

19 Fastighetsinkomster i allmännyttiga ideella föreningar och allmännyttiga registrerade trossamfund

19.1 Inledning

En allmännyttig ideell förening och ett registrerat trossamfund är enligt 6 kap. 3–4 § IL skattskyldig för fastighetsinkomst. En förening som äger en fastighet kan använda den i sin egen allmännyttiga verksamhet. Exempel på detta är en idrottsförening, som bedriver den ändamålsenliga, ideella verksamheten i egen sporthall. Vidare kan en förening använda en egen fastighet i verksamhet, som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller i verksamhet, som av hävd använts för att finansiera det ideella arbetet. Exempel på detta är en idrottsförening, som till allmänheten upplåter delar av egen sporthall för idrottsaktiviteter.

Föreningen kan använda en egen fastighet kommersiellt helt eller delvis. Det bör observeras att uthyrning räknas som kommersiell användning. Detta gäller även om uthyrning sker till annan, som bedriver allmännyttig verksamhet (RÅ 1991 ref. 36).

En fastighet som upplåts utan ersättning eller till ersättning under marknadspris, dvs. som inte uthyrs, kan ingå som ett led i fullgörandet av allmännyttiga ändamål.

19.2 Fastighet, som används i den allmännyttiga verksamheten

Enligt vad som sagts i inledningen är allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som huvudregel skattskyldiga för fastighetsinkomster. Sådana inkomster kan undantas i vissa fall från beskattning. Begränsningen av skattskyldigheten för fastighetsinkomster regleras i 7 kap. 7 och 21 §§ IL. I 7 § finns särskilda regler för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund medan 21 § tar upp de allmänna reglerna om ägarens inskränkta skattskyldighet för inkomst av vissa fastigheter.

Bedömningen av en allmännyttig ideell förening och ett registrerat trossamfunds skattskyldighet för fastighetsinkomst sker i första hand med utgångspunkt i 7 kap. 7 § IL. För det fall att bestämmelserna i 7 § inte medger befrielse från skattskyldighet för fastighetsinkomst bedöms om 21 § medger sådan befrielse.

Bestämmelserna i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen innebär att en allmännyttig ideell förening och ett registrerat trossamfund befrias från skattskyldighet för all fastighetsinkomst, om fastigheten tillhör föreningen eller samfundet och till övervägande del används i dess verksamhet som sådan. Denna bestämmelse tillämpas oavsett om fastigheten var skattepliktig eller inte vid tidpunkten för fastighetstaxeringen. En sådan fastighet omfattas av regleringen i 3 kap. 4 § FTL och ska vid fastighetstaxeringen inte åsättas fastighetstaxeringsvärde.

Övervägande del

Om lokalerna till mindre än 50 % används i den allmännyttiga verksamheten gäller allmänna regler. För skattepliktig fastighet tas hela inkomsten inklusive hyresvärdet av eget nyttjande upp till beskattning. Avdrag medges i sådant fall för de mot hyresvärdet svarande kostnaderna samt alla övriga fastighetskostnader.

Om fastigheten är en (skattefri) specialbyggnad, som till mindre än 50 % används i föreningens eller trossamfundets allmännyttiga verksamhet, undantas hyresvärdet från beskattning enligt allmänna regler i 7 kap. 21 § 1 st. IL. Avdrag medges i sådant fall inte för de mot hyresvärdet svarande kostnaderna. För specialbyggnader ska därför en inkomstuppldelning göras i vissa fall. Närmare redogörelse för detta lämnas i avsnittet om inkomst av specialbyggnader.

Direkt nyttjande

Med användning av fastighet i den allmännyttiga verksamheten avses inte privat nyttjande. Användning av fastighet som bostad åt t.ex. pastor eller vaktmästare räknas inte som användning i denna verksamhet.

För att kunna avgöra om en fastighet till övervägande del används av ägaren (föreningen/trossamfundet) i dess allmännyttiga verksamhet bör man veta vad som ska utgöra jämförelsegrund. Någon generell regel för detta finns inte. Vid såväl inkomsttaxering som vid fastighetstaxering utgår man vanligen från en eller flera av följande faktorer:

- arean
- volymen
- hyresvärdet
- byggkostnaden

- nyttjandetid vid blandad användning

De faktorer, som i regel väger tyngst vid bedömningen är arean och hyresvärdet. Dessa faktorer får ofta sammanvägas. Volymen kan ha betydelse om lokalerna har mycket hög takhöjd.

19.3 Fastighet. Naturlig anknytning/hävd

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund frikallas från skattskyldighet för fastighetsinkomst, som till huvudsaklig del (70–80 %) kommer från verksamhet, som har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

En förening med uppgift att vårda sjuka eller handikappade bör t.ex. bli befriad från skatt för inkomst, som kommer från en fastighet, som används som rehabiliteringshem eller sommarkoloni för de sjuka eller handikappade. Andra fastighetsinkomster, som bör undantas från beskattning, är inkomst från samlingslokaler, som upplåts för allmännyttiga ändamål, samt inkomst av lantbruksfastighet, som används av en förening med ändamål att bedriva lantbruksutbildning.

19.4 Fastighetstaxeringens betydelse för skattskyldigheten för fastighetsinkomst

I 7 kap. 21 § IL begränsas skattskyldigheten för ägare av vissa i FTL särskilt angivna fastigheter. Dessa fastigheter undantas från skatteplikt vid fastighetstaxeringen, vilket betyder att de inte åsätts taxeringsvärde. Begränsningen av skattskyldigheten för inkomst, som avses i 21 § första och andra styckena gäller alla ägare medan tredje stycket endast omfattar ägare som är uppräknade i FTL 3 kap. 4 § förutom allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Fastighetstaxeringen grundas på förhållandena vid årets ingång. Eftersom fastighetstaxeringen i vissa fall kan ha grundats på felaktiga förutsättningar, anses fastighetstaxeringen inte ovillkorligt styra taxeringen för inkomst av fastigheten. Jfr Ds B 1980:8 s. 203–204.

För att fastighet ska undantas från skatteplikt enligt FTL 3 kap. 2 § (specialbyggnad) och 3 § (skattefri lantbruksfastighet) krävs att den används på visst sätt. Fastighetstaxeringen påverkas inte av vem som är ägare av fastigheten. För att fastighet ska bli skattefri enligt 3 kap. 4 § krävs däremot att den ägs av en i lagrummet angiven juridisk person och att den till övervägande del används i

ägarens egen verksamhet.

I var sitt stycke i 7 kap. 21 § IL behandlas inkomstskattereglerna för ägare av fastighet, som avses i 3 kap. 2 §, 3 § och 4 § FTL. För inskränkt skattskyldighet enligt första och andra stycket krävs att fastigheten är använd av ägaren själv i sådan allmännyttig verksamhet och på sådant sätt att fastigheten vid fastighets-taxeringen ska indelas som specialbyggnad eller skattefri lantbruksfastighet.

Enligt 7 kap. 21 § tredje stycket IL kan skattebefrielse medges enbart de i 3 kap. 4 § FTL uppräknade subjekten. Fastigheten ska också till övervägande del användas i deras egen verksamhet. Lagrummet gäller inte för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. I stället tillämpas bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL. För dem blir fastighetsinkomsten i dess helhet undantagen från beskattning enligt övervägandepincipen. För andra ägare ska inkomsten i aktuella fall fördelas på en beskattad och en obeskattad del.

19.5 Inkomst av specialbyggnad

I första stycket, 7 kap. 21 § IL, behandlas skattskyldighet för fastighetsinkomst som avses i 3 kap. 2 § FTL, dvs. specialbyggnader. Om en sådan fastighet ägs av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund används den i regel till övervägande del i deras verksamhet som sådan. Skattskyldigheten för fastighetsinkomsten regleras i sådant fall i 7 kap. 7 § IL, se avsnitt 20.2. Om en specialbyggnad används på annat sätt ska fastighetsinkomsten beskattas enligt 7 kap. 21 § första stycket IL.

Vad som menas med specialbyggnad framgår av 2 kap. 2 § FTL. Beträffande inkomstskatten finns ingen begränsning av skattskyldigheten för ägare av kommunikationsbyggnad, distributionsbyggnad eller reningsanläggning. Begränsningen av skattskyldigheten avser därför ägare av följande slag av byggnader:

- försvarsbyggnad
- vårdbyggnad
- bad-, sport- och idrottsanläggning
- skolbyggnad
- kulturbyggnad
- ecklesiastikbyggnad
- allmän byggnad.

Specialbyggnadstyp bestäms med hänsyn till det ändamål som byggnaden till övervägande del (mer än 50 %) används på. Det finns ingen generell metod för bestämmande av vad som menas med övervägande del. I det praktiska fastighetstaxeringsarbetet utgår man vanligtvis ifrån någon eller några av följande faktorer:

- arean
- volymen
- hyresvärdet
- byggkostnaden
- nyttjandetid vid olika användning.

Ägare av aktuella fastigheter är inte skattskyldiga för inkomst från sådan användning av fastigheten som gör att fastigheten vid fastighetstaxeringen ska indelas som specialbyggnad. Enligt rättspraxis, RÅ 1991 ref. 36 och RÅ 2003 ref. 55, krävs för skattebefrielse att ägaren själv bedriver verksamheten ifråga. Uthyr specialbyggnad till annan som bedriver den allmännyttiga verksamheten så är hyresinkomsten skattepliktig. Detta innebär att inkomst av fastighet kan bestå av en skattepliktig och en skattefri del. Inkomsten ska alltså proportioneras vid blandad användning.

Bestämmelserna åskådliggörs med följande exempel.

En förening med religiöst ändamål äger en tennishall, som är öppen för allmänheten. Byggnaden är skattefri enligt 3 kap. 2 § FTL. Tennishallen hyrs ut till en tennisklubb, som håller den öppen för allmänheten. Fastighetsägaren har dock förbehållit sig vissa timmar avgiftsfritt i hallen för sina egna medlemmar.

Kommersiell användning

Till den del fastigheten hyrs ut till annan som i sin tur upplåter den för idrott så är föreningen skattskyldig för inkomsten. Värdet av föreningens eget nyttjande kommer däremot från egen bedriven verksamhet. Föreningen är därför inte skattskyldig för värdet av eget nyttjande och får inte heller avdrag för kostnader, som belöper på den egna användningen.

Det noteras att i exemplet är endast hyresvärdet undantaget från beskattning. Om fastighetsägaren kostnadsfritt använder sig av hyresgästens (tennisklubben) idrottsutrustning bör värdet därav beskattas som hyresinkomst.

19.6 Inkomst av skattefri lantbruksfastighet

Andra stycket av 7 kap. 21 § IL behandlar ägare av fastigheter som avses i 3 kap. 3 § FTL. Från skatteplikt vid fastighetstaxeringen

undantas lantbruksenhet, som till övervägande del används i;

- vård- eller omsorgsverksamhet,
- undervisning eller forskning, som bedrivs vid sådan skola, som avses i fastighetstaxeringslagens definition av skolbyggnad.

Om en skattefri lantbruksfastighet används av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund till övervägande del i deras verksamhet som sådan gäller bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL för fastighetsinkomsten. Använder en sådan förening eller trossamfund en skattefri lantbruksfastighet för annat ändamål gäller reglerna i 7 kap. 21 § andra stycket IL. På samma sätt som för specialbyggnader frikallas ägaren från skattskyldighet för inkomst av fastigheten endast i den mån ägarens inkomst kommer från sådan egendom och sådan användning som gjort fastigheten skattefri. Inkomsten proportioneras i dessa fall.

Rättsfall avsnitt 19–19.6:

RÅ 1986 not. 133

RÅ 1990 ref. 58

RÅ 1991 ref. 36

RÅ 2003 ref. 55