

# Beskattningsanvisning för allmännyttiga föreningar och stiftelser

Anvisning Dnr 384/349/2007, 30.4.2007

**Behörighetsstadgande:**

2 § 2 mom. i L om skatteförvaltningen (1557/95)

**Datum:**

30.4.2007

**Giltighet:**

Tills vidare

**Mottagare:**

Skatteverket

Anvisningen ersätter Skattestyrelsens anvisning Beskattningsanvisning för allmännyttiga föreningar och stiftelser, Dnr 753/32/2005 (av 1.6.2005) samt preciseringen av den, Dnr 1756/349/2005 (av 19.12.2005). Den nu aktuella anvisningen utgör inte en täckande beskrivning av beskattningen av allmännyttiga samfund utan anvisningens syfte är att klargöra bedömningen av allmännyttighet och näringsverksamhet och att ta upp vissa aktuella frågor som gäller allmännyttiga samfund.

Biträdande direktör

Anneli Kukkonen

Byråinspektör

Anna Maria Könnömäki

## **Innehåll**

### **1 Inledning**

### **2 Allmännyttigt samfund**

- 2.1 Verkar enbart och omedelbart för allmän fördel
- 2.2 Verksamheten gäller obegränsade personkategorier
- 2.3 Bereder ekonomisk förmån
- 2.4 Specialfrågor
  - 2.4.1 Stödsamfund
  - 2.4.2 Hobbyverksamhet
  - 2.4.3 Idrottsföreningar
  - 2.4.4 Golföreningar

### **3 Beskattning av allmännyttiga samfund**

- 3.1 Inkomster som inte betraktas som näringsinkomst
- 3.2 Näringsinkomst
- 3.3 Specialfrågor
  - 3.3.1 Mäss- och utställningsverksamhet
  - 3.3.2 Social- och hälsovårdstjänster
  - 3.3.3 Café, restaurang och kiosk
  - 3.3.4 Utbildningsverksamhet
  - 3.3.5 Försäljning av konsumtionsvaror
  - 3.3.6 Loppmarknad
- 3.4 Fastighetsinkomst

### **4 Beskattning av ett icke-allmännyttigt samfund**

### **5 Bolagisering av näringsverksamhet**

### **6 Deklarationsskyldighet**

### **7 Förtroendeskydd**

# 1 Inledning

Samtidigt som lagstiftningen som reglerar allmännyttiga samfund inte har ändrats och rätt-praxis till stora delar är gammal har dock samhället förändrats drastiskt. Dagens samfund bedriver sin verksamhet och anskaffar medel i ett totalt annorlunda samhälle jämfört med den tid då bestämmelserna om allmännyttiga samfund har intagits i inkomstskattelagen. Sådana företeelser som påverkat även föreningsvärlden är bl.a. högre levnadsstandard, ökad fritid, urbanisering, nya verksamhetsmetoder inom den offentliga sektorn, arbetslöshet samt åldrande befolkning.

T.ex. utbudet av motionstjänster, gårdsbruksturism och hemtjänster är nu växande branscher inom näringslivet och de har en mycket annorlunda marknad nu än vad de hade för ett par decennier sedan. Samfund som har betraktats som allmännyttiga kan nu tydligt konkurrera med privata företag på samma marknad. Det som tidigare har betraktats som allmännyttig verksamhet är inte alltid allmännyttigt i dagens samhälle.

På grund av inbesparingarna inom den offentliga sektorn har de tjänster som traditionellt tillhandahållits av staten och kommunerna privatiserats. Tjänstesektorn sysselsätter allt fler människor samtidigt som det finns en ökande efterfrågan på tjänster.

När man tolkar gamla rättsfall och drar gränsen mellan allmännyttig verksamhet och näringsverksamhet, bör man ta hänsyn till de förändrade samhällseliga förhållandena och synsätten. Då man överväger de gamla rättsfallens värde som prejudikat ska man utöver tidsfaktorn även ta hänsyn till att beslut alltid gäller omständigheter i enskilda fall.

## **HFD 1998 L 2104**

Högsta förvaltningsdomstolen hade gett avgörande 1984 II 505 enligt vilket ett andelslag som sköttes enligt självkostnadsprincipen och som drev ett vatten- och avloppsverk var ett i 13 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund, vars verksamhet inte utgjorde rörelse. Skattestyrelsen hade i sitt brev av 26.10.1984 nr 10101/41/84 till länskatteverken och skattebyråerna hänvisat till nämnda beslut och uttalat som sin uppfattning att beslutet kunde även tillämpas på samfund i aktiebolagsform som drev lokalt vatten- och avloppsverk, om omständigheterna i Högsta förvaltningsdomstolens beslut annars förelåg. Beslutet hade blivit en prejudikatsregel som följdes i rätts- och beskattningspraxis. Högsta förvaltningsdomstolen hade å andra sidan i sitt avgörande 1997:37 om införandet i registret över momsskyldiga fr.o.m. ikraftträdelsen av mervärdesskattelagen 1.6.1994 ansett att inkomst som ett vattenandelslag fick av försäljningen av vatten inte skulle betraktas som skattefri med stöd av 23 § i inkomstskattelagen utan den utgjorde andelslagets skattepliktiga näringsinkomst. Aktiebolag A som drev ett vatten- och avloppsverk och som ägdes i det närmaste helt av kommunen hade i beskattningen i enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens avgörande 1984 II 505 kontinuerligt betraktats som allmännyttigt samfund vars verksamhet inte utgjorde rörelse. Så hade skett även i beskattningen för skatteåret 1984, i vilken skatteombudet sökte ändring då han ansåg att beskattningspraxis som följdes var felaktig. Länsrätten godkände skatteombudets besvär och ansåg att A inte skulle betraktas som allmännyttigt samfund, varför aktiebolaget var skyldigt att betala inkomstskatt för sin näringsinkomst. A sökte ändring hos Högsta förvaltningsdomstolen som beviljade besvärstillstånd. Omröstning 4-2+1.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att omständigheterna för vattenaktiebolaget A nu var olika än i fallet i avgörandet år 1984, när man tog hänsyn till Högsta förvaltningsdomstolens avgörande 1997:37 och till den anknytning till samfundets skattepliktiga näringsinkomst som framgår av mervärdesskattelagen. Vatten utgör en konsumtionsvara vars fortlöpande försäljning mot vederlag till kunder nuförtiden bedöms på annat sätt än tidigare trots att det annars inte skulle ha skett några väsentliga förändringar i omständigheterna. Då man även beaktade att det i avgörandet år 1984 hade varit fråga om beskattning enligt prövning och att bestäm-

melserna om denna beskattningsform hade upphävts, bibehöll Högsta domstolen slutresultatet i länsrättens beslut. Omröstning 4-2+1. Högsta domstolen ansåg alltså, i motsats till den ståndpunkt som domstolen intagit i det tidigare prejudikatet, att vattenaktiebolaget inte kunde anses vara ett i inkomstskattelagen avsett allmännyttigt samfund. Denna ändring av praxis i strängare riktning vid den ordinarie beskattningen medan bestämmelserna sakligt bevarats oförändrade var likväl från bolagets synpunkt sett uppenbart oskälig. Med tanke på en ansökan om skattelättnad bragte Högsta förvaltningsdomstolen till vederbörande myndigheters kännedom sin uppfattning att den skattskyldige i detta fall hade misstagit sig om innehållet i skattebestämmelserna under sådana omständigheter att misstaget inte kunde anses vara förorsakat av den skattskyldiges vårdslöshet eller underlåtenhet, och att man borde skydda bolagets tillit till att beskattningspraxis består oförändrad. Skatteåret 1994.

I fallet *HFD 1998 L 2104* var det fråga om ändring i samhällsförhållandena och om hur ändringarna påverkar en prejudikatsregel som annars skulle tillämpas. Då omvärlden för vattenaktiebolaget var annorlunda än den varit i det liknande fallet som avgjorts år 1984, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen, i motsats till sin tidigare uttryckta ståndpunkt, att vattenaktiebolaget inte kunde anses som i inkomstskattelagen avsett allmännyttigt samfund. Vatten utgör en konsumtionsvara vars kontinuerliga försäljning mot vederlag till kunder ska bedömas på annat sätt nuförtiden än tidigare trots att det annars inte skulle ha skett några väsentliga ändringar.

## 2 Allmännyttigt samfund

Enligt 22 § 1 mom. i inkomstskattelagen (ISkL) är ett samfund allmännyttigt då

- det verkar enbart och omedelbart för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse,
- dess verksamhet inte enbart gäller begränsade personkategorier,
- det inte genom sin verksamhet bereder dem som är delaktiga i samfundet ekonomisk förmån i form av dividend eller vinstandel eller i form av sådan lön eller annan gottgörelse som är större än skäligt.

### Samfundets stadgar och verksamhetens faktiska karaktär

Alla de förutsättningar som anges i ISkL 22 § ska föreligga samtidigt för att ett samfund ska kunna betraktas som allmännyttigt. Samfundets stadgar ska uppfylla de krav som anges i paragrafen och samfundets faktiska verksamhet ska överensstämja med syftet som anges i stadgarna. Om samfundet enligt sina stadgar är allmännyttigt men om den faktiska verksamheten inte överensstämmer med stadgarna, bedöms allmännyttigheten på basis av den faktiska verksamheten, inte på basis av stadgarna.

Allmännyttigheten fastställs skilt för varje skatteår och gäller det skatteår vars beskattning det är fråga om i det aktuella fallet. När man avgör frågan, ska man likväl beakta samfundets verksamhet under flera år så att avgörandet i fråga om samfundets allmännyttighet inte görs på basis av uppgifterna om endast ett skatteår till den skattskyldiges nackdel. Man ska alltså alltid avgöra frågan om samfundets allmännyttighet utgående från helhetsbedömning. Utgångspunkten är att samfundets status ska ändras från allmännyttigt till icke-allmännyttigt endast om det skett väsentliga ändringar i samfundets verksamhet.

### **HFD 1980 L 6049**

Stiftelsens verksamhet omfattade i huvudsak uthyrning och förvaltning av statsbelånade bostäder. Trots att verksamheten enligt stiftelsens stadgar bedrevs för att befrämja samhällligt och ekonomiskt ändamålsenlig bostadsproduktion och för att förbättra bostadsförhållanden, var verksamheten till sin natur ändå inte allmännyttig i den bemärkelse som avses i 13 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och stiftelsen kunde således inte betraktas som i lagrummet nämnt allmännyttigt samfund. Skatteåret 1976.

### **HFD 1976 L 34**

Enligt föreningens stadgar var dess syfte att främja den kristliga verksamheten som bedrevs av den lokala stadsmissionen, KFUK och KFUM. Syftet måste betraktas som allmännyttigt och ideellt. Föreningen hade inte under skatteåret och under de tio föregående åren donerat medel direkt för det nämnda syftet utan föreningens verksamhet hade koncentrerat sig på inköp och vidareuthyrning av aktiebostäder. Eftersom föreningen inte bevisat att den under skatteåret de facto skulle ha bedrivit allmännyttig och ideell verksamhet, var den skattskyldig vid både stats- och kommunalbeskattningen. Skatteåret 1971.

### **CSN 136/1991**

En registrerad förening, vars syfte var bl.a. att främja förebyggande barnskydd samt stöda barn i krisläge genom att erbjuda dem familjeliknande familjehem och att främja utvecklingen av familjehemväsandet, drev ett familjehem. I familjehemmet hade det placerats sex barn och för dessa barn betalades till föreningen ersättning 600 mk/dygn per barn. Omsättningen av verksamheten gick upp till nästan en miljon mark per år. Föreningen hade fyra medlemmar. Två av föreningens stiftande medlemmar heltidsarbetade som avlönade arbetstagare i familjehemmet. Familjehemverksamheten ansågs utgöra rörelse och föreningen ansågs inte vara i 21 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund.

I fallen *HFD 1980 L 6049*, *HFD 1976 L 34* och *CSN 136/1991* utgjorde samfundens faktiska verksamhet ekonomiskt utbudande av tjänster mot vederlag och uppfyllde alltså inte villkoren i ISkL 22 §. Eftersom huvudvikten i bedömningen av allmännyttigheten ligger på verksamhetens faktiska natur, ansågs samfundet inte vara allmännyttiga.

I 22 § 2 mom. i inkomstskattelagen finns en förteckning över exempel på allmännyttiga samfund. I förteckningen nämns lantbrukscentraler, lantbrukssällskap och lantmannagillen, arbetarföreningar, arbetsmarknadsorganisationer, ungdoms- och idrottsföreningar, med dem jämförbara föreningar som främjar hobby- och fritidsverksamhet baserad på frivilligt medborgararbete, i partiregistret införda partier samt deras medlems-, lokal-, parallell- eller understödsföreningar. Enligt paragrafen kan som allmännyttigt samfund betraktas även andra samfund vars egentliga syfte är att påverka statliga angelägenheter eller att bedriva social verksamhet eller understöda vetenskap eller konst.

Att ett samfunds verksamhet nämns i förteckningen i ISkL 22 § 2 mom. betyder inte automatiskt att samfundet är allmännyttigt. Även om det aktuella samfundet har tagits upp i förteckningen är det samfundets syfte enligt stadgarna och den faktiska verksamhetens art som är det avgörande vid bedömningen av allmännyttigheten. Å andra sidan – att ett samfund inte har nämnts i förteckningen betyder inte att samfundet inte kan betraktas som allmännyttigt. Fallet ska avgöras enligt kriterierna i första momentet och exemplen i andra momentet är inte bindande i avgörandet.

## Samfund vs. oregistrerad förening

Begreppet allmännyttigt samfund definieras i ISkL 22 § och samfund i ISkL 3 §. En oregistrerad förening är inte ett samfund, varför det inte kan utgöra ett sådant allmännyttigt samfund som avses i ISkL 22 §. Oregistrerade föreningar betraktas i beskattningen som sammanslutningar, vars inkomst beskattas hos delägarna. Om föreningen dock har för avsikt att registrera sig och registreringen har anhängiggjorts före skatteårets utgång, kan en sådan oregistrerad förening i beskattningen betraktas som ett samfund som avses i ISkL 3 och 22 §.

### HFD 1983 L 354

Föreningen hade grundats och dess stadgar hade godkänts och verksamheten hade startats under skatteåret. Föreningen blev införd i föreningsregistret först i september det år som följde efter skatteåret. Enligt handlingarna överensstämde föreningens stadgeenliga och faktiska verksamhet med ett allmännyttigt samfunds verksamhet. HFD ansåg att föreningen inte skulle betraktas som sammanslutning som avses i 4 § 2 mom. i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. 4 § 1 mom. i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet kunde inte tillämpas på föreningen på så att bestämmelserna i 13 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet skulle lämnas obeaktade. Skatteåret 1978.

I fallet *HFD 1983 L 354* överensstämde föreningens stadgeenliga och faktiska verksamhet med ett allmännyttigt samfunds verksamhet och föreningen betraktades inte som sammanslutning trots att införandet i registret drog ut på tiden och skedde först det år som följde efter skatteåret.

### HFD 1994 L 1297

Allmännyttiga samfund hade ingått ett avtal om att arrangera ett idrottsevenemang och om ekonomiskt ansvar beträffande evenemanget. Arrangeringen av idrottsevenemanget enligt avtalet skedde inte i form av rörelse och till denna del bildade föreningarna inte en sammanslutning som bildats för idkande av rörelse. Den försäljning av konsumtionsvaror som skedde i samband med evenemanget skedde däremot i form av rörelse. Till denna del bildade föreningarna en i 5 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) avsedd sammanslutning som bildats för idkande av näringsverksamhet. Sammanslutningen var med stöd av 1, 2 och 8 § i omsättningskattelagen (559/91) skyldig att betala omsättningskatt på denna försäljning. Sammanslutningen skulle därför införas i registret över omsättningskatteskylldiga.

I fallet *HFD 1994 L 1297* var det fråga om ett idrottsevenemang som allmännyttiga samfund arrangerade tillsammans och där de aktuella samfunden sålde konsumtionsvaror. Då det gällde försäljningen av konsumtionsvaror, bildade samfunden en näringsammanslutning. Försäljning eller annan dylik verksamhet som bedrivs i form av sammanslutning är skattepliktig även om den skulle ingå i ett helhetsevenemang (jfr ISkL 23 § 3 mom. enligt vilket då motsvarande helhet bedrivs av en enskild förening kan verksamheten vara skattefri i sin helhet).

Förutom sammanslutningar är inte heller samfällda förmåner, samfällda skogar, väglag, fiskelag och skifteslag allmännyttiga samfund som avses i ISkL 22 §.

## 2.1 Verkar enbart och omedelbart för allmän fördel

Ett allmännyttigt samfunds verksamhet ska vara nyttig och allmän. Vid avgörandet av om ett samfund verkar för allmän fördel ska man fråga vilka intressen samfundet avser be-

främja. Ett samfund kan inte vara allmännyttigt om dess syfte är t.ex. medelanskaffning eller minimering av kostnader och om verksamheten är avsedd för en liten och sluten personkrets.

### **Befrämjar medlemsföretagens ekonomiska intressen**

Ett samfund verkar inte för allmän fördel när verksamheten i första hand gagnar privatekonomiska intressen. Sådana samfund är bl.a. vissa branschens marknadsförings-, informerings- och utbildningsföreningar, vars huvudsakliga verksamhet omfattar stödandet av dess medlemsföreningar. En sådan verksamhet betraktas i sin helhet som näringsverksamhet.

#### **HFD 1994 L 5599**

Föreningens stadgeenliga syfte var att inom föreningens verksamhetsområde bringa sådana personer och samfund med rättsförmåga som bedrev ordinarie taxitrafik och annan yrkesmässig personbeställningstrafik med annan bil än buss i samarbete med varandra, att bevaka medlemmarnas yrkesmässiga och kulturella intressen, att arbeta för att få till stånd nyttiga reformer inom biltrafiken, att utveckla bra och kamratlig samförstånd bland sina medlemmar och att hindra illojal inbördes konkurrens mellan medlemmarna. Föreningen genomförde sina syften genom att ordna diskussioner, utbildning och samkväm, genom att ge förslag till myndigheterna inom sitt verksamhetsområde och genom att ge utlåtanden i ärenden som gällde trafik och speciellt den yrkesmässiga taxitrafiken på orten samt genom att till det riksomfattande förbundet inom branschen ge förslag och utlåtanden om ärenden som gällde trafiken och medlemmarna. Föreningens verksamhet finansierades med medlemsavgifter samt med inkomster som föreningen erhöll genom att ordna chaufförkurser, genom att publicera egen tidning, genom taxiinspektörsverksamhet, med reklamer på bakrutor och genom att förmedla körjournaler och räkenskapsböcker. Föreningens inkomster användes förutom till kostnaderna för den ordinarie verksamheten även till att betala borgensansvar som föranletts av föreningens tidigare rörelse. Man ansåg att föreningen utgående från dess faktiska verksamhet i första hand strävade efter att ordna och utveckla affärsverksamheten av de taxichaufförer som var dess medlemmar, varför man inte kunde betrakta föreningen som allmännyttigt samfund. Omröstning 4-3. Förhandsbesked. Skatteåren 1993 och 1994.

#### **HFD 1983 L 5984**

Föreningens stadgeenliga syfte var att fungera som förbindelselänk mellan läkarcentraler och andra läkares privatmottagningsbolag, att bevaka och främja dessa inrättningsars ideella och samhällseliga intressen och strävanden samt att främja utvecklingen av öppenvårdstjänster och att garantera patienters möjlighet till att få privatläkarundersökning och -vård samt att i enlighet med samhällets intresse garantera läkaryrkets frihet. I enlighet med sina stadgar genomförde föreningen sitt syfte genom att ordna konferenser och informationstillfällen, genom att bedriva informations- och upplysningsverksamhet, genom att bedriva forskning i öppenvård, genom att representera sina medlemmar, genom att ge förslag och utlåtanden i frågor som gällde föreningens medlemmar samt genom att utföra specialuppdrag inom branschen för medlemmarnas räkning. Enligt sin verksamhetsberättelse för skatteåret hade föreningen vid sidan om sin annan verksamhet även utarbetat och gett sina medlemmar olika avtals- och prisrekommendationer, utvecklat system för central upphandling, ordnat företagshälsovårdstjänster, arrangerat en reklamkampanj om företagshälsovård och tagit hand om medlemmarnas skatteärenden. Med beaktandet av att denna del av företaget verksamhet till sin natur närmast utgjorde direkt befrämjande av medlemmarnas ekonomiska verksamhet och omfattade en väsentlig del av föreningens verksamhet under skatteåret, ansåg HFD att föreningen inte enbart och omedelbart verkade för allmän fördel, varför föreningen inte skulle betraktas som sådant allmännyttigt samfund som avses i 13 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1978.

I fallen *HFD 1994 L 5599* och *HFD 1983 L 5984* befrämjade de aktuella föreningarnas verksamhet närmast medlemsföretagens ekonomiska intressen. Föreningarna ansågs inte vara allmännyttiga.

### **Intressebevakning som tjänar andra än ekonomiska intressen**

Verksamhet som i vidare utsträckning tjänar det inhemska näringslivet och andra än ekonomiska intressen kan på grund av verksamhetens ideella karaktär och nationalekonomiska nytta betraktas som allmännyttig. Samfundet kan likaså vara allmännyttigt om det är fråga om mer allmän intressebevakning och om verksamheten inte medför näringsidkarna konkurrensnackdel.

#### **HFD 1984 L 1378**

Föreningen utgjorde enligt sina stadgar centralorganisation för föreningar i ADB-branschen och här till nära anknutna branscher. Föreningens syfte var att understöda medlemmarnas gemensamma strävanden samt att främja effektiv användning av automatisk databehandling. Föreningens syfte var att genom sin verksamhet varken ge vinst eller direkt ekonomisk fördel åt dem som deltog i verksamheten. Föreningen bedrev publicerings-, utbildnings-, forsknings- och standardiseringsverksamhet. Man ansåg att föreningen verkade enbart och omedelbart för allmän fördel i materiell och andlig bemärkelse på så sätt som avses 13 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1977.

#### **HFD 1985 L 2253**

En förenings syfte var att verka som förbindelselänk mellan inhemska färg- och lackfabriker, representera sina medlemmar utåt samt att bevaka och främja deras gemensamma intressen, dock inte i frågor som gällde arbetsgivarnas och arbetstagarnas inbördes relationer. Det kunde till föreningen ansluta sig enskilda personer och inhemska samfund med rättsförmåga som bedrev tillverkning av färg-, lackämnen och rötskydd samt pigment, och som styrelsen för föreningen enligt eget gottfinnande godkände som medlemmar. Föreningen förhandlade med myndigheterna samt med centralorganisationerna för industrin och handeln samt ordnade konferenser och föreläsningar, förmedlade sammanfattningar av och information om inhemska och utländska lagstiftningar och myndighetsbeslut till sina medlemmar samt gav information åt detaljhandeln och konsumenter, gav utlåtanden samt medverkade i utvecklingen av standarder inom branschen. Man ansåg inte att föreningens verksamhet gällde endast begränsade personkategorier eller att den i huvudsak tjänade privatekonomiska ändamål, utan man ansåg att föreningen utgjorde ett i 13 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund. Skatteåret 1980.

I avgörandena *HFD 1984 L 1378* och *HFD 1985 L 2253* var det i föreningarnas verksamhet fråga om övergripande intressebevakning som tjänade andra än ekonomiska intressen. Man ansåg att de aktuella föreningarna verkade enbart och omedelbart för allmän fördel. Föreningarna utgjorde allmännyttiga samfund.

### **Hur påverkar näringsverksamhet fastställande av allmännyttighet**

Enligt ISkl 22 § ska ett allmännyttigt samfund verka enbart och omedelbart för allmän fördel. Bedrivandet av näringsverksamhet utgör inte verksamhet som "enbart och omedelbart" förverkligar allmän fördel. Om sådan verksamhet bedrivs i för stor omfattning, kan samfundet inte betraktas som allmännyttigt trots att det även bedriver allmännyttig verksamhet. Näringsverksamhet som är omfattande och självständig kan alltså leda till att samfundet förlorar sin allmännyttiga status. Frågan om hur näringsverksamhet påverkar samfundets allmännyttighet ska emellertid alltid bedömas fallspecifikt och utgående från helhetsbedömning.



### **HFD 1973 L 425**

Man ansåg att den artificiella inseminationsverksamheten som en förening för artificiell insemination bedrev utgjorde, speciellt med tanke på dess omfattning och dess omedelbara betydelse för föreningsmedlemmarnas boskapsskötsel, näringsverksamhet till sin natur. Eftersom föreningens sådan verksamhet som skulle betraktas som allmännyttig och ideell hade vid sidan om den nämnda näringsverksamheten blivit ringa, kunde man inte anse att föreningen utgjorde ett sådant allmännyttigt samfund som enligt IFSkL 10 § 1 mom. 4 punkten skulle vara fritt från skatt till staten och inte heller ett sådant ideellt samfund som enligt SKomF 53 § 1 mom. 2 punkten skulle vara skattskyldigt åt kommunen endast för fastighets- och rörelseinkomster.

I fallet *HFD 1973 L 425* utgjorde den artificiella inseminationsverksamheten som föreningen för artificiell insemination bedrev näringsverksamhet och man kunde inte anse att föreningen skulle utgöra ett allmännyttigt samfund. Inte heller det faktum att föreningen även bedrev ringa allmännyttig verksamhet vid sidan om den artificiella inseminationsverksamheten gjorde föreningen allmännyttig.

### **HFD 1991 L 4461**

Aktiebolagets syfte var att utan att ge någon av aktieägarna ekonomisk nytta och utan att dela ut dividend ordna trav- och ridtävlingar, hästutställningar och andra tillställningar i anslutning till travsport, att förvalta travbanan på staden X:s område, att bygga, äga och förvalta konstruktioner och byggnader samt att hyra ut dem till organisationer som främjar hästuppfödning och travsport. De största aktieägarna i bolaget var staden och landskommunen X och länets lantbrukscentral; aktier i bolaget ägdes dessutom av bl.a. flera föreningar för hästvänner samt privatpersoner och rörelseidkande aktiebolag. Bolagets omsättning under nämnda räkenskapsperiod var ca 6,6 mmk, varav ca 3,4 mmk var totalisatorinkomster, ca 1,2 mmk restauranginkomster, ca 0,8 mmk inträdesavgifter och ca 0,2 mmk inkomster av programförsäljning. Bolaget betraktades inte som allmännyttigt samfund. Omröstning 4-1. Skatteåret 1988.

I fallet *HFD 1991 L 4461* bedrev det aktuella aktiebolaget omfattande travsportverksamhet. Trots att aktiebolaget syfte inte var att ge aktieägarna i bolaget ekonomisk nytta, utgjorde verksamheten som bolaget bedrev näringsverksamhet. Det var inte fråga om ett allmännyttigt samfund.

### **Hur påverkar erbjudande av omfattande sociala tjänster fastställande av allmännyttighet**

I princip leder inte ens omfattande erbjudande av sociala tjänster till att samfundet förlorar sin status som allmännyttig om näringsverksamheten i fråga har ett nära samband med genomförandet av samfundets allmännyttiga syfte och om samfundet bedriver även allmännyttig verksamhet som överensstämmer med samfundets syfte. Trots att näringsverksamheten då ska beskattas normalt, undgår t.ex. medlemsavgifterna, understöden och stöden som samfundet fått beskattningen. Om understödet och stödet har beviljats för samfundets skattepliktiga näringsverksamhet, utgör det likväl samfundets skattepliktiga inkomst.

Gränsdragningen mellan den allmännyttiga verksamheten och näringsverksamheten kan granskas ur t.ex. verksamhetsmålets, finansieringens, aktörernas, det ekonomiska resultatets och beslutsfattandets synvinkel. Allmännyttig verksamhet inbegriper ofta intressebevakning, information, utbildning samt forskning och frivilligarbete. Om samfundets verksamhet däremot utgörs av omfattande erbjudande av produktifierade tjänster mot gängse

pris och med anställd personal, är det i samfundets verksamhet i regel fråga om näringsverksamhet (se avsnitt 3.3.2). I praktiken ska man alltid bedöma gränsdragningen mellan den allmännyttiga verksamheten och näringsverksamheten fallspecifikt och genom att ta hänsyn till alla omständigheter.

### Exempel 1

Äldreboende r.f. är en förening som bedriver äldreboendeverksamhet. Föreningens stadgeenliga syfte är att verka för att förbättra äldre personers ställning och levnadsomständigheter. Föreningen upprätthåller ett äldreboende där det bor sammanlagt 30 åldringar. Föreningen bedriver inte annan verksamhet. Äldreboendet är avsett för åldringar som behöver hjälp med sina dagliga sysslor. Varje boende har en ansvarig sjukskötare samt egen vård- och serviceplan. Föreningen samarbetar med många läroanstalter, anhöriga och frivilliga. Äldreboendet erbjuder bl.a. musik- och zonerapi, bildkonst och motion. Föreningen sysselsätter sammanlagt 20 personer och dess omsättning är ca 1,5 mn euro. På äldreboendet försöker personalen beakta åldringarnas vårdbehov på bästa möjliga sätt och personalen eftersträvar att skapa så hemliknande miljö som möjligt för boendena. Hälften av åldringarna betalar sin vård själv, de övriga har stadens betalningsförbindelse. Beroende på vårdbehovet och tilläggstjänster är boendeavgiften 3 000 €/mån. som billigast och 4 500 €/mån. som dyrast.

I exempelfallet bedriver den aktuella föreningen likadan verksamhet som privata företag som arbetar inom samma sektor och som ofta valt sig aktiebolagsform. Tjänsterna som föreningen bjuder ut är produktifierade. En del av de tjänster som förutom boendet bjuds ut ingår i äldreboendets grundavgift, en del av tjänsterna säljs i form av särskilda tilläggstjänster. Föreningen erbjuder tjänster med avlönad, yrkeskunnig personal och mot gängse pris. Med beaktade av fakta som framförts i fallet är den verksamhet som föreningen bedriver näringsverksamhet till sin natur. Eftersom föreningens faktiska verksamhet inte uppfyller de villkor som i ISkL 22 § ställts för allmännyttigheten, är det inte fråga om ett allmännyttigt samfund. Den allmännyttiga verksamhetsidén och att föreningen använder sig av frivilligarbete räcker alltså inte till att nå statusen som allmännyttig om föreningen inte bedriver allmännyttig verksamhet som anknyter sig till genomförandet av dess syfte.

### Exempel 2

Stiftelsen bedriver äldreboendeverksamhet för äldre personer. Stiftelsens stadgeenliga syfte är att verka för att förbättra äldre personers ställning och levnadsomständigheter. Stiftelsen upprätthåller ett äldreboende där det bor sammanlagt 30 åldringar. Äldreboendet är avsett för åldringar som behöver hjälp med sina dagliga sysslor. Varje boende har en ansvarig sjukskötare samt egen vård- och serviceplan. Stiftelsen sysselsätter sammanlagt 20 personer och dess omsättning är ca 1,5 mn euro. På äldreboendet försöker personalen beakta åldringarnas vårdbehov på bästa möjliga sätt och personalen eftersträvar att skapa så hemliknande miljö som möjligt för boendena. Hälften av åldringarna betalar sin vård själv, de övriga har stadens betalningsförbindelse. Beroende på vårdbehovet och tilläggstjänster är boendeavgiften 3 000 €/mån. som billigast och 4 500 €/mån. som dyrast.

Förutom att upprätthålla äldreboendet utdelar stiftelsen årligen stipendier för olika utvecklingsprojekt inom äldreomsorg. Stiftelsen erbjuder även mångsidig rekreations- och kamratverksamhet åt äldre personer. För denna verksamhet har stiftelsen avlönat en person som får hjälp av en stor grupp frivilliga. På stiftelsens äldreboende finns en klubblokal där boendena och andra åldringar inom närområdet kan möta och tillbringa tid tillsammans. Med hjälp av frivilliga arrangerar man bl.a. olika temadagar och utflykter för åldringar. Evenemangen är avgiftsfria och öppna för alla. Förutom arrangerade evenemang besöker frivilliga åldringar inom närområdet och hjälper dem med läkar- och andra liknande besök.

I det andra exempelfallet bedriver den aktuella stiftelsen likadan äldreboendeverksamhet som privata företag som arbetar inom samma sektor och som ofta valt sig aktiebolags-

form. Tjänsterna som äldreboendet bjuder ut är produktifierade. En del av de tjänster som förutom boendet bjuds ut ingår i äldreboendets grundavgift, en del av tjänsterna säljs i form av särskilda tilläggstjänster. Stiftelsen erbjuder tjänster med avlönad, yrkeskunnig personal och mot gängse pris. Med beaktande av fakta som framförts i fallet är den äldreboendeverksamhet som föreningen bedriver näringsverksamhet till sin natur. Eftersom föreningens annan verksamhet likväl utgör stadgeenlig allmännyttig verksamhet, är det fråga om ett allmännyttigt samfund. Äldreboendeverksamheten beskattas då som näringsverksamhet men de intäkter som flyter in genom den allmännyttiga verksamheten, understöden till denna verksamhet och tillförda medel enligt ISkL 23 § 3 mom. lämnas utanför beskattningen.

### **Hur påverkar omfattande placeringsverksamhet fastställande av allmännyttighet**

Inte ens omfattande placeringsverksamhet utgör i princip ett allmännyttigt samfunds näringsverksamhet. Trots det kan placeringsverksamheten leda till att samfundet förlorar sin status som allmännyttig om samfundets ordinarie allmännyttiga verksamhet trängs i bakgrunden eller är mycket obetydlig (se nedan HFD 2000 L 404, där stiftelsens faktiska verksamhet bestod av omfattande uthyrningsverksamhet medan den allmännyttiga verksamheten vid sidan om uthyrningen blev ringa). I synnerhet spekulativ placeringsverksamhet, lånefinansiering, hög risk och fondering av placeringsintäkterna kan leda till att samfundet förlorar sin status som allmännyttig.

Ett allmännyttigt samfund får inte till oproportionellt hög grad fondera sina inkomster, utan inkomsterna måste årligen användas för att nå det allmännyttiga syftet. Fonderingen äventyrar dock inte samfundets allmännyttighet om samfundets allmännyttiga syfte uttryckligen förutsätter att medel fonderas. Hur en omfattande placeringsverksamhet och/eller fondering av medel påverkar samfundets allmännyttighet bedöms alltid fallspecifikt och genom att ta hänsyn till alla omständigheter.

#### **HFD 2000 L 404**

Det stadgeenliga syfte med en stiftelse som hade grundats år 1950 var att upprätthålla ett kultur- och idrotts hus med iakttagande av principen om självfinansiering utan att sträva efter vinst. Stiftelsen hade överlåtit detta hus redan år 1973 till staden X. Stiftelsens huvudsakliga verksamhet omfattade därefter uthyrning av en annan fastighet som stiftelsen ägde och fr.o.m. 1993 uthyrning mot gängse pris av vissa lokaler som stiftelsen förvaltade över på grund av aktier som den ägde i ett fastighetsbolag. Stiftelsen hade ägt först 75 % av aktierna i fastighetsbolaget och fr.o.m. 1996 alla aktier. Kostnaderna för fastighetsbolagets byggprojekt var ca 27 mn mark, varav stiftelsens andel var ca 17,9 mn mark. Stiftelsen hade finansierat sin andel genom att låna 11 mk mark från olika banker och genom att använda 6,9 mn mark av sina egna medel. Enligt handlingarna hade lokalerna inte överlåtit för kultur- eller idrottsverksamhet. Den omfattande uthyrningen mot gängse pris hade avkastat stiftelsen avsevärda intäkter och överskott. Under skatteåret 1995 var stiftelsens intäkter inalles 2 646 344 mark, nästan hela beloppet hyresintäkter, och resultaträkningen uppvisade ett överskott på 961 158 mark. Enligt stiftelsens stadgar kunde en del av överskottsmedel användas även till annat befrämjande av kultur- och idrottsverksamhet i staden X, t.ex. till att starta bibliotek, att resa minnesmärken, att stöda kulturella intressen samt att understöda byggandet av simhallar, idrottsplan, lekplatser, gymnastiksalar osv. Stiftelsen hade åren 1962, 1966, 1970, 1975, 1983-1993 och 1996 delat ut sammanlagt 2 536 880 mark i understöd och stipendier. Åren 1994 och 1995 utdelade stiftelsen inte alls några bidrag eller stipendier. Stiftelsen hade tidigare i beskattningen betraktats som allmännyttigt samfund men vid beskattningen för 1995 betraktades stiftelsen inte längre som allmännyttigt samfund.

Högsta förvaltningsdomstolen konstatera att beloppet på de utdelade understöden och stipendierna hade varit obetydligt i förhållande till stiftelsens årliga överskott och förmögenhetsmassa. Stiftelsen hade fram till 1992 samlat sig 7 mn mark i tillgångar, som tillsammans med banklånen om 11 mn mark hade använts till placeringen av medel i inkomstförvärvsverksamhet. Stiftelsens huvudsakliga verksamhet hade således blivit innehav av fastigheter och aktier samt inkomstförvärv i form av uthyrning mot gängse pris. Stiftelsens stadgeenliga allmännyttiga verksamhet hade i verkligheten blivit obetydlig och förhindrad bl.a. av att tillgångarna hade bundits till uthyrningsverksamheten, som till stor del utövades med lånade medel. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför att stiftelsen under skatteåret 1995 inte kunde betraktas som ett allmännyttigt samfund enligt 22 § i inkomstskattelagen, utan den var skattskyldig för hela sin verksamhet, alltså även för uthyrningsverksamheten. Man fann i ärendet ingen grund för att bevilja förtroendeskydd som stiftelsen väddat till trots att stiftelsen i tidigare beskattningar godkänts som allmännyttigt samfund. Skatteåret 1995.

I fallet *HFD 2000 L 404* var stiftelsens syfte att upprätthålla ett kultur- och idrottshus enligt principen om självfinansiering. Stiftelsens faktiska verksamhet bestod till största delen av innehav av fastigheter och aktier som förvärvats med lånade medel samt av omfattande uthyrning mot gängse pris. Beloppet på stipendierna som stiftelsen delade ut var obetydligt jämfört med stiftelsens årliga överskott och förmögenhetsmassa. Eftersom stiftelsens faktiska verksamhet bestod av den omfattande uthyrningsverksamheten och medan den stadgeenliga allmännyttiga verksamheten vid sidan om uthyrningen blev ringa, ansågs stiftelsen inte utgöra ett allmännyttigt samfund.

## **2.2 Verksamheten gäller obegränsade personkategorier**

Ett allmännyttigt samfund får inte rikta verksamheten enbart till begränsade personkategorier. Allmännyttiga är inte sådana samfund vars verksamhet gäller t.ex. en viss familj, släkt eller en sluten personkategori i ett litet eller medelstort företag. Endast det faktumet att antalet medlemmar är litet utgör dock inte hinder för att samfundet är allmännyttigt om verksamheten de facto riktas utåt och samfundet är öppet för alla – eller åtminstone för en stor människogrupp – och avsikten inte är att begränsa medlemskapet genom aktiva åtgärder.

Om det t.ex. är fråga om en sällsynt hobby kan det vara svårt att få medlemsantalet att växa. För att bli medlem t.ex. i en kör kan man således kräva en viss sångbegåvning. Förutsättningarna för medlemskapet kan emellertid inte vara alltför begränsande, utan samfundet måste ha som avsikt att hålla verksamheten öppen samt att skaffa nya medlemmar.

### **HFD 1980 L 1012**

Föreningens stadgeenliga syfte var bl.a. att främja släktforskning, starta lokala klubbar för släktmedlemmarna i en viss släkt samt att befästa släktandan genom släktmöten, släktfester och exkursioner men inte att bereda sina medlemmar ekonomisk förmån. Med beaktande av den begränsade naturen av föreningens medlemskrets samt släktforskningens begränsade objekt ansågs föreningen inte utgöra en förening med allmännyttigt syfte. Omröstning 3-1.

I avgörandet *HFD 1980 L 1012* riktas föreningens verksamhet till släktmedlemmarna i en viss släkt. Föreningen ansågs inte utgöra ett allmännyttigt samfund.

### **HFD 1984 L 2005**

Stiftelsens syfte var enligt de nya stadgarna att främja humanitära och allmännyttiga ändamål samt att verka som förenande länk mellan personer i rakt nedstigande led efter stiftaren och dennes hustru. Av stiftelsens nettoinkomst skulle årligen minst 10 % avsättas för utökande av

stiftelsens kapital och resten, dock minst 80 % skulle på ett sätt som styrelsen vid årsmötet beslutat avsättas för humanitära och allmännyttiga syften. Syftet att verka som förenande länk mellan avkomlingarna genomfördes genom att sköta stiftarens grav och genom att vårda hans minne samt genom att ta hand om kontakterna mellan avkomlingarna, genom att samla och förmedla information samt genom att årligen arrangera en enkel middag åt avkomlingarna. Av kontakterna mellan avkomlingarna uppstod inga särskilda kostnader förutom de skäliga kostnaderna för den årliga släktmiddagen. Enligt stiftelsens stadgar skulle stiftelsens medel i fall av upplösning användas till humanitära och allmännyttiga ändamål. Eftersom de syften som stiftelsen även efter stadgereformen understött genom att dela ut sina vinstmedel var allmännyttiga till sin natur, fann HFD med beaktade även av innehållet i stadgarna att stiftelsen såsom ett i IFSkL 13 § avsett allmännyttigt samfund var befriat från skatt. Omröstning 4-1. Skatteåret 1978.

I fallet *HFD 1984 L 2005* var stiftelsens personkrets begränsad på ett visst sätt men dess verksamhet riktades i verkligheten utanför denna personkrets. Eftersom stiftelsens stadgeenliga syfte och dess verksamhet var allmännyttiga till sin natur, ansågs stiftelsen vara ett allmännyttigt samfund.

Även om personkategorin i stora företags personalklubbar är begränsad, kan den i praktiken vara mycket omfattande. Personalklubbars verksamhet är i sådana fall närmast social och långt ifrån sådan verksamhet som bereder ekonomisk förmån för företaget. Därför har dylika samfund på basis av helhetsbedömningen i vissa fall kunnat betraktas som allmännyttiga.

## **2.3 Bereder ekonomisk förmån**

Allmännyttiga samfund strävar inte efter inkomst för att erhålla ekonomisk förmån, utan för att finansiera sin allmännyttiga verksamhet. För att garantera sin funktionsförmåga och nå sitt allmännyttiga syfte måste samfundet ha ekonomisk verksamhet åtminstone i någon omfattning. I ISkL 23 § 3 mom. föreskrivs hurdan medelanskaffning inte betraktas som näringsverksamhet hos allmännyttiga samfund (se avsnitt 3.1). Inkomster som förvärvats genom skattefri medelanskaffning måste användas för den allmännyttiga verksamheten.

### **Prestationer som allmännyttiga samfund betalar**

Ett allmännyttigt samfund kan inte betala ut löner som är större än skäligt. Utbetalning av lön får inte heller utgöra en central del av samfundets verksamhet, samfundet får m.a.o. inte vara grundat eller verka för enbart för att anställa en viss person eller vissa personer eller att garantera dem utkomst.

Ett allmännyttigt samfund kan ingå olika slags avtal med medlemmarna eller med de parter som på annat sätt tar del i dess verksamhet (t.ex. hyres- eller köpekontrakt eller andra samarbetsavtal). En ersättning som utbetalas till en part som hör till samfundets intressesfär får dock inte överstiga den gängse prisnivån. Å andra sidan får samfundets tillgångar eller tillhandahållna tjänster inte övergå till parter innanför samfundets intressesfär till ett pris som är förmånligare än den gängse prisnivån. Som gängse ersättning kan betraktas ett sådant pris som skulle användas i avtal som ingås med utomstående.

### **Minimerar kostnader för medlemmar**

Sådan ekonomisk förmån som avses i lagen är även att samfundet har för avsikt att minimera kostnader hos sina medlemmar. Samfundet kan alltså inte vara allmännyttigt om

dess syfte är att ordna inbesparingar för sina medlemsföretag. Sådana samfund har grundats bl.a. för att så kostnadseffektivt som möjligt ta hand om olika industribranschens miljöansvar eller dylika.

Medlemmarna kan dock få förmån av samfundet t.ex. i form av medlemstjänster och -rabatter då beviljandet av förmånen har ett nära samband med samfundets verksamhet och förmånen kan betraktas som sedvanlig och skälig. I sådana fall är de inbesparade utgifterna inte det egentliga syftet med verksamheten och inbesparingarna hindrar inte samfundet från att vara allmännyttigt.

## **Hur påverkar bolagsform fastställande av allmännyttighet**

Om det har grundats ett aktiebolag för att bedriva verksamheten, tyder valet av denna bolagsform i allmänhet på att det inte kan vara fråga om ett allmännyttigt samfund. Om samfundet enligt bolagsordningen eller stadgarna kan dela ut dividend kan samfundet inte vara allmännyttigt, även om någon dividend i verkligheten inte delas ut. Vid upplösning av samfundet ska vinsten styras till allmännyttiga ändamål och inte t.ex. till dem som grundat samfundet; annars kan samfundet inte betraktas som allmännyttigt.

### **HFD 1980 L 1181**

Aktiebolagets verksamhet omfattade idkandet av turistnäring genom att upprätthålla campingplatser, vandrarhem och andra turismbefrämjande inrättningar och att bedriva resebyråverksamhet. Aktieägarna i bolaget var staden och vissa för det mesta allmännyttiga samfund. Bolaget hade uthyrat campingplatsen som det hyrt av staden till ett av sina aktieägarsamfund. Idkandet av resebyråverksamheten omfattade bokning av platser på campingplatsen samt förmedling av inkvarterings- och båtbiljetter. Bolaget fick inkomster även bl.a. i form av understöd från kommuner. Bolaget kunde bereda sina aktieägare ekonomisk förmån i form av dividend. Bolaget betraktades inte som allmännyttigt samfund vid beskattningen. Förhandsbesked. Skatteåren 1979 och 1980.

I fallet *HFD 1980 L 1181* betraktades aktiebolaget inte som allmännyttigt bl.a. därför att det kunde bereda sina aktieägare ekonomisk förmån i form av dividend. Inte heller det faktum att staden och allmännyttiga samfund var aktieägare i bolaget eller att samfundet fick understöd gjorde samfundet allmännyttigt.

## **2.4 Specialfrågor**

### **2.4.1 Stödsamfund**

Attributet "stödförening" eller "garantiförening" i samfundets namn avgör i och för sig inte samfundets status i beskattningen. Dessa samfunds skattemässiga status avgörs på basis av samfundets stadgar och faktiska verksamhet på samma kriterier i ISkL 22 § som gäller övriga samfund.

Enligt ISkL 22 § ska samfundet enbart och omedelbart verka för allmän fördel. Ett samfund verkar inte omedelbart för allmän fördel om det bedriver näringsverksamhet varav intäkterna används endast som ekonomiskt stöd till ett annat samfund som direkt bedriver allmännyttig verksamhet. Att medlen styrs till allmännyttigt bruk gör inte i och för sig att en stödförenings verksamhet blir allmännyttig eller dess medelanskaffning skattefri.

#### **HFD 1977 L 227**

En förening vars stadgeenliga syfte var att ideologiskt och materiellt understöda en annan förenings verksamhet betraktades inte som ett allmännyttigt samfund som avses i IFSKL 10 § 1 mom. 4 punkten. Skatteåret 1971.

I fallet *HFD 1977 L 227* var föreningens syfte att understöda en annan allmännyttig förenings verksamhet. Eftersom föreningen verkade endast indirekt för allmän fördel, ansågs den inte utgöra ett allmännyttigt samfund.

Om ett stödsamfund bedriver egen, tydligt allmännyttig verksamhet, kan samfundet betraktas som allmännyttigt. Likaså kan ett stödsamfund betraktas som allmännyttigt om det belopp som styrs till den allmännyttiga verksamheten är betydligt i förhållande till resultatet, om samfund som ska understödats är flera och om medlemskapet i dem inte är begränsat.

#### **HFD 1980 L 1279**

En ideell förening vars medlemmar utgjordes av distriktsorganisationer i ett politiskt parti uthyrde en byggnad som föreningen ägde till ett förlagsaktiebolag samt till en redaktion för en tidning som representerade samma ideologi. Dessutom uthyrde föreningen möteslokalerna i huset mot nominell ersättning till sina medlemsföreningar och till andra arbetarföreningar för deras ideologiska verksamhet. Föreningen var ett allmännyttigt samfund och skattskyldig endast för sin rörelseinkomst och för inkomst av fastigheten eller de delar av fastigheten som använts för andra än allmänna och allmännyttiga samfund. Skatteåret 1975.

I fallet *HFD 1980 L 1279* understödde föreningen vars medlemmar utgjordes av distriktsorganisationer i ett politiskt parti den politiska organisationsverksamheten i stor omfattning med sin uthyrningsverksamhet. Föreningen ansågs vara ett allmännyttigt samfund.

#### **HFD 1994 L 2979**

Stiftelsens syfte var att stöda verksamheten av arbetarklassens ideella samt vetenskaps- och konstorganisationer. Stiftelsen genomförde detta syfte genom att understöda nämnda organisationer i anskaffningen av utrymmen och att bevilja nämnda organisationer ekonomiskt understöd. Stiftelsen hade genom stiftelseurkund fått 3 lägenheter i sin besittning. Stiftelsen delvis uthyrde byggnader på den fastighet som bildats av lägenheterna för allmänna undervisningsutrymmen och delvis överlät dem utan debitering till att användas av de organisationer som avsågs i stiftelseurkunden. Stiftelsen gav under skatteåret 150 000 mark i understöd till de organisationer som avsågs i stiftelseurkunden. Stiftelsen var ett i 21 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund. Skatteåret 1990.

I fallet *HFD 1994 L 2979* var stiftelsens syfte att stöda vetenskap och konst. Stiftelsen genomförde detta syfte genom att stöda vetenskaps- och konstorganisationerna att anskaffa lokaler och genom att bevilja organisationerna ekonomiskt understöd. Stiftelsen ansågs vara ett allmännyttigt samfund.

För att ett stödsamfund ska kunna betraktas som allmännyttigt kan det inte stå i stadgarna att tillgångarna vid upplösning av samfundet övergår till dem som grundat samfundet. Grundarsamfundet kan vid grundandet av stödsamfundet vara allmännyttiga, men deras

status kan förändras. I sådana fall är det möjligt att de tillgångar som ackumulerats skattefritt inte längre vid upplösning av samfundet övergår till den allmännyttiga verksamheten.

Inkomst som erhållits från bingoverksamhet är enligt ISkL 23 § 3 mom. inte näringsverksamhet. I praktiken har denna verksamhet ofta ordnats så att t.ex. den lokala idrottsföreningen har centraliserat bingoverksamheten till sin stödförening. Undantagsvis har sådan bingoverksamhet i liten skala betraktats som allmännyttig verksamhet i beskattningen då de influtna medlen till betydliga delar har överförts till den allmännyttiga grundarföreningen.

#### **2.4.2 Hobbyverksamhet**

En närmare titt på de ovan nämnda kapitlen visar att kriterierna för allmännyttigheten oftast har behandlats utgående från små och i verkligheten slutna samfunds verksamhet. Typiska är sådana samfund som bildats kompisar eller familjer emellan, och då kan det vara fråga om ett försök att genom samfundets medel täcka medlemmarnas privata kostnader såsom boende, bilar eller resor. Ett allmännyttigt samfunds syfte kan inte vara medelanskaffning eller minimering av kostnaderna för ett litet och slutet samfund.

Allmännyttigheten i dylika samfund förefaller tvivelaktig för alla de tre punkters del som anges i ISkL 22 § 1 mom. Verksamheten bedrivs inte enbart och omedelbart för allmän fördel. Verksamheten gäller och man till och med menar att den ska gälla enbart begränsade personkategorier. Verksamheten bereder dem som är delaktiga i samfundet ekonomisk förmån och detta är uttryckligen avsikten.

Oberoende av om samfundet ska betraktas som allmännyttigt eller inte får samfundet inte användas för att kanalisera sina medlemmars biinkomster som samfundets "talkoinkomst". Man ska ha en klar skillnad mellan en samfundsmedlems löneinkomster och samfundets inkomster som för sin del kan utgöra antingen skattefri talkoinkomst eller skattepliktig näringsinkomst för det allmännyttiga samfundet.

Artist- och hobbygrupper som organiserat sig i föreningsform ska betraktas enligt de ovan nämnda kriterierna. För att ett sådant till medlemsantalet litet samfund ska kunna betraktas som skattemässigt allmännyttigt måste samfundet bl.a. vara öppet för alla och det får inte bereda ekonomisk förmån dem som är delaktiga i samfundet på ett sådant sätt som strider mot ISkL 22 §.

#### **2.4.3 Idrottsföreningar**

Den traditionella idrottsföreningsverksamheten bl.a. i form av junior- och tävlingsverksamhet är huvudsakligen allmännyttig. Som idrottsföreningarnas skattefria verksamhet kan betraktas t.ex. insamling av medlems- och licensavgifter samt tävlings och serieavgifter, bidrag och donationer samt sådan avgiftsbelagd verksamhet i form av idrottsskola som har ett nära samband med föreningens syfte (t.ex. fotbollsskola).

Idrottsverksamheten har delvis förblivit allt mer yrkesmässig. Omfattande proffsidrottsverksamhet kan i allmänhet inte betraktas som sådan som i beskattningen ska betraktas som allmännyttig verksamhet. Om idrottsföreningen bedriver proffsidrott i stor skala utan någon annan typ av allmännyttig verksamhet, kan föreningen förlora sin allmännyttiga status. En del av den verksamhet som är avsedd att gynna bollspel har redan bolagiserats.



Ett allmännyttigt samfund kan lättare behålla sin allmännyttiga status då näringsverksamheten överförs till ett särskilt aktiebolag.

#### 2.4.4 Golföreningar

Golfverksamheten har i allmänhet ordnats så att golfbanan ägs, sköts och upprätthålls av ett särskilt golfaktiebolag som finansierar sin verksamhet bl.a. genom vederlag som delägarna betalar. I samband med golfbanan finns i allmänhet också en golfklubb i föreningsform som ordnar t.ex. junior-, tränings- och tävlingsverksamhet på banan. Att spela och tävla i golf förutsätter att man är medlem i golfklubben och medlemskapet är i allmänhet öppet endast för innehavare av aktier i golfaktiebolaget. I vissa fall bedrivs golfverksamhet i form av en golförening utan någon särskild aktiebolagsform.

Golföreningar kan inte betraktas som allmännyttiga om medlemskapet i föreningen förutsätter att man är delägare i aktiebolaget eller innehar en aktie. Då finns det ett faktiskt samband mellan delägarskapet och medlemskapet i föreningen. Eftersom medlemskapet i golfklubben är bunden till en spelrätt som man får genom innehav av en aktie i ett golfaktiebolag, riktas föreningens verksamhet till aktieägarna i aktiebolaget och man kan inte anse att föreningen enbart och omedelbart verkar för allmän fördel. För att en golfklubb ska kunna betraktas som allmännyttig ska den inte bara till stadgars del utan också till den faktiska verksamhetens del uppfylla kriterierna för allmännyttig verksamhet (se HFD 2007 L 1).

Om golfklubben fungerar utan särskild bolagsstruktur, avgörs den beskattningsmässiga statusen på basis av klubbens stadgar och faktiska verksamhet utgående från samma kriterier i ISkL 22 § som i fråga om andra samfund. Om någon särskild aktiebolagsstruktur inte finns, kan allmännyttigheten förhindras av att verksamheten huvudsakligen utgörs av ekonomisk verksamhet eller att klubbens verksamhet, i strid med ISkL 22 §, enbart gäller begränsade personkategorier.

Då golfverksamhet på en och samma golfbana bedrivs av både en golfklubb och ett aktiebolag, ska man hålla aktiebolagets näringsverksamhet och å andra sidan golfklubbens allmännyttiga verksamhet och skattepliktiga näringsverksamhet tydligt åtskiljda. Bestämmanderätt i aktiebolaget kan utövas endast enligt aktiebolagslagen. Om aktiebolaget å andra sidan deltar i beslutsfattandet i föreningen, anses föreningen i allmänhet inte vara ett allmännyttigt samfund.

Till intäkterna av en golfklubbs allmännyttiga verksamhet hör medlemsavgiftens s.k. passiva del som inte medför spelrätt, anslutningsavgifter, intäkter från tävlingar som hör till Finlands Golfförbunds ry:s tävlingssystem, annonseringsintäkter i medlemstidningar samt annan medelanskaffning som är typisk för allmännyttiga samfund. Till intäkterna av en golfklubbs allmännyttiga näringsverksamhet hör likaså sedvanliga ersättningar som tas ut för tränings- och utbildningsverksamhet som riktas till medlemmarna. Den allmännyttiga verksamhetens kostnader kan vara t.ex. medlemsavgifter till förbundet (licensavgifter), de administrations-, personal- och tävlingskostnader som hänförs till den allmännyttiga verksamheten samt kostnader för juniorverksamheten.

Som en golförenings skattepliktiga näringsinkomst betraktas alla de avgifter som man tar ut av medlemmar och utomstående som berättigar till spel eller slagträning, inkomst från arrangemang av golfkurser för utomstående samt uthyrning av golfbanan. Exempelvis s.k.

firmatävlingar utgör näringsverksamhet oberoende av om tävlingen har ordnats av golfaktiebolaget eller -föreningen

Ett golfaktiebolags intäkter är i allmänhet skötsel- och andra dylika vederlag, hyresintäkter, bruksavgifter (greenfee- och rangeavgifter), fairwayannonser och finansieringsintäkter. Kostnader för aktiebolaget är t.ex. löner och arvoden samt kostnader för skötsel, uppehåll och reparation av banan.

### **3 Beskattning av allmännyttiga samfund**

#### **Personlig inkomst**

Ett allmännyttigt samfunds personliga inkomster är skattefria inkomst för samfundet. Sådana personliga inkomster är till exempel medlemsavgifter, dividender, räntor, hyresinkomster av en aktielägenhet, inkomst som fås för vidare uthyrning av en byggnad på tomt som arrenderats genom hyreskontrakt som inte kan överföras, donationer samt vinster för överlåtelse av annan egendom än sådan som hör till näringsverksamheten. Om de ovan nämnda inkomsterna undantagsvis hör till samfundets näringsförvärvskälla, utgör de inkomst som ska beskattas som näringsinkomst.

Verksamhetsbidrag från offentligrättsliga samfund är skattefria för ett allmännyttigt samfund bortsett från investeringsbidrag för skattepliktig näringsverksamhet eller skattepliktig fastighetsinkomst och sysselsättningsstöd för att anställa en person som arbetar för skattepliktig näringsverksamhet.

#### **Näringsinkomst och fastighetsinkomst**

Ett allmännyttigt samfund är enligt ISkL 23 § i skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet samt skattskyldigt till kommunen och församlingen för inkomst av fastigheter eller delar av fastigheter som använts för andra än allmänna och allmännyttiga ändamål. Såsom inkomst som fastigheten avkastat betraktas också kapitalinkomst av skogsbruk. Vinst för överlåtelse av fastighet är inte fastighetsinkomst. Vinst för försäljning av en fastighet som använts i näringsverksamheten beskattas som näringsinkomst.

För ett allmännyttigt samfund kan fastställas förlust av inkomst av näringsverksamhet och av fastighetsinkomst till den del som inkomsten är skattepliktig. Näringsverksamhetens förlust kan dras av från näringsverksamhetens inkomst under de närmast påföljande 10 år. Förlust av fastighetsinkomst kan likaså dras av endast från den skattepliktiga fastighetsinkomsten. Om fastigheten används i näringsverksamheten, dras förlusterna av från näringsverksamhetens inkomst.

#### **Skattelättnad**

Om ett allmännyttigt samfund uppfyller de förutsättningar som getts i lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund, kan man för samfundet på ansökan för högst fem skatteår åt gången meddela lättnad på inkomstskatten både för näringsinkomstens och för fastighetsinkomstens vidkommande. Lättnaden gäller inte för moms.

Förutsättningen för lättnad för näringsinkomst är att av lättnaden inte förorsakar annan motsvarande verksamhet idkande näringsidkare sådan skada som inte är ringa. Fastig-

hetsinkomsten kan lättas om fastigheten används huvudsakligen för allmänt eller allmännyttigt ändamål.

### **Fastighetsskatt**

Enligt 13a § i fastighetsskattelagen kan kommunfullmäktige bestämma att procentsatsen för en byggnad ägd av ett allmännyttigt samfund som avses i ISkL 22 § och dess mark ska vara lägre än den allmänna fastighetsskatteprocenten, om byggnaden på fastigheten huvudsakligen är i allmänt eller allmännyttigt bruk. Ett allmännyttigt samfunds fastighetsskatteprocent kan vara noll.

### **Arvs- och gåvobeskattnings**

Ett allmännyttigt samfund är fritt från skatt i arvs- och gåvobeskattnings (Arvsskattel 2 §).

### **Överlåtelseskatt**

Ett allmännyttigt samfund är överlåtelseskattskyldigt för överlåtelse av fastighet och värdepapper på så sätt som föreskrivs i lagen om överlåtelseskatt.

### **Lotteriskatt**

Inkomst som man fått av lotterier och bingospel är i regel skattefri inkomst i inkomstbeskattnings, men samfundet beskattas för arrangerandet av dessa i enlighet med lotteriskattelagen.

### **Moms**

Ett allmännyttigt samfund är momsskyldigt, om:

- verksamheten bedrivs i form av rörelse på så sätt som avses i MomsL 1 § och om inkomsten enligt ISkL 23 § betraktas som skattepliktig näringsinkomst för samfundet (MomsL 4 §). Verksamhet i liten skala har dock begränsats utanför mervärdesbeskattnings. Säljaren är inte skattskyldig om räkenskapsperiodens omsättning är högst 8 500 euro per räkenskapsperiod, då räkenskapsperiodens längd är 12 månader; eller

- samfundet tar serveringstjänster (MomsL 25a §) eller tjänster som avser fastighetsinnehav (byggstjänster, renhållning och annan skötsel av fastigheten samt ekonomiska och andra administrativa tjänster som hänför sig till fastigheten, MomsL 32 §) i eget bruk under de förutsättningar som bestämts i mervärdeskattelagen. Den skattskyldige ska då i regel betala moms på de kostnader som förvärvat av tjänsten i fråga medfört (MomsL 75 och 76 §).

Ett allmännyttigt samfund som idkar försäljning i form av rörelse kan på ansökan bli momsskyldigt även om inkomsten som fås av försäljningen inte betraktas som näringsinkomst i inkomstbeskattnings. Rätt att ansöka om momsskyldighet har också ett sådant samfund vars omsättning understiger 8 500 euro under en räkenskapsperiod. Samfundet är då momsskyldigt för all sådan verksamhet som sker i form av rörelse (även för personlig inkomst, om verksamheten i fråga sker i form av rörelse). Det faktum att samfundet blivit momsskyldigt på ansökan medför inte automatiskt att verksamheten skulle utgöra närings-

verksamhet i inkomstbeskattningen. Begreppen rörelse (momsbeskattningen) och näringsverksamhet (inkomstbeskattningen) är alltså inte identiska.

#### **HFD 1999 L 430**

Ett förbund som var ett allmännyttigt samfund som avses i inkomstskattelagen bedrev syfteenlig publikations-, informations-, utbildnings-, forsknings- medlemstjänstverksamhet. Verksamheten skedde i form av rörelse på så sätt som avses i 1 § 1 mom. i mervärdesskattelagen. På basis av 4 § i mervärdesskattelagen var förbundet dock inte skattskyldigt för verksamheten som det bedrev. Om förbundet på basis av 12 § i mom. i mervärdesskattelagen ansökte om att bli momsskyldigt, var det enligt mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser skyldigt att betala moms på all sådan verksamhet som det bedrev i form av rörelse och som utan lagens 4 § skulle ha medfört skattskyldighet. Förbundet kunde således inte ansöka om att bli momsskyldigt endast för en del av den rörelse som det bedrev. Förhandsbesked för tiden 1.1-31.12.1998.

I fallet *HFD 1999 L 430* var det fråga om det allmännyttiga samfundets ansökan om att bli momsskyldigt. Samfundet kunde inte ansöka om att bli momsskyldigt endast för en del av den verksamhet som det bedrev utan det var skyldigt att betala moms för all sin rörelse.

### **3.1 Inkomster som inte betraktas som näringsinkomst**

I ISkL 23 § 3 mom. har man särskilt bestämt om vilka inkomster inte betraktas som ett allmännyttigt samfunds näringsinkomster. Sådana inkomster är:

- 1) inkomst som samfundet för finansiering av sin verksamhet har fått genom att anordna lotterier, basarer, idrottstävlingar, dans- och andra nöjeställningar, varuinsamlingar och annan därmed jämförbar verksamhet, inte heller inkomst som erhållits genom serverings-, försäljnings- och annan sådan verksamhet i samband med ovan nämnda tillställningar;
- 2) inkomst av medlemsblad och andra publikationer som direkt betjänar samfundets verksamhet;
- 3) inkomst som förvärvats genom insamling av medel i form av försäljning av adresser, märken, kort, vimplar eller annat liknande;
- 4) inkomst av försäljning av produkter som i terapi-, hobby- eller undervisningssyfte har tillverkats på sjukhus, anstalter för utvecklingsstörda, straff- och arbetsanstalter, åldringshem, invalidvårdsanstalter eller andra dylika vårdanstalter eller inkomst av tjänster som har producerats i sådant syfte;
- 5) inkomst av bingospelsverksamhet.

#### **Idrottstävling eller andra likadana evenemang**

Inkomst av en tillställning som avses i ISkL 23 § 3 mom. 1 punkten och av serverings-, försäljnings- och annan därmed jämförbar verksamhet i samband med dessa tillställningar utgör inte ett allmännyttigt samfunds näringsinkomst. I samband med t.ex. idrotts- eller danstillställning kan man sälja biljetter till tillställningen i fråga samt under tillställningen programblad som ansluter sig till tillställningen samt servering utan att det skulle vara fråga om näringsverksamhet. En tillställning som anordnas årligen kan dock med tiden förvandlas till näringsverksamhet, såsom det har hänt i fråga om vissa sommarevenemang och

mässor. Då är de mest typiska kännetecken för näringsverksamheten marknadsföring i konkurrenssituation till obegränsad kundkrets, bestående organisation för anordnande av evenemanget samt ekonomisk risk som ansluter sig till verksamheten (se avsnitt 3.3.1).

#### **HFD 1996 L 1245**

Serverings- och försäljningsinkomsterna av restaurang- och pubverksamhet som en såsom allmännyttigt samfund betraktad förening bedrev endast under travtävlingar utgjorde sådan skattefri inkomst som avses i 21 § 3 mom. 1 punkten i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) och i 23 § 3 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen (1535/92) och föreningen var således inte omsättningskattskyldig för denna del av sin verksamhet. HFD upphävde länsrättens beslut och satte i kraft debiteringsbesluten för åren 1991-1993 som länskatteverket rättat.

I fallet *HFD 1996 L 1245* var det fråga om serverings- och försäljningsverksamhet som det allmännyttiga samfundet bedrev under travtävlingarna. Trots att restaurang- och pubverksamhet i regel är skattepliktig näringsverksamhet, ansågs försäljningen i samband med travtävlingarna inte utgöra det allmännyttiga samfundets näringsverksamhet.

#### **HFD 1981 L 952**

Allmännyttiga föreningar som arrangerat för-VM i skidskytte 14-16.3.1980 och VM i skidskytte 10-15.2.1981 hade sålt reklamutrymme på tävlingsplatserna för perioderna 1.12.1979-30.03.1980 och 1.12.1980-30.3.1981. Man uppskattade att det inflöt ca 1 mn mark i reklaminkomster, varav föreningarna till staden i fråga måste betala ersättning för att de fått reklamutrymmena i skidcentrumet. Med hänsyn till att inkomsten erhöles närmast av försäljningen av reklamutrymme på tävlingsplatserna för tiden för idrottstävlingarna som föreningarna arrangerat, skulle föreningarna inte beskattas för inkomsten av uthyrningen av reklamutrymmena. Förhandsbesked. Skatteåren 1980 och 1981.

I fallet *HFD 1981 L 952* sålde de allmännyttiga föreningarna reklamutrymme på tävlingsplatserna för tiden för idrottstävlingarna som de arrangerat (begränsad tid). Inkomsten av försäljningen av reklamutrymmet utgjorde inte föreningarnas skattepliktiga näringsverksamhet.

#### **HFD 1979 L 3935**

En idrottsförening hade av staden mot ersättning fått rätten att sälja reklamplats i en idrottsbhall till affärsföretag. Totalintäkten för avtalsperioden om de 28 månader uppskattades till 300 000 mark. Denna inkomst utgjorde föreningens skattepliktiga rörelseinkomst. Förhandsbesked. Skatteåren 1979 och 1980.

I fallet *HFD 1979 L 3935* stod reklamerna framme hela tiden. Eftersom reklamerna stod framme även annars än under evenemangen som föreningen arrangerade, utgjorde inkomsten av försäljningen av reklamplatsen idrottsföreningens näringsinkomst.

### **Talkoarbete åt en tredje part**

Med talkoarbete avses i allmänhet arbete som utförs utan ersättning för någon annans räkning. Skattelagstiftningen innehåller inte någon särskild definition av talkoarbete utan frågan ska alltid avgöras fallspecifikt. Även sådant arbete som utförts mot vederlag kan under vissa förutsättningar utgöra talkoarbete. Föreningsmedlemmarna kan utföra talkoarbete åt föreningen eller åt en tredje part. Talkoarbete som utförs åt föreningen utan ersättning medför inga skattepåföljder. Då det däremot gäller talkoarbete åt en tredje part, är det ibland svårt att fastställa vem som är inkomsttagaren.

Inkomsten ska betraktas som inkomst för samfundet, inte inkomst för den som utfört arbetet, för att det ska kunna vara fråga om talkoarbete. Talkoarbetet ska även vara s.k. allmångsarbete. Ett sådant arbete är enkelt och kräver inte särskilda yrkeskunskaper. Talkoarbete utförs inte under arbetsgivarens ledning och tillsyn. Uppdragsgivaren får t.ex. inte utnämna eller godkänna talkoarbetare. Ersättningen som fåtts ska användas för den allmännyttiga verksamheten och ersättningen kan inte komma endast dem till godo som utfört arbetet. Talkoarbetet är till sin natur tillfälligt. Talkoarbetet kan bli skattepliktigt för ett allmännyttigt samfund särskilt då det är fråga om ett bestående, långvarigt och omfattande uppdragsförhållande, om verksamheten är organiserad och konkurrerar med tjänster som företag erbjuder. Om talkoarbete, se närmare Skattestyrelsens anvisning Beskattning av talkoarbete, Dnr 508/32/2005 (av 12.10.2005).

#### **HFD 1996 L 3729**

Idrottsföreningen A rf:s 13 medlemmar hade deltagit i den av centralnämnden i X:s valkrets organiserade räkningen av förhandsröster i riksdagsval. A rf var införd i förskottsuppbördsregistret. A rf hade kommit överens med representanten för centralnämnden om att arbetet skulle utföras som talkoarbete så att föreningsmedlemmarna själva inte tog någon ersättning för rösträkningen utan ersättningen betalades till A rf. Enligt avtalet skulle rösträknarna vara på plats kl. 14.00 den 19 mars 1995, varefter man under ledning av bordscheferna börjat förbereda sig för rösträkningen, som inleddes kl. 15.00. Rösträkningen hade genomförts enligt bordschefernas anvisningar. Man fick lämna rösträkningsplatsen först kl. 20.00, då den egentliga röstningstiden utgick. Förhandsrösträkningen hade ägt rum på det sätt som lagen om riksdagsmannaval föreskriver. Centralnämnden i X:s valkrets hade ansvaret för räkningen av förhandsrösterna och anställde rösträknarna. Rösträknarna hade handlat under tjänsteansvar. Det kunde inte anses att A rf:s medlemmar hade utfört räkningsarbete för föreningens räkning utan varje rösträknare hörde till den biträdande personalen för valkretscentralnämnden och var anställd hos centralnämnden. Arvodena som erhöles för förhandsrösträkningen utgjorde således i 4 § i lagen om förskottsuppbörd avsedd lön, på vilken centralnämnden måste verkställa förskottsinnehållning. Skatteåret 1995.

I fallet *HFD 1996 L 3729* hade rösträkningen som medlemmar i idrottsföreningen utfört skett under centralnämndens ledning och tillsyn. Att medlemmarna hade handlat under tjänsteansvar medförde att arbetsprestationen blev personlig. Eftersom medlemmarna inte utförde räkningsarbetet för föreningens räkning, utgjorde arvodet för rösträkningen lön för idrottsföreningens medlemmar och det skulle verkställas förskottsinnehållning på den.

#### **Medlemsblad och andra publikationer som direkt betjänar samfundets verksamhet**

Ett allmännyttigt samfund kan ha flera publikationer, av vilka en del kan höra till näringsverksamhet och andra till allmännyttig verksamhet. Publikationernas natur bedöms per publikation. Inkomster av medlemsblad eller av andra publikationer som direkt betjänar samfundets verksamhet är skattefria med stöd av ISkL 23 § 3 mom. 2 punkten. Inkomster av andra publikationer utgör i regel skattepliktig näringsinkomst.

Karakteristiskt för ett medlemsblad är att det publiceras på grund av dess innehåll. Bladet behandlar saker som är viktiga för både samfundet och medlemmarna. Publikationen ska direkt tjäna föreningens allmännyttiga syfte och ändamålet med bladet får inte vara att endast skaffa medel åt samfundet. Typiskt för ett medlemsblad är att det skickas i huvudsak på basis av medlemskap och inte på grund av prenumeration. Också andra än medlemmar ska kunna beställa tidningen, men andelen av utomstående prenumerationer ska vara

obetydlig. Medlemsbladet saknar utåtriktad verksamhet som är karakteristiskt för näringsverksamhet och publikationsverksamheten bedrivs inte i konkurrenssituation.

#### **HFD 1990 L 1828**

En förening publicerade en tidskrift i sin bransch; tidskriften fungerade som föreningsverksamhetens mest synliga form utåt. Tidskriftens syfte var bl.a. att öka kunskapen i ifrågasatt bransch. Tidskriften utkom 10 gånger under skatteåret och antalet sidor var sammanlagt 792 sidor. Bruttoinkomsterna av tidskriften var 1 385 971 mark och nettoinkomsterna 562 509 mark. Till föreningsmedlemmarna utdelades sammanlagt 2 226 exemplar av tidskriften i form av förmån i anslutning till medlemsavgiften och 493 exemplar sändes i gratisutdelning. Antalet prenumererade årgångar var 693 stycken och prenumerationsavgifterna utgjorde sammanlagt 87 638 mark. Med beaktande av tidskriftens kontrollerade upplaga och bruttoinkomsterna som influerades av publiceringen konkurrerade tidskriften om annonserna med andra tidskrifter. Tidskriften kunde under dessa omständigheter inte anses som i 13 § 3 mom. i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett medlemsblad utan inkomsterna som influerades av publiceringen av tidskriften utgjorde föreningens rörelseinkomst. Omröstning 3-2. Skatteåret 1985.

I fallet *HFD 1990 L 1828* var bruttointäkterna av tidskriften som det allmännyttiga samfundet publicerade och som utkom 10 gånger om året tämligen avsevärda. Trots att tidskriften sändes mestadels på basis av medlemskapet, var de utomstående prenumeranternas andel ca 20 procent. Med beaktande av tidskriftens upplaga och bruttointäkterna som influerades av publiceringen konkurrerade tidskriften om annonserna med andra tidskrifter. Tidskriften ansågs inte utgöra ett medlemsblad. Därför utgjorde inkomsten av publiceringen av tidskriften föreningens näringsinkomst.

#### **HFD 1992 L 1819**

En förening som hade betraktats som allmännyttigt samfund vid beskattningen hade redan under många år publicerat en gratistidning som utkom en gång i månaden och som utdelats till alla hushåll på området av staden A. Medlemsaffärerna i föreningen hade fått publicera reklam i tidningen. Avkastningen av tidningen, vilken hade bildats av annonserna betalda av medlemmarna, hade utgjort 746 157 mark under skatteåret och kostnaderna 698 037 mark. Med beaktande av upplagan och innehållet av tidningen, skulle tidningen inte anses som medlemsblad. Publiceringsverksamheten som föreningen bedrev var således rörelseverksamhet och inkomsten av den föreningens skattepliktiga rörelseinkomst. Skatteåret 1987.

I fallet *HFD 1992 L 1819* publicerade den allmännyttiga föreningen en gratistidning som utkom regelbundet en gång i månaden. Med beaktande av tidningens upplaga (alla hushåll inom staden A) och innehåll (medlemsföretagens annonser) ansågs gratistidningen inte utgöra ett medlemsblad utan det ansågs att det till publiceringen av den anslöt sig snarare drag av näringsverksamhet. Eftersom publiceringsverksamheten därutöver befrämjade medlemsföretagens ekonomiska intressen, ansågs den utgöra föreningens näringsverksamhet och inkomsten av publiceringen av tidningen utgjorde föreningens skattepliktiga näringsinkomst.

#### **Adresser, märken, kort och vimplar**

Inkomst som förvärvats genom insamling av medel i form av försäljning av adresser, märken, vimplar eller annat liknande anses inte som ett allmännyttigt samfunds inkomst av näringsverksamhet. I sådana fall säljs nyttigheter i form av medelanskaffning. Man anskaffar dessa nyttigheter egentligen inte för själva produktens skull utan klart för att man vill stöda samfundets verksamhet (t.ex. majblomman, pins, rockmärken och klistermärken).

### **HFD 1993 L 5498**

Den publiceringsverksamhet av upplysningskaraktär samt de pappersinsamlingskampanjer i skolor som en förening som betraktades som allmännyttigt samfund bedrev ansågs som föreningens syfteenliga allmännyttiga verksamhet och inte såsom i 2 § i omsättningsskattelagen avsedd verksamhet som sker i form av rörelse. Den försäljning av skulpturer till skolor och nykterhetsnämnder som föreningen bedrev utgjorde däremot sådan försäljning av varor som sker i form av rörelse som avses i 3 § i omsättningsskattelagen. Eftersom skulpturerna var avsedda som pris i en tävling som hölls i skolorna, skulle inkomsten av försäljningen av skulpturerna, med hänsyn till skulpturernas kvalitet, anses som skattefri inkomst av försäljning av i 21 § 4 mom. 3 punkten i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedda nyttigheter och föreningen var med stöd av 17 § i omsättningsskattelagen inte omsättningsskattskyldig för denna del av verksamheten heller, varför föreningen avfördes 1.10.1991 från registret över omsättningsskattskyldiga.

I avgörandet *HFD 1993 L 5498* var det fråga om skulpturer som det allmännyttiga samfundet sålde. Eftersom skulpturerna till sin natur närmast var stödprodukter som skolor och nykterhetsnämnder köpte för att stöda föreningens verksamhet, utgjorde inkomsten som förvärvades genom försäljningen av skulpturerna föreningens skattefria medelanskaffning.

### **3.2 Näringsinkomst**

Enligt 23 § i inkomstskattelagen är allmännyttiga samfund skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet. Ett allmännyttigt samfunds beskattningsbara inkomst av näringsverksamhet räknas i enlighet med NärSkL.

### **HFD 2001 L 387**

Ett allmännyttigt samfund var tyst bolagsman i ett kommanditbolag som utövade placeringsverksamhet. Kommanditbolagets verksamhet utgjorde sådan näringsverksamhet som avses i 1 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Kommanditbolagets enda ansvariga bolagsman var ett aktiebolag vars investering i kommanditbolaget utgjorde 0,5 procent av kommanditbolagets sammanlagda kapital. Tysta bolagsmän var samfund som bedrev investeringsverksamhet, bland dem var även samfund som skulle betraktas som allmännyttiga. Minimiinvesteringen från en tyst bolagsman var 5 000 000 mark. De tysta bolagsmännen deltog inte i det egentliga beslutsfattandet angående investeringar. Inkomstandelen av näringsverksamhetens resultat som kommanditbolaget utdelade var skattepliktig näringsinkomst för det allmännyttiga samfundet.

I fallet *HFD 2001 L 387* utgjorde den inkomstandel av kommanditbolagets näringsverksamhet som skulle fördelas skattepliktig näringsinkomst för det allmännyttiga samfundet som var en tyst bolagsman i kommanditbolaget. Man kan alltså inte omvandla inkomst av näringsverksamhet till t.ex. skattefri avkastning från investeringsverksamhet genom att man är en tyst bolagsman i en sammanslutning.

### **Näringsverksamhetens kännetecken**

Bedömningen av inkomsternas karaktär ska alltid ske fallspecifikt. Ett allmännyttigt samfunds idkande av näring uppskattas alltid utgående från den här uttryckliga verksamheten. Det är framför allt följande kriterier som används då man uppskattar om det är fråga om samfundets näringsverksamhet (det är fråga om en exempelförteckning):

- användning av främmande kapital
- stort belopp av bundet kapital



- anställd personal
- verksamhet i förvärvssyfte/strävan efter vinst
- verksamhetens omfattning/stor omsättning
- verksamhetens kontinuitet/regelbundenhet och återkommande
- användning av gängse marknadspris
- verksamhet i konkurrensläge
- verksamheten gäller sedvanliga handelsvaror eller prestationer

Om samfundet bedriver sin verksamhet med anställd personal, genom att täcka kostnaderna för verksamheten med intäkterna som flyter in av försäljningen av prestationer och genom att bjuda ut likadana produkter och tjänster som näringsidkande företag som är verksamma på samma marknad, är det, oberoende av samfundets företagsform, i allmänhet fråga om näringsverksamhet. Motsatta omständigheter talar för att verksamheten inte är samfundets näringsverksamhet. Såsom förmildrande omständighet kan betraktas även understöd som fås från samhället, förutsatt att understödet inte erhållits för näringsverksamheten. Hur kännetecknen för näringsverksamheten uppfylls bedöms alltid fallspecifikt och med beaktande av alla omständigheter.

### **Verksamhet i konkurrenssituation**

Näringsverksamhetens kännetecken kommer ofta fram så att ett allmännyttigt samfund verkar i konkurrenssituation med likadan verksamhet som näringsidkarna bedriver. I dessa fall är det fråga om samfundets näringsverksamhet på samma sätt som då andra näringsidkare bedriver likadan verksamhet.

#### **HFD 1997 L 1159**

En som allmännyttigt samfund betraktat stiftelse vars syfte var att befrämja trafiksäkerheten genom att upprätthålla året om en övningsbana för körning i halt väglag samt en därtill ansluten körundervisningslokal. På användningen av banan tog stiftelsen ut avgifter som styrelsen hade pålagt enligt principen om självfinansiering utan att efterståva vinst. Överlåtelsen av nyttjanderätten till övningsbanan och körundervisningslokalen mot avgift riktades till på förhand obegränsad kundkrets, verksamheten var planmässig och kontinuerlig samt skedde i konkurrenssituation och i förvärvssyfte. Verksamheten ansågs ske i form av rörelse på sådant sätt som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen. Inkomsten av verksamheten skulle inte heller anses vara skattefri med stöd av 23 § i inkomstskattelagen utan den utgjorde stiftelsens skattepliktiga näringsinkomst. Stiftelsen var således, med beaktande av 4 § i mervärdesskattelagen, skyldig att betala mervärdesskatt på att mot avgift upplåta övningsbanan och körundervisningslokalen, vilket skulle anses utgöra sådan skattepliktig överlåtelse av nyttjanderätten till konferens-, utställnings- eller idrottslokaliteter eller motsvarande lokaliteter som avses i 29 § 4 punkten i mervärdesskattelagen. Registrering 1.10.1995. Omröstning 5-2-1.

I fallet *HFD 1997 L 1159* var den allmännyttiga stiftelsens syfte att befrämja trafiksäkerheten. Överlåtelsen av den av stiftelsen upprätthållna övningsbanan för körning och körundervisningslokalen mot avgift riktades till på förhand obegränsad kundkrets. Stiftelsens verksamhet var planmässig och kontinuerlig och därutöver skedde den i en konkurrenssituation och i förvärvssyfte. Överlåtelsen av nyttjanderätten till banan och lokalen utgjorde stiftelsens näringsverksamhet.

#### **HFD 2007 L 1**

A rf:s syfte var att i enlighet med sina stadgar främja golfspel och för detta syfte upprätthålla en golfbana för sina medlemmar samt att upprätthålla en klubblokal och där idka restaurangverksamhet för sina medlemmar och inbjudna gäster. Såsom medlem i föreningen kunde tas

bl.a. sådana personer som ägde en aktie i B Ab eller för vars bruk aktieägare hade överlåtit till aktien hörande spelrätt och som föreningens styrelse godkände som medlem på skriftlig ansökan. Då föreningen upplöstes eller nedlades, skulle föreningens sista möte bestämma för vilket idrottsfrämjande ändamål föreningens tillgångar skulle användas. A rf uppbar av sina medlemmar en årlig medlemsavgift som täckte föreningens klubb-, kurs- och tävlingsverksamhet samt medlemsavgiften till Finlands Golfförbund ry. Årsavgifterna, m.a.o. spelavgifterna, som föreningen årligen uppbar av sina medlemmar skulle täcka utgifterna för skötsel, uppehåll och användning av banan. Av personmedlemmar uppbars även en anslutningsavgift vid inträde till föreningen.

A rf bedrev även sådan verksamhet som i allmänhet bedrivs av ett golfaktiebolag. A rf uppbar av golfaktiebolagets aktieägare och av dem som hyrt spelrätt säsong- och årsavgifter, hyrde ut reklamutrymme på golfbanan, hyrde ut banan för företagsevenemang och sålde golfutrustning på en pro shop. Golfbanan ägdes, sköttes och upprätthölls av ett separat golfaktiebolag B Ab, av vilket A rf hade hyrt banan. A rf hade själv såsom sin momspliktiga försäljning behandlat greenfeeavgifterna, rangeavgifterna, kursintäkterna, säsong- och årsavgifterna som hade uppburits av gästspelare, avgifterna för företagsevenemang och av öppna tävlingar samt inkomsterna av försäljningen på pro shop, golfbilhyrorna, hyrorna för golfbag och -klubbor samt skåphyrorna. Eftersom A rf bedrev även verksamhet som i allmänhet bedrivs av golfaktiebolag, kunde den inte betraktas som i 22 § i inkomstskattelagen avsett allmännyttigt samfund. A rf skulle därför inte och inte heller på något annat sätt befrias från moms på sin verksamhet på sätt som avses i 4 § i mervärdesskattelagen. Då föreningens verksamhet togs i beaktande i sin helhet, kunde den inte heller klassificeras som sådant i direktivets artikel 13 A.1 m avsett samfund som verkar i allmännyttigt ändamål utan vinstsyfte.

A rf:s överlåtelse av spelrätter till medlemmar och andra användare av golfbanan skedde, med beaktande av verksamhetens omfattning, inkomsterna därav och konkurrenssituationen, i form av sådan rörelse som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen. Medlems- och anslutningsavgifterna som A rf uppbar av sina medlemmar var, då man beaktar Europeiska gemenskapernas domstols dom i mål C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), vederlag för tjänster som föreningen tillhandahåller. Det var då, med beaktande av helheten, fråga om tjänster genom vilka man erbjöd möjlighet till motion. A rf skulle således betala moms på medlems- och anslutningsavgifterna som hade uppburits av medlemmarna. Förhandsavgörande för tiden 11.5.2005-31.12.2006.

I fallet *HFD 2007 L 1* ansågs golfföreningen bedriva verksamhet som i allmänhet bedrevs av ett golfaktiebolag och det ansågs således inte vara fråga om ett i ISkL 22 § avsett allmännyttigt samfund. Föreningens verksamhet ansågs utgöra näringsverksamhet i sin helhet. På bedömningen inverkade verksamhetens omfattning, inkomsterna därav samt verksamheten i en konkurrenssituation. Medlems- och anslutningsavgifterna som föreningen uppbar av medlemmarna ansågs utgöra vederlag för de tjänster som föreningen erbjöd. I föreningens hela verksamhet var det då fråga om en tjänst genom vilken man erbjöd möjlighet till motion.

### **3.3 Specialfrågor**

#### **3.3.1 Mäss- och utställningsverksamhet**

Allmännyttiga samfund kan arrangera mässor och utställningsverksamhet. Tillställningar som anordnas i kommersiellt syfte är samfundets näringsverksamhet. Om tillställningen inte har fast organisation, ingen anställd personal och tillställningen anordnas inte regelbundet, är det i regel inte fråga om näringsverksamhet.

### **HFD 1984 L 2171**

Föreningens syfte var att bl.a. främja och stöda företagande inom näringslivet, arrangera mässor och utställningar samt bedriva informationsverksamhet för medlemmarna. Föreningens syfte var inte att bringa vinst för medlemmarna. Föreningen hade årligen arrangerat mässor och utställningar varav intäkterna var ca 2 mn mark under skatteåret 1979 och ca 1 mn mark under skatteåret 1980. Föreningen hade kontor och anställd personal för mäss- och utställningsverksamheten. Eftersom det i denna verksamhet var fråga om att nå ekonomisk förmån och eftersom verksamheten riktades till på förhand obegränsad kundkrets, ansågs arrangeringen av utställningar och mässor utgöra det allmännyttiga samfundets rörelse och föreningen ansågs således vara skattskyldig för inkomsten av denna verksamhet. Omröstning 7-1. Skatteåren 1979 och 1980.

I fallet *HFD 1984 L 2171* försökte man med mässorna och utställningarna som den allmännyttiga föreningen årligen arrangerade nå ekonomisk förmån och verksamheten riktades till obegränsad kundkrets. Verksamheten var omfattande. Föreningen hade anställd personal och egen organisation för arrangeringen av mässor. Mäss- och utställningsverksamheten ansågs utgöra samfundets näringsverksamhet.

### **HFD 1987 L 396**

En allmännyttig förening hade ordnat ett mässevenemang som pågick i två dagar. Det fanns för detta evenemang inte någon fast organisation eller avlönad personal. Mässans omsättning hade varit 189 612 mark och nettovinst 51 679 mark. Föreningen hade tidigare, åren 1981 och 1983, likaså som talkoarbete ordnat utställningar i mindre skala. Det ansågs att den inkomst som föreningen erhållit av mässevenemanget inte utgjorde föreningens rörelseinkomst, varför föreningen inte var skattskyldig för denna inkomst. Omröstning 3-2. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

I fallet *HFD 1987 L 396* var det fråga om ett mässevenemang som den allmännyttiga föreningen arrangerade vartannat år. Verksamheten skedde i tämligen liten skala. Föreningen hade inte fast organisation eller anställd personal för arrangeringen av evenemanget utan mässan arrangerades som talkoarbete. Inkomsten som föreningen fick av mässevenemanget betraktades inte som dess näringsinkomst.

### **HFD 1997 L 792**

Ett allmännyttigt samfund, en lokal juniorhandelskammare, anordnade årligen mässor för att finansiera sin verksamhet. Tyngdpunkterna vid tvådagarsmässan som anordnades år 1995 var boende och byggande. Omsättningen av budgeten som förverkligades var 263 000 mark och vinsten uppgick till 64 000 mark. Inkomsterna bestod av restaurang-, programblads-, biljett- och utställningsinkomster. Mässan arrangerades med talkoarbete som utfördes av enskilda medlemmar. Då mässan riktades till kundkrets som inte begränsats på förhand, då verksamheten var planerad och återkommande samt skedde under konkurrensförhållanden och i förvärvssyfte, ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att verksamheten idkades i form av rörelse på sätt som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen (1501/93). Inkomst som föreningen fått av anordningen av och försäljningen vid nämnda mässa, vilken verksamhet inte direkt hänförde sig till förverkligandet av föreningens allmännyttiga syfte och var inte heller skattefri verksamhet med stöd av 23 § 3 mom. i inkomstskattelagen (1535/92), skulle i enlighet med inkomstskattelagen betraktas som föreningens skattepliktiga näringsinkomst. Föreningen var således med stöd av 4 § i mervärdesskattelagen skattskyldig för försäljningen i fråga. Omröstning 7-1. Förhandsbesked för tiden 1.1-31.12.1995.

I fallet *HFD 1997 L 792* var det fråga om ett mässevenemang som det allmännyttiga samfundet arrangerade regelbundet varje år som talkoarbete. Mässan riktades till obegränsad kundkrets, verksamheten var planmässig och återkommande samt skedde i en konkur-

renssituation och i förvärvssyfte. Eftersom mässan arrangerades regelbundet och liknande evenemang arrangerades även av företag som idkade näringsverksamhet, hindrade det faktumet att mässan arrangerades som talkoarbete inte att mässverksamheten betraktades som näringsverksamhet.

### 3.3.2 Social- och hälsovårdstjänster

Under de senaste årtiondena har kommuner blivit betydande inköpare av tjänster inom socialsektorn. Då kommuner har övergått att genomföra sina skyldigheter inom socialsektorn genom köpta tjänster, har efterfrågan gett upphov till en omfattande marknad även för föreningar och privata företag som bjuder ut dessa tjänster.

Karakteristiskt för föreningar som bjuder ut tjänster är att tjänsterna har produktifierats och prissatts till gängse värde. Kommunen har förbundit sig att betala för tjänsterna i enlighet med hur många av de personer som omfattas av kommunens skyldigheter använder de tjänster som föreningen bjuder ut. Ibland kan även den som använder tjänster själv betala för tjänsterna.

Det är framför allt följande omständigheter som är avgörande vid bestämmandet om huruvida det vid erbjudandet av tjänster inom socialsektorn är fråga om det allmännyttiga samfundets näringsverksamhet (förteckningen är inte uttömmande; det är fråga om drag som uttryckligen inom social- och hälsovårdssektorn typiskt tyder på att det är fråga om näringsverksamhet):

- stort belopp av bundet kapital
- anställd personal
- produktifierade tjänster
- tjänster bjuds ut till gängse pris
- konkurrensmässig verksamhet

Ofta bjuds tjänsten ut i form av ett servicehus som tillhandahåller förutom boendetjänster även olika städnings-, hemhjälp-, måltids-, tvätt- och andra liknande tjänster. Tjänsterna kan ingå i servicehusets grundavgift eller de kan säljas som separata tilläggstjänster.

Om tjänster inom socialsektorn bjuds ut i marknadsmiljö på näringsverksamhetens villkor och med anställd personal, om betydande kapital har placerats i verksamheten och om ersättning enligt gängse prisnivå uppbärs för tjänsterna från kunderna, utgör servicehusverksamheten i regel näringsverksamhet (se ovan avsnitt 2 CSN 136/1991, där familjehemverksamheten hade produktifierats och det för barnen som hade placerats i familjehemmet betalades ersättning enligt gängse prisnivå). Om samfundets verksamhet emellertid begränsar sig endast till överlåtelse av lokaler som är reserverade för boende, är det fråga om endast hyresverksamhet och samfundets fastighetsinkomst (se avsnitt 3.4).

Enligt vedertagen rätts- och beskattningspraxis har erbjudandet av tjänster inom hälsovårdssektorn betraktats som näringsverksamhet. I fallet nedan ansågs stiftelsens verksamhet utgöra näringsverksamhet till den del laboratorietjänster bjöds ut till andra än till stiftelsens egna patienter. Till den del hälsovårdstjänster bjöds ut till avsevärt subventionerat pris och till stiftelsens egna patienter, var det undantagsvis inte fråga om näringsverksamhet.

### **HFD 1983 L 2490**

En stiftelse som såsom riksomfattande organisation upprätthöll hälsostationer för högskolestuderande på landets 16 högskoleorter hade betraktats som allmännyttigt samfund. Laboratorietjänster som vid sidan om stiftelsens egna patienter hade tillhandahållits en stad och förvaltningsnämnden för ett av statens områden utgjorde stiftelsens skattepliktiga rörelse. Förhandsbesked. Skatteåren 1982 och 1983.

I fallet *HFD 1983 L 2490* sålde den allmännyttiga hälsovårdsstiftelsen för högskolestuderande laboratorietjänster även till andra än egna patienter. Stiftelsen konkurrerade till denna del med andra företag på samma marknad som bjöd ut liknande tjänster. Då det gällde erbjudandet av laboratorietjänster, var det fråga om stiftelsens näringsverksamhet.

### **3.3.3 Café, restaurang och kiosk**

Enligt ISkL 23 § 3 mom. betraktas som ett allmännyttigt samfunds näringsverksamhet inte sådan inkomst som fås genom serverings-, försäljnings- och annan sådan verksamhet i samband med tillställningar som nämns i 1 punkten. Ett allmännyttigt samfund kan således i samband med en tillställning som anordnats i syfte att samla in medel ha café, kiosk och restaurang och inkomsterna som fås från dem av försäljningen av produkter under tillställningen utgör skattefria inkomster för samfundet.

Inkomster som fås av café-, kiosk- eller restaurangverksamhet i annat sammanhang betraktas i regel som samfundets inkomster av näringsverksamhet (bl.a. skolans bokhandel, glasskiosk, café på sjukhus, arbetslösas matställe, godisautomat). Typiskt för servering som idkas i form av näringsverksamhet är att kundkretsen består av även andra än samfundets medlemmar, verksamheten är kontinuerlig, utåtriktad och sker i konkurrenssituation. Då försäljningen sker endast till samfundets egna medlemmar och är obetydlig är inkomsten som fås av försäljningen i regel skattefri inkomst för samfundet.

### **HFD 1993 L 2420**

Elevförening som betraktats som allmännyttigt samfund bedrev från kiosken i skolans innerutrymmen försäljning av sötsaker, förfriskningar och tobak till skolans elever och personal under rasterna. Verksamheten var i 2 § i omsättningsskattelagen (559/91) avsedd försäljning av varor i form av rörelse. Sålunda och då inkomsten av kioskförsäljning skulle med stöd av 21 § i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet betraktas också som föreningens skattepliktiga rörelseinkomst, var föreningen med stöd av 1, 2, 3 och 17 § i omsättningsskattelagen skyldig att erlagga omsättningsskatt för den rörelse den bedrivit. Förhandsbesked för tiden 1.10.1991-31.12.1992.

I fallet *HFD 1993 L 2420* upprätthöll den allmännyttiga elevföreningen kiosk inne i skolan. Kioskförsäljningen var kontinuerlig, regelbunden och riktades förutom till föreningsmedlemmarna även till skolans personal. Inkomsten av kioskförsäljningen utgjorde föreningens näringsinkomst.

### **3.3.4 utbildningsverksamhet**

I ISkL 23 § 3 mom. föreskrivs särskilt vilka inkomster som inte betraktas som ett allmännyttigt samfunds näringsinkomst. Utbildningsverksamhet har inte stadgats skattefri i lagrummet, varför dess skatteplikt avgörs på basis av om kännetecknen för näringsverksamhet uppfylls eller inte. Om utbildningen anordnas i förvärvssyfte, om verksamheten är kontinu-

erlig och riktas till obegränsad personkrets, är det fråga om ett allmännyttigt samfunds näringsverksamhet. Om utbildningen riktas endast till samfundets egna medlemmar, är det i regel fråga om skattefri utbildning. Läget är detsamma då utbildningen anordnas endast en gång.

#### **HFD 1980 L 3273**

En förening vars syfte var att arbeta för utvecklingen av bokföring enligt sunda affärsp principer och god bokföringssed, att fungera som förbindelselänk mellan bokföringsbyråer, att befrämja yrkeskunskap och kunskap bland föreningens medlemmar samt att ta hand om medlemmarnas gemensamma yrkesintressen betraktades som sådant allmännyttigt samfund som avses i IFSkL TVL 13 §. Arrangering av revisions- och skattedagar ansågs som föreningens rörelseverksamhet. Omröstning 3-1. Skatteåret 1976.

I fallet *HFD 1980 L 3273* ansågs kursen som den allmännyttiga föreningen regelbundet ordande för en stor deltagarkrets som föreningens näringsverksamhet.

#### **HFD 1985 L 2044**

En förening hade i enlighet med sitt syfte bedrivit fortbildningsverksamhet för upprätthållande av den tekniska yrkesskickligheten bland dem som fått ingenjörsutbildning. De totala inkomsterna av utbildningen uppgick år 1979 till 7 802 050 mark och utgifterna för denna verksamhet till 7 211 281 mark. I utbildningen hade mot ersättning kunnat delta alla intresserade oberoende av medlemskap i föreningen. Utbildningsverksamheten ansågs som föreningens rörelse. Skatteåren 1979 och 1980.

I fallet *HFD 1985 L 2044* var det fråga om fortbildning för ingenjörer. Utbildningsverksamheten var omfattande och den riktades till en obegränsad kundkrets. Det var i fortbildningsverksamheten fråga om föreningens näringsverksamhet.

#### **HFD 1996 L 3013**

En allmännyttig förening, vars syfte var att på allt sätt främja de allmänna förutsättningarna för hantverk och konstindustri inom sitt verksamhetsområde, erhöll understöd av staten och kommuner för förverkligandet av sina syften. Detta understöd täckte ungefär hälften av föreningens utgifter. Föreningens verksamhet omfattade bl.a. rådgivningsarbete samt anordnande av möten, kurser samt föredrag och rådgivningstillfällen. Den av föreningen bedrivna planmässiga och kontinuerliga rådgivnings- och kursverksamhet, som riktade sig till en på förhand obegränsad kundkrets, försiggick i form av rörelse enligt 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen. Nämnda verksamhet ansågs dock ha omedelbar anknytning till förverkligandet av föreningens allmännyttiga syfte, varvid inkomsten inte utgjorde i 23 § 1 mom. i inkomstskattelagen (1535/92) avsedd näringsinkomst. Eftersom ett allmännyttigt samfund är skattskyldigt enligt 4 § i mervärdesskattelagen endast om den inkomst som samfundet erhåller av den bedrivna verksamheten anses utgöra skattepliktig näringsinkomst för samfundet enligt inkomstskattelagen, var föreningen inte skyldig att erlägga moms på sin rådgivnings- och kursverksamhet. Förhandsbesked för tiden 1.5.1995-31.12.1995.

I fallet *HFD 1996 L 3013* var den allmännyttiga föreningens syfte att allsidigt främja hantverk och konstindustri och föreningen fick understöd av staten och kommuner för detta sitt syfte. Föreningens rådgivnings- och kursverksamhet riktade sig till på förhand obegränsad kundkrets och den var planmässig och kontinuerlig. Denna verksamhet ansågs dock ha omedelbar anknytning till förverkligandet av den allmännyttiga föreningens syfte och dessutom var rådgivningsverksamheten som föreningen bedrev sådan till sin karaktär att företag som bedriver näringsverksamhet vanligtvis inte konkurrerar inom nämnda område (jfr *HFD 1996 L 2648*). Inkomsten av rådgivnings- och kursverksamheten ansågs inte utgöra föreningens näringsverksamhet.

### 3.3.5 Försäljning av konsumtionsvaror

Allmännyttiga samfund idkar i vissa fall för medelsinsamlingsändamål försäljning av sedvanliga konsumtionsvaror såsom t.ex. livsmedel eller kläder. Försäljningen riktas då i allmänhet till en obegränsad kundkrets i förvärvssyfte och från ett fast driftställe. Verksamheten är i allmänhet kontinuerlig och produkterna konkurrerar med övriga produkter på marknaden. Försäljning av sådana produkter betraktas i regel som samfundets näringsverksamhet även om produkterna skulle vara försedda med samfundets logo.

#### **HFD 1994 L 40**

Föreningen, vars syfte var att förvara kulturarv på hembygden, publicerade och sålde inspelning för finansiering av sin verksamhet. Konstnärer i regionen uppträdde gratis på bandinspelningen, av vilken det framställdes 3 000 st. skivor och 2 000 st. kassetter. Skivor och kassetter såldes förutom i föreningens tillställningar också på museet och ortens affärer till gängse pris. Det var fråga om den allmännyttiga föreningens rörelseverksamhet och inkomsten av denna verksamhet var inte heller enligt 31 § 4 mom. i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) skattefri. Föreningen var enligt 1, 2, 3 och 17 § i omsättningsskattelagen skyldig att betala omsättningsskatt för försäljningen. Förhandsbesked för tiden 30.3.1992-31.12.1993.

I fallet *HFD 1994 L 40* sålde föreningen inspelning som den släppt ut. Det var fråga om försäljning av en vanlig konsumtionsvara till obegränsad kundkrets, till gängse pris och i förvärvssyfte. Inkomsten av försäljningen utgjorde föreningens näringsinkomst.

#### **HFD 1995 L 4016**

En allmännyttig förening sålde naturvårdsprodukter för att finansiera sin verksamhet. Då det var fråga om försäljning av sedvanliga konsumtionsvaror till obegränsad kundkrets i förvärvssyfte och då försäljningen var kontinuerlig, ansågs försäljningen ske i form av rörelse på sätt som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen. Försäljningen ansågs även enligt inkomstskattelagen utgöra föreningens skattepliktiga näringsinkomst och inte skattefri med stöd av 23 § 3 mom. i inkomstskattelagen. Föreningen var därför enligt 4 § i mervärdesskattelagen skattskyldig för denna försäljning. Omröstning 3-1-1.

I avgörandet *HFD 1995 L 4016* sålde föreningen naturvårdsprodukter. Det var fråga om försäljning av sedvanliga konsumtionsvaror till obegränsad kundkrets, i förvärvssyfte och kontinuerlig. Försäljningen utgjorde föreningens näringsverksamhet.

#### **HFD 1996 L 2648**

En allmännyttig förening, vars syfte var att på allt sätt främja de allmänna förutsättningarna för hantverk och konstindustri inom sitt verksamhetsområde, erhöll understöd av staten och kommuner för förverkligandet av sina syften. Detta understöd täckte ungefär hälften av föreningens utgifter. Föreningens verksamhet omfattade bl.a. försäljning av redskap och hantverkstillbehör samt produkter. Försäljningen till på förhand obegränsad kundkrets var planmässig och kontinuerlig och skedde i form av rörelse på så sätt som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen. Försäljningsverksamheten hade inte någon omedelbar anknytning till förverkligandet av föreningens allmännyttiga syfte och den var inte heller skattefri med stöd av 23 § 3 mom. inkomstskattelagen (1535/92). Försäljningsinkomsten utgjorde således i 23 § 1 mom. i inkomstskattelagen avsedd näringsinkomst för föreningen. Föreningen skulle således i enlighet med 4 § i mervärdesskattelagen betala moms på sin försäljningsverksamhet. Förhandsbesked för tiden 1.6.1994-31.12.1995.

I fallet *HFD 1996 L 2648* var den allmännyttiga föreningens syfte att allsidigt främja hantverk och konstindustri. Vid sidan om sin allmännyttiga verksamhet bedrev föreningen även försäljning av redskap, hantverkstillbehör och produkter. Försäljningen riktades till på förhand obegränsad kundkrets, den var planmässig och kontinuerlig. Försäljningsverksamheten hade inte någon omedelbar anknytning till förverkligandet av föreningens allmännyttiga syfte och den skilde sig inte från verksamheten som andra näringsidkande företag som sålde likadana produkter bedrev (jfr *HFD 1996 L 3013*). Inkomsten av försäljningen av redskap och hantverkstillbehör samt produkter utgjorde föreningens näringsinkomst.

### 3.3.6 Loppmarknad

Enligt ISkL 23 § 3 mom. 1 punkten anses som ett allmännyttigt samfunds inkomst av näringsverksamhet inte inkomst som samfundet för finansiering av sin verksamhet har fått genom att anordna varuinsamlingar och annan därmed jämförbar verksamhet. I rättspraxis har av allmännyttiga samfund bedrivna varuinsamlingar och loppmarknadsverksamhet i anknytning till varuinsamlingen inte ansetts som näringsverksamhet när varorna som säljs har erhållits som donation.

#### **HFD 1994 L 282**

Föreningen, vars syfte var att bedriva förkunnelse av ordet som baserar sig på Bibelns förkunnelse och att utföra praktiskt barmhärtighetsarbete samt stöda missionsarbete, betraktades som allmännyttigt samfund som avses i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. För genomförandet av sitt syfte bedrev föreningen bl.a. verksamhet på loppmarknaden för vilken den hade ett affärsställe och en heltidsanställd funktionär och en deltidsanställd funktionär. Föreningens medlemmar deltog i verksamheten genom att utföra frivilligarbete. Alla varor som såldes hade erhållits som gåvor och en del av dem hade befordrats som gåvor direkt till dem som behövt hjälp. Vid loppmarknadsförsäljningen hade det influtit ca 66 000 mark per månad i inkomst. Föreningens nämnda inkomster betraktades som i 21 § 4 mom. 1 punkten i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) avsedda inkomster som erhållits av verksamheten som ett allmännyttigt samfund ordnat för finansiering av sin verksamhet. Föreningen skulle enligt 17 § i omsättningsskattelagen (559/91) inte erlägga omsättningsskatt för sin verksamhet och föreningen skulle således inte antecknas i registret över omsättningsskattskyldiga.

I fallet *HFD 1994 L 282* bedrev föreningen loppmarknadsverksamhet från ett fast affärsställe. Föreningen hade anställd personal men dessutom deltog föreningens medlemmar i loppmarknadsverksamheten genom att utföra frivilligarbete. Varorna som såldes hade erhållits som gåvor. Med stöd av ISkL 23 § 3 mom. 1 punkten utgjorde inkomsten av loppmarknadsverksamheten skattefri inkomst.

#### **HFD 1997 L 2642**

Föreningens syfte var att befrämja tillägnande av sunt, nyktert levnadssätt genom arbetsterapi och andlig attitydfostran i samband med rehabiliteringen av missbrukare. För att genomföra sitt syfte försökte föreningen förbättra människors levnadsmiljö, växtbeståndet i naturen och ekonomi som baserar sig på återanvändning. Föreningen fick gamla textilvaror gratis från hushåll. Föreningen upprätthöll 17 loppmarknader och en återvinningscentral för sin verksamhet. En liten del av kläderna som getts som gåva för föreningens verksamhet såldes på loppmarknaderna. Felfria varor gavs bort till behövande antingen i hemlandet eller på utlandet. Den del av varorna som inte såldes eller gavs bort behandlades på återvinningscentralen så att den kunde säljas som råmaterial för industrin. Föreningen hade 20 anställda för verksamheten, en del av dem arbetshandikappade och därutöver flera talkoarbetare på loppmarknaderna. Enligt resultaträkningen för räkenskapsperioden 1.7.1994-30.6.1995 var intäkterna av loppmarknadsverksamheten ca 3,9 mn mark och kostnaderna ca 2,7 mn mark och intäkterna



av återvinningscentralen ca 190 000 mark och kostnaderna ca 1,3 mn mark. Länskatteverket antecknade genom sitt beslut av 23.2.1996 föreningen i registret över skattskyldiga som omsättningskattskyldig för tiden 1.1.1993-31.5.1994 och som momsstyldig fr.o.m. 1.6.1994. Länsrätten avslag föreningens besvär. Omröstning 5-2.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att föreningen på basis av sina stadgar var ett allmännyttigt samfund. Varuinsamlingen som föreningen ordnade skedde i form av rörelse på sätt som avses i 2 § 1 punkten i omsättningskattelagen (559/91) och 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen (1501/93). Eftersom föreningen sålde varor som getts till föreningen gratis i syfte att stöda föreningens verksamhet, utgjorde inkomsten av varuinsamlingen emellertid sådan i 23 § 3 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedd inkomst av varuinsamling eller av annan därmed jämförbar verksamhet som inte anses som ett allmännyttigt samfunds skattepliktiga näringsinkomst. Enligt de nämnda 17 § i omsättningskattelagen och 4 § i mervärdesskattelagen var föreningen således inte skattskyldig för sin verksamhet och den skulle därför inte antecknas i registret över skattskyldiga. De som hamnade i minoritet ansåg att det var inte skäl att ändra länsrättens beslut än att föreningen borde antecknas i registret över skattskyldiga fr.o.m. 1.10.1997. Omröstning 5-2.

I fallet *HFD 1997 L 2642* upprätthöll föreningen 17 loppmarknader och en återvinningscentral. Föreningen fick som gåvor textilvaror som den gav bort, sålde eller behandlade på återvinningscentralen som råmaterial för industrin. Föreningen hade 20 anställda, varav en del arbetshandikappade. Därutöver arbetade flera talkoarbetare på loppmarknaderna. Intäkterna för loppmarknadsverksamheten var ca 3,9 mn mark och kostnaderna ca 2,7 mn mark. Intäkterna av återvinningscentralen var ca 0,2 mn mark och kostnaderna 1,3 mn mark. Då föreningen sålde varor som getts som gåva till den, var det fråga om sådan i ISkL 23 § 3 mom. 1 punkten avsedd inkomst av varuinsamling eller av annan därmed jämförbar verksamhet som inte ansågs som det allmännyttiga samfundets näringsinkomst.

Loppmarknadsverksamhet är skattefri på ovan beskrivet sätt endast till den del den gäller föreningens egen återanvändning av varor. Om loppmarknadsverksamheten bedrivs så att föreningen endast hyr ut loppmarknadsbord, utgör verksamheten inte föreningens återanvändning av varor utan erbjudande av försäljningsplatser. Sådan verksamhet utgör föreningens skattepliktiga näringsverksamhet trots att den skulle utgöra endast en del av föreningens hela loppmarknadsverksamhet (som kan omfatta även "riktig" återanvändning av varor).

### **3.4 Fastighetsinkomst**

Ett allmännyttigt samfund är i enlighet med ISkL 23 § skattskyldigt till kommunen och församlingen för inkomst av fastigheter eller delar av fastigheter som använts för andra än allmänna och allmännyttiga ändamål enligt den inkomstskatteprocent som anges i ISkL 124 § 3 mom. Fastighetsinkomsterna är skattefria i statsbeskattningen. Enligt ISkL 23 § 4 mom. betraktas även kapitalinkomst av skogsbruk som inkomst av fastighet.

Enligt ISkL 6 § tillämpas bestämmelserna om fastigheter också på sådana byggnader, konstruktioner och andra inrättningar på annans mark som tillsammans med besittningsrätten till marken kan överlätas till tredje man utan att markägaren hörs. Således betraktas inkomsterna som fått förutom av fastighet även av ovan nämnda byggnader och konstruktioner såsom ett allmännyttigt samfunds fastighetsinkomster, om arrenderätten kan i enlighet med arrendeavtalet överlätas till tredje man utan att markägaren hörs. Om arrenderätten inte kan överlätas till tredje man utan att markägaren hörs, är det fråga om inkomst av samfundets personliga förvärvskälla.

## **Allmännyttigt samfunds fastighetsinkomst**

Ett allmännyttigt samfunds fastighetsinkomst är:

- hyresinkomst
- odlingsinkomst
- inkomst av jordbruk
- kapitalinkomst av skogsbruk, dvs. inkomst av virkesförsäljning
- inkomst av en fastighetssammanslutning.

Skattefri inkomst av personlig förvärvskälla:

- hyresinkomst av aktielägenhet
- inkomst som fått på basis av aktier i ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag
- vinst vid överlåtelse av fastighet.

## **Användning av fastighet**

Användning av fastighet måste ofta indelas i allmännyttig och annan användning, eftersom man endast sällan använder hela fastigheten för ett och samma ändamål (samfundet t.ex. hyr ut en del av byggnaden till utomstående och använder en annan del själv). Om en fastighet som ett allmännyttigt samfund äger har hyrts ut till utomstående, uppskattas den allmänna användningen eller den allmännyttiga användningen och annan användning på basis av hur hyresgästen använder fastigheten.

Indelningen av fastighetens användning i allmännyttig och annat ändamål uppskattas i allmänhet på basis av ytan eller tidsperioden. Uppskattningen görs mellan olika användningsändamål. Den tid då fastigheten inte använts på något sätt tas inte i beaktande.

Användningen av fastigheten kan indelas i tre olika delar:

- allmän eller allmännyttig användning → skattefri fastighetsinkomst
- annan än allmän eller allmännyttig användning → skattepliktig fastighetsinkomst
- fastigheten används enbart eller huvudsakligen i näringsverksamheten → inkomst av näringsverksamhet

## **Allmän eller allmännyttig användning**

Till den del som ett allmännyttigt samfund använder en fastighet till allmännyttigt eller allmänt ändamål, är inkomsten som fått därav skattefri fastighetsinkomst. Allmän användning är sådan användning som tjänar samhällets behov, t.ex. som skola, kyrka, bibliotek, statligt ämbetsverk eller sjukhus. Fastigheten har hyrts ut för allmän användning endast när hyresgästen utgörs av offentlig sektor (t.ex. staten eller kommun).

Det utgör allmännyttig användning då samfundets egen allmännyttiga verksamhet bedrivs på fastigheten (då t.ex. en idrottshall som ägs av en idrottsförening används i föreningens traditionella idrottsföreningsverksamhet) eller då fastigheten hyrs ut för allmännyttig användning (t.ex. en fastighet som en riksomfattande centralorganisation äger och som organisationen hyr ut till en av sina allmännyttiga medlemsföreningar som föreningens lokal).

## **Annan än allmän eller allmännyttig användning**

Till den del som fastigheten används för annat än allmänt eller allmännyttigt ändamål utgör inkomsten skattepliktig fastighetsinkomst. Till exempel i överlåtelse av för boende reserverade lokaler är det i regel fråga om endast hyresverksamhet och inkomsten av den utgör det allmännyttiga samfundets fastighetsinkomst.

Om föreningens medlemmar får hyra föreningens fastighet till exempel för semester- eller fritidsanvändning, dvs. för rekreation, är fastigheten till dessa delar i annan än allmän eller allmännyttig användning. Fastigheten är likaså i annan än allmän eller allmännyttig användning då den hyrs ut för privata tillställningar och fester. Skog kan i regel vara i allmännyttig användning endast i undantagsfall då den används för forskning och undervisning.

## **Användning i näringsverksamhet**

Enligt NärSkL 53 §, om en fastighet uteslutande eller huvudsakligen används för ändamål som direkt eller indirekt främjar näringsverksamheten, såsom för fabriks-, verkstads-, affärs- eller sociala ändamål, hör fastigheten till näringsverksamhetens förvärvskälla. Således, om ett allmännyttigt samfund använder över 50 % av fastigheten indirekt eller direkt för ändamål som främjar affärsverksamhet, är det fråga om allmännyttigt samfunds inkomst av näringsverksamhet. Vinst vid försäljning av en fastighet som använts i näringsverksamheten är i regel näringsinkomst.

Om servicehus bjuder ut boendetjänster samt även sidotjänster till dessa till boendena, kan användningen av fastigheten enligt Skattestyrelsens ståndpunkt anses befrämja näringsverksamheten. Användningen av fastigheten som helhet bedömd betraktas således som försäljning av boendetjänsten och servicehusverksamheten i sin helhet som näringsverksamhet (se avsnitt 3.3.2). Likaså utgör överlåtelse av nyttjanderätten till rum, campingplatser, stugor och andra motsvarande utrymmen i hotell- och campingområdesverksamhet och motsvarande inkvarteringsverksamhet föreningens näringsverksamhet.

## **4 Beskattning av ett icke-allmännyttigt samfund**

Om samfundet inte är ett i ISkL 22 § avsett allmännyttigt samfund, tillämpas ISkL 23 § inte på det utan samfundet är skattskyldigt för alla sina inkomster i enlighet med bestämmelserna i NärSkL, ISkL och GårdsSkL. Då det gäller dividender, är det skäl att observera att dividender som beskattas enligt inkomstskattelagen utgör skattepliktig inkomst i sin helhet för icke-allmännyttiga föreningar och stiftelser (ISkL 33 d § 4 mom.).

## **5 Bolagisering av näringsverksamhet**

Om näringsverksamheten eventuellt riskerar samfundets allmännyttighet, kan den bolagiseras genom verksamhetsöverlåtelse enligt NärSkL 52 d § så att balanskontinuitet tillämpas. Om näringsverksamheten bolagiseras i ett aktiebolag, är aktiebolaget särskilt skattskyldigt för näringsverksamheten. Den eventuella dividendinkomsten som det allmännyttiga samfund som är delägare i aktiebolaget får av aktiebolaget utgör i regel skattefri inkomst av den personliga förvärvskällan.

Stiftelsen A och stiftelsen B betraktades i beskattningen såsom allmännyttiga samfund. Stiftelsen A bedrev inte näringsverksamhet. Resultatet av sjukhusrörelseverksamhet som bedrevs av stiftelsen B beskattades såsom inkomst av näringsverksamhetens förvärvskälla. Avsikten var att stiftelsen B skulle fusioneras till stiftelsen A i enlighet med 17 a § i stiftelselagen så att tillgångar och skulder i den fusionerande stiftelsen skulle övergå till den övertagande stiftelsen. Fusionsvederlag betalades inte i samband med fusionen på grund av företagsformen. Avsikten var att sjukhusrörelseverksamheten, tillgångarna och skulderna medräknade, skulle antingen före fusionen eller omedelbart därefter överlåtas såsom apport till X Ab. Överföringen skulle göras mot bokföringens oavskrivna värden. Enligt 52 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna om fusion och verksamhetsöverlåtelse även på fusion och verksamhetsöverlåtelse av andra samfund än aktiebolag. Enligt 3 § i inkomstskattelagen avses med samfund även stiftelser. Enligt 28 § i inkomstskattelagen tillämpas vid fusion av samfund i tillämpliga delar motsvarande bestämmelser i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. På fusion av stiftelsen A och stiftelsen B skulle bestämmelser i NärSkL 52 a § och 52 b § 1 – 3 mom. tillämpas även om fusionsvederlag inte betalades vid fusionen. På överlåtelse av sjukhusrörelseverksamheten tillämpades bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse i NärSkL 52 d §. Förhandsavgörande för åren 2006 och 2007.

I fallet CSN 65/2006 bolagiserade den allmännyttiga stiftelsen sin sjukhusrörelseverksamhet som betraktats som näringsverksamhet. Det var i överlåtelsen fråga om i NärSkL 52 d § avsedd verksamhetsöverlåtelse, där tillgångarna och skulderna som hör till näringsverksamheten överförs enligt bokföringsvärdena till det övertagande aktiebolaget.

## 6 Deklarationsskyldighet

Enligt 7 § 6 mom. i lagen om beskattningsförfarande skall en skattskyldig som under skatteåret har haft skattepliktig inkomst eller tillgångar eller skulder eller som har andra uppgifter som påverkar beskattningen, för beskattningen utan uppmaning lämna in en skattedeklaration. Allmännyttiga samfund behöver dock inte utan uppmaning lämna in en skattedeklaration enbart över sina tillgångar och skulder, om det inte är fråga om uppgifter som förändrats under skatteåret och som inverkar på fastighetsbeskattningen. Skyldig att lämna in en skattedeklaration är också var och en från vilken skatteverket det särskilt kräver till exempel genom att skicka en förhandsifylld deklaraionsblankett.

Skattelättnad som beviljats för ett allmännyttigt samfund (Lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund) befriar inte samfundet från deklaraionssskyldighet. Lättnadsbeslutet ska alltid fogas till skattedeklaraionen. Samfundet kan trots lättnaden ha annan beskattningsbar inkomst.

## 7 Förtroendeskydd

26 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande innehåller principen om s.k. förtroendeskydd, enligt vilken, om ett ärende lämnar rum för tolkning eller är oklart och om den skattskyldige i god tro har handlat i enlighet med myndighetens praxis eller anvisningar kan ärendet till motsvarande delar avgöras till den skattskyldiges fördel, om inte särskilda skäl föranleder annat. Förtroendeskydd kan dock beviljas endast om samtliga förutsättningar i 26 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande föreligger samtidigt.

Gränsdragningen mellan den allmännyttiga verksamheten och näringsverksamheten då det gäller föreningar och stiftelser som inom socialsektorn producerar boendetjänster åt äldre och handikappade har varit problematisk. Därför beviljas dessa samfund förtroendeskydd ända till utgången av skatteåret 2006 om de föreskrivna förutsättningarna föreligger. Eftersom Skattestyrelsen gett Beskattningsanvisning för allmännyttiga föreningar och stiftelser redan i juni 2005, anser Skattestyrelsen att förutsättningarna för förtroendeskyddet inte längre föreligger under skatteåret 2007.

© Skattestyrelsen 30.4.2007