vad begreppet innefattar.

BFL:s gränsdragningar beträffande bokföringsskyldighet är likartade för ideella föreningar och registrerade trossamfund (inklusive registrerade organisatoriska delar av sådana). Det som sägs nedan är således också relevant för denna kategori juridiska personer.

Från förarbetsuttalandena till BFL kan man göra viktiga avgränsningar av näringsverksamhetsbegreppet.

Den **första avgränsningen** är att begreppet näringsverksamhet avses ha **väsentligen samma innebörd som i 1976 års BFL**. Denna avgränsning innebär bl.a. att BFN:s uttalande i cirkulär C 4/6 fortfarande bör tjäna till vägledning vid gränsdragningen, med den givna skillnaden att om någon del av en ideell förenings verksamhet anses vara näringsverksamhet detta innebär att all verksamhet (även således den helt ideella) omfattas av bokföringsskyldigheten.

Den **andra avgränsningen** som kan utläsas från förarbetsuttalandena är att begreppet kan kopplas till **vad som omfattas av motsvarande begrepp i civilrättslig lagstiftning, främst inom konsumentköprätten**. Enligt förarbetena

¹⁰⁹ Dir. 1999:10.

¹¹⁰ Dir. 2001:49.

till konsumentköplagen skall begreppet fattas i vidsträckt betydelse och det anges uttryckligen att det inte föreligger något krav på vinstsyfte för att kriteriet skall vara uppfyllt. Det bör i sammanhanget också beaktas att kopplingen till konsumentköprätten redan fanns i 1976 års BFL. Även beträffande denna gränsdragning kan således ledning hämtas från äldre rätt.

Den **tredje avgränsningen** är hur verksamheten **bedöms inkomstskattemässigt**. I förarbetena finns en koppling till det skatterättsliga begreppet näringsverksamhet; om verksamheten faller under detta begrepp är den normalt bokföringspliktig. Inte heller detta är någon nyhet. Den omfattande rättspraxis som utbildats på skatteområdet kan och bör således fortfarande tjäna till ledning vid gränsdragningen. Det bör i sammanhanget observeras att en verksamhet kan anses utgöra näringsverksamhet i bokföringssammanhang även om den inte faller under det skatterättsliga begreppet, eftersom den skattemässiga avgränsningen anses vara snävare än den som görs beträffande motsvarande begrepp i konsumentköprätten.

Enligt BFNs bedömning torde kopplingen till skatterätten även gälla ML:s regleringar, vilket i dagsläget inte innebär några större problem eftersom ML är kopplad till inkomstskattelagstiftningen. Det finns dock all anledning att följa den framtida EG-anpassningen av ML även från redovisningssynpunkt.

De tre kriterierna innebär att de flesta verksamheter som ideella föreningar utövar och som innefattar någon form av ekonomisk verksamhet som är yrkesmässig innefattar näringsverksamhet oavsett om verksamheten bedrivs i vinstsyfte eller inte. Undantag från detta är om verksamheten rör *enstaka fall som har en begränsad omfattning*. Om en förenings enda ekonomiska verksamhet består i att anordna ett mindre evenemang till självkostnadspris eller med en blygsam vinst någon gång årligen är det inte fråga om näringsverksamhet. Om å andra sidan den ekonomiska verksamheten sköts av anställd personal torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet. I motsats till vad som gäller för fysiska personer är ideella föreningar inte bokföringsskyldiga enbart på den grunden att de innehar eller brukar en näringsfastighet (om de däremot hyr ut fastigheten föreligger näringsverksamhet). I bilaga 1 visar BFN genom exempel på när några verksamheter kan anses innebära ”näringsverksamhet” i BFL:s mening¹¹¹. I sammanhanget bör man hålla i minnet att om någon del av en ideell förenings verksamhet innefattar näringsverksamhet (även om denna del ter sig närmast försumbar i förhållande till övrig verksamhet) blir hela föreningens verksamhet bokföringspliktig. Detta innebär att det får stor betydelse om föreningen anses utöva näringsverksamhet eller inte.

¹¹¹ BFN har i några exempel försökt tolka begreppet näringsverksamhet. Det ligger i sakens natur att en exempelsamling av detta slag aldrig kan vara komplett eller ge någon heltäckande bild för alla tänkbara situationer; exempelsamlingen är avsedd att vara ett hjälpmedel i tolkningen av begreppet, inget annat. Det bör också understrykas att bilagan endast tolkar näringsverksamhetsbegreppet ur bokföringsperspektiv (således är exempelsamlingen inte avsedd att användas för att ge svar på när näringsverksamhet skatterättsligt skall anses föreligga).

Även i ÅRL knyts vissa skyldigheter till ett näringsverksamhetsbegrepp. Sådana kopplingar finns t.ex. beträffande skyldighet att upprätta finansieringsanalys och delårsrapport. Enligt BFNs uppfattning skall begreppet ”näringsverksamhet” i BFL och ÅRL tolkas på samma sätt.

Sammanfattningsvis omfattas alla föreningar som omfattas av någon av de tre ovannämnda avgränsningarna, av bokföringsskyldighet p.g.a. de anses bedriva näringsverksamhet enligt BFL. Detta innebär i praktiken att sannolikt ett mycket stort antal föreningar är bokföringsskyldiga. En annan slutsats man kan dra av det sagda är att gränobeloppsundantaget i 2 kap. 2 § andra stycket BFL i praktiken inte får så stor betydelse.

6.2 Bokföringsskyldighet för avdelningar, sektioner och liknande?

Ideella föreningar är bokföringsskyldiga om de uppfyller de kriterier som uppställs i BFL. Eftersom det saknas civilrättslig reglering om när en organisation anses ha rättskapacitet som en ideell förening (och inte utgör det som Hemström benämner social organisation) kan det i vissa situationer också vara problematiskt att fastställa vilka delar i en föreningsorganisation som är självständiga juridiska personer (dvs. ideella föreningar). Inom exempelvis fackföreningsrörelsen och idrottsrörelsen m.fl. förekommer sannolikt en snårig flora av över- och underföreningar respektive primär och sekundärföreningar m.m. Man kan fråga sig om exempelvis en avdelning inom ett fackförbund kan vara en egen ideell förening? Vad gäller för en sektion i en stor idrottsförening? Hur förhåller sig olika nivåer av branschorganisationer till varandra?

Vid avgörandet av vilka subjekt som är bokföringsskyldiga får man först gå tillbaka till BFL. Endast föreningar som är egna juridiska personer (dvs. egna ideella föreningar) omfattas. Om exempelvis en ”underförening” inte anses vara en egen juridisk person blir således ”överföreningen” bokföringsskyldig även för ”underföreningens” verksamhet.

För att det skall vara fråga om en ideell förening måste således åtminstone följande krav vara uppfyllda:

1. Det skall föreligga *ett avtal om samverkan i organiserade former* för viss tid eller tillsvidare.
2. Avtalet om samverkan skall avse *en viss gemensam målsättning*. Målsättningen kan antingen vara att främja ideella eller ekonomiska intressen. Om målsättningen är att främja ekonomiska intressen skall detta ske genom icke ekonomisk verksamhet.
3. Avtalet skall ha *slutits mellan juridiska och/eller fysiska personer*, dvs. det skall *finnas medlemmar*. Antalet medlemmar torde minst behöva uppgå till 2-3 stycken. Vidare får antalet medlemmar inte vara begränsat till de som bildade föreningen (föreningen skall vara öppen för medlemsväxling).

4. Avtalet skall ha konstituerats i stadgar, som åtminstone innehåller uppgift om föreningens namn och ändamål samt bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter åstadkoms.

Omständigheten att en organisation tilldelats ett organisationsnummer kan inte tillmätas någon betydelse när det gäller att fastställa om organisationen är en ideell förening, dvs. egen juridisk person.

Frågan om bildande av rättskapabla ideella föreningar är inte enkel, eftersom lagstiftning saknas. Det kan därför inte uteslutas att ytterligare krav än de som listats ovan (som baseras på hittillsvarande praxis) skulle tillkomma vid framtida nya prövningar i domstol.

6.3 Gränsdragning mellan en ideell förening och en oregistrerad ekonomisk förening

En ideell förening är en juridisk person, som under vissa förutsättningar också är bokföringsskyldig. En oregistrerad ekonomisk förening är inte en juridisk person, vilket innebär att den inte heller är bokföringsskyldig. En annan sak är att de som är medlemmar i en oregistrerad ekonomisk förening själva kan bli bokföringsskyldiga för verksamheten, något som kan innebära många problem i den praktiska hanteringen.

Som framgår av den tidigare redogörelsen finns det en betydande osäkerhet i gränsdragningen mellan ideella föreningar och oregistrerade ekonomiska föreningar. Problemområden där avgränsningarna kan få praktisk betydelse torde främst vara olika former av bransch- och företagarföreningar, men resonemanget kan också röra exempelvis föreningar som har till syfte att bedriva daghemsverksamhet eller liknande. Som HD påpekade i NJA 2000 s. 365 kan företagarföreningar antingen vara ideella föreningar eller ekonomiska föreningar. Samma förening skulle också, enligt HD:s resonemang, kunna vara antingen ideell eller ekonomisk, dvs. i vissa situationer synes föreningen ha någon form av valmöjlighet. Rättsläget kompliceras ytterligare av att Regeringsrätten i RÅ 1999 ref. 7 fann att en förening, som enligt sina egna stadgar alltid angivit sig vara en ideell förening, vid en eftersyn skulle anses vara en oregistrerad ekonomisk förening¹¹². Ytterligare ett problemområde är ideella föreningar som har dotterföretag som bedriver ekonomisk kooperativ verksamhet. Möjligen föreligger även beträffande denna kategori en valmöjlighet om föreningen ska vara ideell eller ekonomisk.

Mot bakgrund bl.a. av den praxis som utvecklats kan det i vissa fall vara svårt att exakt avgränsa vilka föreningar som skall anses vara ideella respektive

¹¹² Möjligen kan man tolka praxis så att HD givit föreningarna en valrätt om de vill vara ekonomiska eller ideella (förutsatt givetvis att de uppfyller kraven som ställs för respektive föreningsformen) medan Regeringsrätten gjort en helhetsbedömning och själv fastställt statusen på föreningen.

oregistrerade ekonomiska föreningar. Detta är givetvis även ett problem ur redovisningssynpunkt, eftersom endast en av kategorierna är bokföringsskyldig enligt lagen. Rättsläget kompliceras ytterligare av att ingen av föreningstyperna är lagreglerade. Vissa sammanslutningar, som företer större eller mindre likheter med de båda nu nämnda föreningsformerna, torde dessutom inte kunna klassificeras som någondera utan torde istället vara det som Hemström kallar sociala organisationer.

För den näringsverksamhet som bedrivs i en oregistrerad ekonomisk förening blir de som deltar bokföringsskyldiga för sin del av verksamheten¹¹³. Detta gäller också deltagare som är juridiska personer¹¹⁴. Det är således viktigt för såväl föreningen som medlemmarna att klarlägga vilken status en förening har, inte minst då bokföringsskyldigheten är straffsanktionerad¹¹⁵.

¹¹³ Motsvarande gäller givetvis också om näringsverksamhet bedrivs inom det som Hemstöm benämner social organisation.

¹¹⁴ Juridiska personer kan vara bokföringsskyldiga även för annan verksamhet som de bedriver. I sådana fall kan problem kring begrepp som gemensam bokföring etc. uppstå.

¹¹⁵ Beträffande ideella föreningar gäller straffsanktionen dock enbart de föreningar som bedriver näringsverksamhet.

Bilaga 1 Exempelsamling

1 Vad är syftet med exempelsamlingen?

För att underlätta bedömningen av om bokföringsskyldighet föreligger eller inte ger BFN i denna bilaga en rad exempel, som kan vara till hjälp vid tolkningen av begreppet näringsverksamhet (se nästa avsnitt). Denna teknik bör ge konkret hjälp till dem som bäst behöver den – de mindre föreningar som inte har tillgång till professionell hjälp. Tekniken att använda en exempelsamling som utgår från verksamhetens art är emellertid vansklig och kan – om den används på fel sätt (utan ordentlig analys i det enskilda fallet) – leda till felaktiga slutsatser. Följande förutsättningar är därför av synnerlig vikt:

- En slutsats som kan dras av det material som presenteras i rapporten är att begreppet näringsverksamhet är vidsträckt. Begreppet omfattar även aktiviteter som av många sannolikt inte uppfattas som kommersiella. Det finns därmed också risk för att föreningar missbedömer frågan om de är bokföringsskyldiga eller inte. Den förening som är tveksam bör utgå ifrån att den är bokföringsskyldig.
- Exempelsamlingen är avsedd att vara **ett pedagogiskt hjälpmedel**. Slutsatserna grundar sig på uttalanden i olika förarbeten och ofta (men inte alltid) också på domstolsavgöranden. I domstolsavgörandena har givetvis ibland omständigheterna i just det fallet haft betydelse. Ändras dessa omständigheter kan bedömningen alltså bli en annan.
- Det civilrättsliga begreppet näringsverksamhet är något mer vidsträckt än det skatterättsliga begreppet. Exempelsamlingen kan därför inte användas för att bedöma vad som skatterättsligt utgör näringsverksamhet (det har heller aldrig varit syftet med den).
- Begreppet ”yrkesmässig” är centralt. Det används både i skatterättsligt lagstiftning och inom civilrätten som ett rekvisit för när näringsverksamhet föreligger. Vissa ekonomiska verksamheter kan i princip alltid anses vara yrkesmässiga. Det gäller t.ex. för verksamheter som kräver **en omfattande organisation** av de ekonomiska angelägenheterna eller **stora investeringar**. I

andra fall blir frågan om verksamheten haft en sådan **omfattning** att den kan anses vara yrkesmässig helt avgörande.

- Om en förening bedriver **en** verksamhet som anses vara näringsverksamhet blir föreningen bokföringsskyldig för hela sin verksamhet (detta gäller även om näringsverksamheten är liten i förhållande till den ideella verksamheten). Avgränsningen av begreppet näringsverksamhet är inte alltid enkel att göra. Om föreningen bedriver flera mindre verksamheter av ekonomisk natur, som var för sig möjligen inte skulle anses utgöra näringsverksamhet, kan verksamheterna sammantagna bli av den art och omfattning som krävs för att näringsverksamhet skall föreligga.

Bedömningarna bygger på de avgränsningar som görs i rapporten. De rättsfall som åberopas i exemplen beskrivs kortfattat i avsnitt 5.2.4 och en beskrivning av konsumentköprättsliga avgränsningar finns i avsnitt 4.2.1. BFNs cirkulär C 4/6 beskrivs i avsnitt 3.1 i rapporten. I avsnitt 3.2.3 finns en kort beskrivning av vad som gäller för näringsfastigheter. I avsnitt 5.2.3 finns de skatterättsliga reglerna kring medlemsavgifter kort beskrivna.

2 Näringsverksamhet eller inte – en exempelsamling

2.1 Verksamheter som oftast kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen

Försäljning av tryckeriarbeten

I skatterättslig praxis har även tryckeriarbeten som utförts till självkostnadspris bedömts vara näringsverksamhet¹¹⁶.

Försäljning av brevmärken, julkort etc.

Verksamhet av detta slag är av ekonomisk natur och bedrivs oftast varaktigt (dvs. den har en viss omfattning i tiden och avser inte en enstaka försäljning)¹¹⁷. Även om det idag inte finns någon entydig skatterättslig praxis på området bör verksamheten bokföringsmässigt oftast kunna hänföras till begreppet ”näringsverksamhet”.

Försäljning av reklamartiklar, profilmaterial¹¹⁸, souvenirer etc. till medlemmar och andra

Verksamhet av detta slag är av ekonomisk natur (även om den inte alltid har ett vinstsyfte, vilket inte erfordras) och bedrivs oftast varaktigt (dvs. den har en viss omfattning i tiden och avser inte enstaka försäljningar)¹¹⁹.

¹¹⁶ Förhandsbesked från Skatterättsnämnden (refererat i Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 18/01) . Jämför även den konsumentköprättsliga avgränsningen och BFNs cirkulär C 4/6.

¹¹⁷ Jämför även den konsumentköprättsliga avgränsningen.

¹¹⁸ Med profilmaterial menas tröjor, kepsar, skärp, paraplyer etc. som försetts med tryck innehållande föreningens logotype eller liknande föreningskännetecken.

Uthyrningsverksamhet t.ex. avseende fritidsbostäder och andra bostäder, idrottsanläggningar, konferenslokaler eller liknande

Uthyrningsverksamhet innebär i princip alltid att verksamheten skall bedömas vara näringsverksamhet enligt BFL. Det spelar inte någon roll om uthyrningen enbart sker till medlemmar och till självkostnadspris, eftersom även sådan uthyrning är att betrakta som näringsverksamhet. Även uthyrningar till föreningar inom samma sfär och till personal innebär näringsverksamhet¹²⁰.

Försäljning av annonser i framtagna skrifter/medlemstidningar samt radioreklam etc.

Verksamhet av detta slag innebär i princip alltid näringsverksamhet¹²¹.

Försäljning av reklamplats (exempelvis på idrottströjor, i sk. banners på föreningens hemsida, på idrottsanläggningar etc.) och sponsring

Verksamhet av detta slag kan ofta jämföras med annonser i medlemstidningar, se ovan¹²². Beträffande sponsring kan gränsdragningsproblem mot mottagande av gåva föreligga¹²³. Sponsring torde dock oftast innebära att näringsverksamhet föreligger.

Tillhandahållande av olika tjänster till utomstående (legoarbeten)

Ett sätt att kunna finansiera verksamheten i en förening är att föreningen sluter avtal med utomstående om att föreningen ska utföra vissa tjänster; tjänsterna utförs sedan av föreningsmedlemmar utan ersättning eller mot viss lägre ersättning medan föreningen behåller intäkterna. Sådan verksamhet blir bokföringsmässigt att betrakta som näringsverksamhet¹²⁴.

Aktiviteter (t.ex. danser) som anordnas för medlemmarna och allmänheten

Verksamheten innefattar näringsverksamhet om en avgift (inträde, avgift för deltagande eller dylikt) tas ut för aktiviteten, även om avgiften endast motsvarar självkostnadspris. Om aktiviteten i princip enbart riktas till medlemmar och avser ett enstaka arrangemang som inte genererar några större intäkter (den sker till självkostnadspris eller med blygsam vinst) torde dock näringsverksamhet inte föreligga. Om föreningen använder anställd personal vid tillställningarna kan det ofta vara ett tecken på att näringsverksamhet föreligger¹²⁵.

¹¹⁹ Jämför såväl konsumentköprättsliga och skatterättsliga avgränsningar samt BFNs uttalande i cirkulär C 4/6.

¹²⁰ Jämför uttalandena i BFNs cirkulär C 4/6, samt skatterättslig praxis (RÅ 1999 not. 208 och RÅ 2001 not. 15) samt de uttalanden som gjordes om näringsfastigheter i förarbetena till bokföringslagen. Regeringsrätten har även i ett fall prövat frågan om campingverksamhet, som bedrivits av en idrottsförening. Även denna har ansetts utgöra rörelse (RÅ 1988 not. 600-602).

¹²¹ Jämför konsumentköprättsliga avgränsningar och uttalandena i BFNs cirkulär C 4/6.

¹²² Jämför konsumentköprättsliga och skatterättsliga avgränsningar samt BFNs uttalande i cirkulär C 4/6.

¹²³ Se avsnitt 2.3 nedan.

¹²⁴ Jämför skatterättslig praxis där en förenings åtaganden beträffande nattbevakning respektive pappersinsamling bedömts utgöra näringsverksamhet skatterättsligt (RÅ 1987 ref. 153 och RÅ 85 1:2).

¹²⁵ Jämför den skatterättsliga praxisen (RÅ 1999 ref. 50, RÅ 83 1:88, RÅ 1988 not. 596-598, RÅ 1988 not. 599, RÅ 1980 Aa 128, RÅ 1985 Aa 147 och RÅ 1992 ref. 62

Serveringsverksamhet riktad till medlemmarna/allmänheten

Sådan verksamhet innebär näringsverksamhet i de flesta fall. Om serveringen i princip enbart riktas till medlemmar och avser enstaka arrangemang som inte genererar några större intäkter (den sker till självkostnadspris eller med blygsam vinst) torde dock näringsverksamhet inte föreligga. Om serveringen till övervägande del sköts av anställd personal torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet¹²⁶.

Anordnande av festivaler, konserter, idrottstävlingar eller liknande

Sådan verksamhet innebär näringsverksamhet i de flesta fall där avgifter för deltagande (t.ex. startavgifter), inträde eller dylikt tas ut. Om det avser ett enstaka arrangemang som inte genererar några större intäkter (det sker till självkostnadspris eller med blygsam vinst) torde dock näringsverksamhet inte föreligga. Om arbetet med att anordna festivalen etc. till övervägande del sköts av anställd personal torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet¹²⁷.

Anordnande av lotterier/bingo

Lotterier som har den omfattningen att de är tillståndspliktiga torde omfattas av det bokföringsrättsliga begreppet näringsverksamhet. Detsamma gäller också i princip alltid bingoverksamhet. Enstaka - icke-tillståndspliktiga lotterier - som anordnas av föreningen för föreningens medlemmar, t.ex. i samband med ett föreningsmöte, borde däremot inte omfattas¹²⁸. Vidare faller sedvanlig verksamhet som bedrivs av konstföreningar på arbetsplatser utanför näringsverksamhetsbegreppet¹²⁹.

Distribution av bingoletter

Verksamheten är ofta av den art och omfattning att den får anses vara näringsverksamhet i BFLs mening¹³⁰.

Förmedling av p.g.a. upphovsrätt kollektivt intjänade medel som vidareförmedlas till medlemmarna

I den skatterättsliga praxisen har ett förbunds ersättning från staten avseende utnyttjande av medlemmarnas upphovsrätt ansetts vara intäkt av rörelse för förbundet¹³¹.

Försäljning av spelarrättigheter (s.k. övergångsersättningar)

Verksamheten är av ekonomisk art och omfattar belopp som knappast kan anses vara obetydliga. Eftersom BFL:s näringsverksamhetsbegrepp är omfattande torde sådan försäljning i princip alltid omfattas¹³²

¹²⁶ Jämför den skatterättsliga praxisen (RÅ 1987 ref. 67, RÅ 1987 ref. 154).

¹²⁷ Jämför den skatterättsliga praxisen (RÅ 1999 ref. 50, RÅ83 1:88).

¹²⁸ Enligt RSVs handledning är lotterier och bingo typfall av näringsverksamhet för ideella föreningar.

¹²⁹ Se Regeringsrättens dom den 24 april 2002 i mål 1196-1199-2001.

¹³⁰ Jämför den konsumentköprättsliga avgränsningen samt skatterättslig praxis (Kammarrätten i Sundsvall dom den 21 november 2000 i mål 2546—2548-1999 m.fl. samt RÅ 1999 not 216).

¹³¹ RÅ 1990 not 235.

Avverkningsrätt/försäljning av skog

Enligt den skatterättsliga näringsverksamhetsdefinitionen är detta alltid att skatterättsligt att se som "näringsverksamhet"¹³³.

2.2 Verksamheter som ibland kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen

Tillhandahållande av kurser mot ersättning till medlemmar/andra

Kursverksamhet torde oftast innebära näringsverksamhet när en särskild avgift tas ut för deltagande i kursen (dvs. om kursdeltagarna betalar en avgift, även om den bara motsvarar självkostnadspris). Det torde däremot oftast inte vara att anse som näringsverksamhet om en förening vid ett enstaka tillfälle anordnar en kurs för sina medlemmar. Verksamheten torde inte heller i normalfallet innebära näringsverksamhet om kurser tillhandahålls medlemmar mer regelmässig utan att dessa behöver erlägga särskild ersättning (utöver medlemsavgiften) och verksamheten inte är avsedd att ge ett ekonomiskt överskott¹³⁴. En särskild fråga är hur man skall bedöma medlemsavgifter som inkluderar deltagande i kurser. Om avgiften skatterättsligt kan anses vara medlemsavgift bör den också anses vara medlemsavgift i redovisningssammanhang (och således inte näringsverksamhet)¹³⁵.

Tillhandahållande av träningsverksamhet mot ersättning till medlemmar/andra

Frågan om hur detta skall klassificeras har inte avgjorts i rättspraxis, men man torde i många fall kunna göra samma gränsdragningar som beträffande kursverksamhet, se ovan¹³⁶. Om föreningen har ett vinstsyfte med träningsverksamheten torde verksamheten alltid bli att bedöma som näringsverksamhet. Det är viktigt att göra en helhetsbedömning. I förarbetsuttalandena till nya bokföringslagen framhölls omsättningshastigheten på försålda varor eller tjänster och förekomsten av omkostnader i verksamheten som intressanta mått när man skulle göra helhetsbedömningen.

Tillhandahållande av administrativa tjänster till annan förening/medlem

Verksamhet som innebär att ideella föreningar utan ersättning hjälper varandra med vissa arbetsuppgifter torde inte bedömas som näringsverksamhet enligt BFLs

¹³² Jfr även RSV:s skrivelse, dnr 7547-98/901 som beskrivs i avsnitt 5.3.1 i rapporten.

¹³³ Se 13 kap. 1 § IL. Jämför även BFNs uttalande i cirkulär C 4/6 och skatterättslig praxis.

¹³⁴ Jämför den konsumentköprättsliga avgränsningen samt skatterättslig praxis, där försäljning av utbildning till medlemmar till självkostnadspris bedömts utgöra näringsverksamhet. Att märka är att Regeringsrätten till och med har uttalat att sådan verksamhet inte ens alltid behöver ha full kostnadstäckning för att räknas som näringsverksamhet. (RÅ 1998 ref. 10 och RÅ 2000 ref. 14). Jämför även rättsfallet RÅ 1979 Aa 99, där ett förbunds anordnade studieresor ansågs vara inkomst av rörelse.

¹³⁵ Beträffande avgränsningen av vad som skatterättsligt är medlemsavgift, se avsnitt 5.2.3 ovan.

¹³⁶ Jämför även praxis från ARN (avsnitt 4.2.1 ovan). ARN har åtminstone i ett fall tagit upp en sådan tvist till bedömning, vilket innebär att ARN åtminstone i det fallet måste ansetta föreningen vara näringsidkare.

mening. Inte heller torde näringsverksamhet föreligga om en förening kompenseras ekonomiskt för att utföra en annan förenings arbetsuppgift, om fördelningen av arbetsuppgifter och ersättningar mer är att se som en organisationsfråga och inte en kontraktsfråga; ett exempel på detta är om en central fackförening delegerar förhandlingsarbetet till en lokal förening, som erhåller ersättning för förhandlingsarbetet. Detsamma är fallet för ersättning som upp bärs av Hyresgästföreningen för sin förhandlingsverksamhet. Däremot torde annan verksamhet som innebär tillhandahållande av olika administrativa tjänster mellan föreningar bli att betrakta som näringsverksamhet, om en förening säljer eller på annat sätt ekonomiskt kompenseras för att tillhandahålla dem till annan förening. Även tjänster av mer administrativ natur som riktar sig till medlemmar kan bli näringsverksamhet. Exempel på detta är uttagande av mätningavgifter vid ackordsarbete¹³⁷.

Försäljning av adressregister

Verksamhet av detta slag är av ekonomisk natur. Om verksamheten bedrivs varaktigt (dvs. har viss omfattning i tiden) eller avser ett större belopp vid en enstaka försäljning blir den att betrakta som näringsverksamhet enligt BFL. Enstaka utförsäljning av adressregister mot en mindre ersättning torde inte ensamt innebära att föreningen anses bedriva näringsverksamhet¹³⁸.

Tillhandahållande av medlemstidningar till medlemmar och andra

Verksamheten kan innefatta näringsverksamhet om en förening, som enbart tillhandahåller tidningen till medlemmar, tar ut en särskild avgift för prenumerationen, om inte avgiften endast motsvarar självkostnadspris¹³⁹. Om arbetet med tidningen sköts av anställd personal (som arbetar huvudsakligen med medlemstidningen) torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet. Detsamma gäller om föreningen säljer annonsplats i tidningen eller om tidningen även säljs till andra än medlemmar¹⁴⁰.

Försäljning av insamlade kläder och annan egendom (i särskilda affärer eller vid loppmarknader, basarer och julmarknader etc.) som föreningen fått genom insamlingar eller gåvor

Verksamheten är av ekonomisk natur. Om försäljningen bedrivs varaktigt (dvs. mer än några enstaka gånger per år eller återkommer år efter år) eller avser större belopp (även vid enstaka tillfällen) blir verksamheten att betrakta som

¹³⁷ Jämför beträffande tillhandahållande av tjänster den skatterättsliga praxisen (RÅ 1997 ref. 16. Se även Regeringsrättens dom den 18 juni 2001 i mål 2809-1999 samt referat av en dom meddelad av Regeringsrätten samma dag i RSV rättsfallsprotokoll 21/01. Även dom meddelad den 5 november 2001 refererad i RSVs rättsfallsprotokoll 29/01 rörande Hyresgästföreningen är relevant i sammanhanget.

¹³⁸ Jämför konsument- och skatterättsliga avgränsningar.

¹³⁹ Jämför skatterättsliga avgränsningar och BFNs cirkulär C 4/6.

¹⁴⁰ Se RÅ 1973 Fi 577 och RÅ 1974 A 80.

näringsverksamhet enligt BFL. Detsamma blir oftast fallet om försäljningen sköts av anställd personal¹⁴¹.

Upplåtelse av royaltyskaraktär (t.ex. rätt att använda föreningens namn i reklamsammanhang).

I skatterättslig praxis har upplåtelse av rätten att använda en föreningens namn i reklamsammanhang i flera fall ansetts vara näringsverksamhet¹⁴². I ett fall har utgången varit den motsatta; inslaget av gåva har i det fallet varit avgörande för Regeringsrätten¹⁴³.

Förvaltning av föreningens kapital, t.ex. genom placeringar på börs eller i andra värdepapper

Om en förening bedriver en aktiv förvaltning av sitt kapital torde verksamheten bokföringsmässigt vara att hänföra till näringsverksamhet. Det är idag i och för sig oklart hur förvaltningen skall bedömas skattemässigt, men eftersom den bokföringsmässiga avgränsningen är vidare än den skatterättsliga har detta mindre betydelse vid avgränsningen av det bokföringsrättsliga begreppet näringsverksamhet¹⁴⁴.

2.3 Verksamheter som inte kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen

Innehav och brukande av föreningslokal eller fastighet

Själva innehavet av en lokal (fastighet) innebär inte att det bokföringsrättsligt föreligger näringsverksamhet. Detta gäller även om lokalen skulle vara en näringsfastighet skatterättsligt¹⁴⁵. Om lokalen däremot hyrs ut blir det fråga om näringsverksamhet¹⁴⁶.

Byggande eller ombyggnation av föreningens egna lokaler (fastigheter)

Detta utgör inte någon ekonomisk verksamhet. Om lokalen (fastigheten) däremot hyrs ut blir uthyrningsverksamheten att betrakta som näringsverksamhet¹⁴⁷.

¹⁴¹ Se dom den 28 november 2001 i mål 2570-1999 meddelad av Kammarrätten i Göteborg. Jämför även den konsumentköprättsliga avgränsningen. I förarbetena till konsumentköplagen nämns särskilt förmedling av begagnade varor.

¹⁴² RÅ 2000 ref. 53 och RÅ 1974 A 979, jämför även RÅ 1993 ref 100.

¹⁴³ I målet hade en stiftelse och ett bolag träffat avtal om att bolaget vid varje försäljning skulle ge ett bidrag till stiftelsen. Köparna av bolagets varor hade underrättats om att de förutom priset på varan också betalade ett belopp som utgjorde ett bidrag till stiftelsen (RÅ 1984 1:22).

¹⁴⁴ Jämför förarbetsuttalandena till den gamla bokföringslagen, i vilka det tydligt sägs att den som sysslar med värdepappershandel och yrkesmässigt förmögenhetsförvaltning är bokföringsskyldig (avsnitt 3.1 ovan). Se även praxis från ARN, som beskrivs i avsnitt 4.2.1 ovan. I ett fall har ARN ansett att en persons handel varit så omfattande att det rört en tvist mellan två näringsidkare.

¹⁴⁵ Se uttalandena i förarbetena till BFL om näringsfastighet. Dessa gäller enbart fysiska personer, inte juridiska personer.

¹⁴⁶ Se avsnitt 2.1 ovan.

¹⁴⁷ Se avsnitt 2.1 ovan.

Placering av föreningens medel på bankkonto och liknande passiv förvaltning av kapital

Hantering av likvida medel, banktillgodohavanden och liknande faller utanför näringsverksamhetsbegreppet. Detsamma gäller förmögenhetsinnehav som är föremål för en passiv förvaltning.

Hantering av föreningens egna ekonomiska administration

Egen ekonomisk administration, t.ex. att föreningen betalar sina egna räkningar eller löner till sina anställda, utgör inte näringsverksamhet. Om föreningen skulle tillhandahålla sådana tjänster till annan förening kan dock ibland näringsverksamhet föreligga, se ovan avsnitt 2.2. under rubriken Tillhandahållande av administrativa tjänster till annan förening.

Mottagande av bidrag från stat eller kommun utan krav på motprestation samt mottagande av gåvor

Själva mottagande av bidrag utan krav på direkt motprestation¹⁴⁸ eller gåvor innebär inte näringsverksamhet. Däremot kan det som mottagits i nästa led användas i verksamhet som utgör näringsverksamhet. Således kan försäljning av insamlade föremål etc. innebära näringsverksamhet, se ovan. Detsamma gäller om insamlade penninggåvor eller bidrag omsätts till värdepapper som blir föremål för en aktiv förvaltning.

¹⁴⁸ Vissa kommuner lämnar s.k.driftsbidrag till föreningar; föreningen får bidraget mot att den åtar sig att exempelvis sköta kommunens idrottsanläggning. Sådana bidrag är förenade med ett krav på motprestation och konstruktionen torde ofta innebära att föreningen bokföringsrättsligt anses bedriva näringsverksamhet. Se även avsnitt 2.1 beträffande tillhandahållande av tjänster till utomstående.

Bilaga 2

Litteraturförteckning

Andersson, Mari, Saldén-Enerus, Anita och Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen, En kommentar. Del I, 2001

Arvidsson, Richard och Gunne, Cecilia, Om stiftelser och handel med värdepapper, Svensk Skattetidning 6/7/2001

Hemström Carl, Bolag Föreningar Stiftelser En introduktion, tredje reviderade upplagan, 2000 (citeras: Hemström, Introduktion).

Hemström, Carl, Organisationernas rättsliga ställning Om ekonomiska och ideella föreningar, sjätte upplagan, 2000, (citeras: Hemström, Organisationernas rättsliga ställning).

Hemström, Carl, Om vertikala organisationsstrukturer, uppsats ingående i Festskrift till Hessler, 1985 (citeras Hemström, Vertikala organisationsstrukturer).

Hemström, Carl, Till frågan om gränsen mellan ekonomiska och ideella föreningar Festskrift till Gunnar Karnell

Hemström, Carl, Ideella föreningar – en översikt, FAR förlag 2001 (citerad: Hemström, Översikt).

Lindquist, Björn, Sektion eller förening – om gränsdragning inom idrottsföreningar, SvJT 1997, s. 833 ff. (citeras Lindquist, Sektion eller förening).

Lindquist, Björn, Om gränsdragningen mellan bolag och förening – en kommentar till NJA 1998 s 717; Idrottsjuridisk skriftserie nr 5, Artikelsamling 2000 (citeras Lindquist, Gränsdragning mellan bolag och förening)

Melz, Peter, Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser?, Skattenytt 2001, s. 475)

Sevilä, Kalle R., Förening eller Sidolöpare – En uppsats om köpmannaföreningar i köpcentra, Juristförlaget 1997.

Riksskatteverket: Handledning för stiftelser och ideella föreningar, 2002

Bilaga 3

Förkortningar

ARN	Allmänna reklamationsnämnden
BFL	Bokföringslagen (1999:1978); nu gällande lag
1976 års BFL	Bokföringslagen (1976:125); upphävd lag
1929 års BFL	Bokföringslagen (1929:117); upphävd lag
BFN	Bokföringsnämnden
dir.	direktiv
föreningslagen	lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
HD	Högsta domstolen
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
ML	mervärdeskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
prop.	proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRL	årsredovisningslagen (1995:1554)

Bilaga 4

Förteckning över remissinstanser

Följande remissinstanser har inkommit med svar: Allmänna reklamationsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, FAR, Folkbildningsförbundet, Frälsningsarmén, Göta Hovrätt, Kammarrätten i Sundsvall, KFUK-KFUMs riksförbund, IOGT-NTO, Landsrådet för Sveriges ungdomsorganisationer, Landsorganisationen i Sverige, Patent- och registreringsverket, Pensionärernas Riksorganisation, Riksidrottsförbundet, Riksskatteverket, Riksåklagaren, SIDA, Skattebetalarnas förening, Stiftelsen för insamlingskontroll, Svenska kyrkans församlingsförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Svenskt Näringsliv, Tjänstemännens Centralorganisation och Umeå universitet. Därutöver har en privatperson, Stellan Nilsson, ingivit ett yttrande.

Följande remissinstanser har inte besvarat remissen: Adoptionscentrum, BRIS – Barnens rätt i samhället, Bygdegårdarnas riksförbund, Diakonia, Friluftsförbundet, Friluftsförbundet, FRII Frivilligorganisationernas insamlingsråd, Forum för frivilligt socialt arbete, Handikapprörelsens Samarbetsorganisation, Kooperativa förbundet, Konsthantverkets vänner, Lantbrukarnas Riksförbund, Länkarnas riksförbund, Motormännens Riksförbund, Riksförbundet för folkmusik och dans, Riksförbundet för sexuellt likaberättigande, Riksorganisationen Folkets hus och parker, Riksorganisationen för kvinnojour i Sverige, Sveriges köpmannaförbund, Svenska freds- och skiljedomsföreningen, Svenska kennelklubben, Svenska kyrkans centralstyrelse, Svenska missionsförbundet, Svenska naturskyddsföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF, Uppsala universitet och Riksförbundet VISIR.