

29 Registrerade trossamfund

29.1 Civilrättsligt

Allmänt

Genom Lag (1998:1593) om trossamfund infördes en ny associationsform, registrerat trossamfund. Lagstiftningen trädde i kraft vid årsskiftet 1999/2000.

Med trossamfund avses enligt 2 § en gemenskap för religiös verksamhet, i vilken det ingår att anordna gudstjänst. Av 5 § framgår att med registrerat trossamfund avses 1. Svenska kyrkan och 2. trossamfund som har registrerats enligt denna lag.

Svenska kyrkan är således genom lagstiftning ett registrerat trossamfund från årsskiftet 1999/2000. För övriga trossamfund, som i regel är ideella föreningar, gäller att de på egen begäran kan ansöka om registrering som trossamfund hos Kammarkollegiet, 7 §. För att kunna registreras ska trossamfundet ha stadgar där trossamfundets ändamål framgår och hur beslut fattas. Vidare ska trossamfundet ha en styrelse eller motsvarande organ. Namnet ska kunna särskilja trossamfundets verksamhet från andras. Om ett trossamfund inte begär sådan registrering, bibehåller det den juridiska form det har.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser får enligt 7 § 3 st. inte registreras. För stiftelser infördes en tillfällig överföringsmöjlighet genom lag (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall. Enligt denna lag kunde stiftelser före den 31 december 2003 under vissa förutsättningar ansöka om tillstånd hos Kammarkollegiet att överföra sina rättigheter och skyldigheter till ett sådant trossamfund eller en sådan organisatorisk del av ett trossamfund som registrerats enligt lagen om trossamfund. Stiftelse som fick sin ansökan beviljad var att anse som upplöst i och med att beslutet vann laga kraft.

Registreringen ska enligt 8 § omfatta trossamfundets namn och postadress, trossamfundets stadgar samt namn och personnummer på de personer som ingår i styrelsen eller motsvarande organ. Ändringar i något av dessa förhållanden ska genast anmälas för registrering.

Av 9 § framgår att ett registrerat trossamfund är en juridisk person.

Det registrerade trossamfundet övertar trossamfundets rättigheter och skyldigheter som uppkommit före registreringen om trossamfundet har utgjort en ideell förening, 10 §.

Ett trossamfund som begär avregistrering utan föregående likvidation övergår till att bli en ideell förening som då övertar trossamfundets rättigheter och skyldigheter.

Även självständiga organisatoriska delar av ett registrerat trossamfund kan registreras, om de uppfyller kraven för registrering, 13 §. Svenska kyrkans församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift är genom lagstiftning registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan.

För det registrerade trossamfundets skyldigheter i förhållande till tredje man svarar endast dess tillgångar.

Svenska kyrkan har rätt till hjälp av staten med bestämmande, debitering och redovisning av avgifter från dem som tillhör Svenska kyrkan och med att ta in avgifterna. Även andra registrerade trossamfund kan beviljas sådan hjälp.

Beslut av registreringsmyndigheten överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. För överklagande till kammarrätten krävs prövningstillstånd.

Organisationsnummer

Eftersom registrerade trossamfund och dess organisatoriska delar fr.o.m. den 1 januari 2000 är juridiska personer ska de ha organisationsnummer, lag (1999:936) om ändring i lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m fl. Organisationsnummer för registrerade trossamfund tilldelas av Kammarkollegiet. De flesta av rättssubjekten inom Svenska kyrkan hade redan innan relationsändringen organisationsnummer. Av praktiska skäl har man valt att låta t.ex. församlingarna behålla sina gamla organisationsnummer, vilka börjar med 25.

Svenska kyrkan

Fr.o.m. 1 januari 2000 gäller lag (1998:1591) om Svenska kyrkan. Genom den s k relationsändringen blev den tidigare statskyrkan ett registrerat trossamfund vid denna tidpunkt.

Svenska kyrkan framträder som församlingar och stift. Svenska kyrkan har också nationella organ. Att Svenska kyrkan är en juridisk person framgår av 3 § nämnda lag. Av lagrummet framgår att detsamma gäller Svenska kyrkans församlingar, sammanslutningar av församlingar (kyrkliga samfälligheter) och stift. I sammanhanget noteras att man inom kyrkan ofta använder begreppet pastorat. Pastoratet är kyrkoherdens arbetsområde och inte en sådan organisatorisk del av Svenska kyrkan som anges i lagen om registrerade trossamfund. Pastoratet är alltså inte en juridisk person.

Den som tillhör Svenska kyrkan ska betala lokal och regional kyrkoavgift, vilka beslutas av församlingen respektive stiftet, 7 och 8 §§.

Genom relationsändringen har Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar erhållit äganderätten till sådan kyrklig egendom som tidigare var specialreglerad och närmast av stiftelsekaraktär. De s.k. prästlönetillgångarna (prästlönefastigheter och prästlönefonder) och Lunds domkyrka med fastigheter och fastighetsfond kommer dock även i fortsättningen att bibehållas som självständiga förmögenheter.

Svenska kyrkans interna verksamhet regleras av inomkyrkliga bestämmelser, främst Svenska kyrkans kyrkoordning som i mycket innehåller sådant som tidigare reglerades i kyrkolagen, SFS 1992:300.

29.2 Skatterättsligt

Enligt 1 kap. 3 § 2 st. inkomstskattelagen (IL) ska juridiska personer betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlaget näringsverksamhet. Bestämmelserna om juridiska personer ska inte tillämpas på dödsbon, handelsbolag och sådana juridiska personer som förvaltar samfälligheter och som avses i 6 kap. 6 § 2 st. IL. Enligt 6 kap. 3 § IL är svenska juridiska personer obegränsat skattskyldiga.

Av 7 kap. 14 § IL framgår att bestämmelserna om ideella föreningar i 7–13 §§ ska tillämpas också i fråga om registrerade trossamfund. Se även vad som sägs under 7.1 Kyrkor.

Huvudsaklighetsbedömningen

Ett registrerat trossamfund är endast skattskyldigt för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, om det uppfyller de vanliga kraven på ändamål, verksamhet, fullföljd och öppenhet som gäller för allmännyttiga ideella föreningar. Se vidare vad som sägs om dessa rekvisit i redogörelsen ovan för ideella föreningar. Liksom för dessa föreningar föreligger skattefrihet för kapitalvinster och kapitalförluster och för sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av det allmännyttiga ändamålet eller som har annan naturlig anknytning till sådant ändamål eller om inkomsten kommer från verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för den allmännyttiga verksamheten, 7 kap. 7 § IL.

För att bestämma huvudsakligheten måste en bedömning göras av vad som innefattas i varje självständig näringsverksamhet. Till

samma självständiga näringsverksamhet hänförs verksamheter som har ett sådant inre sammanhang att de med tidigare använda begrepp bildar en förvärvskälla.

Om en verksamhet som ett registrerat trossamfund bedriver, och för vilken man skulle vara skattskyldig, bedrivs på sådant sätt att den har ett inre sammanhang med en verksamhet som trossamfundet inte är skattskyldig för enligt ovan kan man bli helt skattebefriad respektive helt skattskyldig för den självständiga näringsverksamheten (förvärvskällan) beroende på utfallet i ovannämnda huvudsaklighetsbedömning. Vad som sägs nedan om skattebefriad respektive icke skattebefriad verksamhet är därför att uppfatta som principuttalanden.

Skattskyldighet föreligger inte heller för inkomst från innehav av fastighet som tillhör trossamfundet och som används i trossamfundets verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), d v s till övervägande del i det registrerade trossamfundets verksamhet som sådan.

Uttagsbeskattning vid upplösning

I avsnitt 29.1 omnämns den tillfälliga lag (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall enligt vilken tillstånd kunde ges en stiftelse att – om vissa förutsättningar var uppfyllda – föra över sina tillgångar till ett registrerat trossamfund. Enligt 8 § nämnda lag ansågs stiftelsen upplöst när Kammarkollegiets beslut om att bevilja ansökan vunnit laga kraft.

Frågan huruvida en sådan överföring medför att uttagsbeskattning ska ske har avgjorts i RÅ 2004 ref. 94. I ansökningen om förhandsbesked hävdades dels att trossamfundets övertagande av stiftelsens tillgångar skulle ses som ett universalfång och inte som en överlåtelse och dels att förfarandet var så likt en fusion att reglerna om kvalificerade fusioner i 37 kap. IL borde kunna appliceras. Stiftelsen var oinskränkt skattskyldig. Trossamfundet beräknades bli inskränkt skattskyldigt. Överföringen av stiftelsens tillgångar skulle göras mot ersättning i form av värdet av de skulder som trossamfundet skulle överta.

Såväl SRN som RR fann att överlåtelsen innebär att uttagsbeskattning ska ske. SRN uttalade bl.a. att vissa allmänna uttalanden i förarbetena till den aktuella upplösningslagen och trossamfundslagen kunde ge intryck av att avsikten varit att de förändringar som lagarna tar sikte på skulle kunna genomföras utan några inkomstskattekonsekvenser men att en sådan avsikt dock inte föranlett en uttrycklig reglering. RR, som konstaterade att stiftelser och trossamfund inte omfattas av reglerna för s.k. kvalificerade fusioner i 37 kap. IL, ansåg att stiftelsen – oavsett hur saken uppfattas civilrättsligt – får anses avyttra tillgångar genom den aktuella överföringen. RR fastslog att det ifrågavarande för-

farandet innefattar uttag enligt 22 kap. 3 § IL och att, eftersom bestämmelserna om kvalificerade fusioner och om underprisöverlåtelser inte är tillämpliga, uttagsbeskattning ska ske.

Fastighetsskatt

Ett registrerat trossamfund, som äger en skattepliktig fastighet, ska betala statlig fastighetsskatt. Underlaget för fastighetsskatten bestäms enligt taxeringslagen vid den årliga taxeringen.

Mervärdesskatt

Innan reglerna om registrerat trossamfund infördes var Svenska kyrkan och dess olika enheter från momssynpunkt att jämföras med andra mervärdesskatteskyldiga skattesubjekt. Skattskyldigheten bedömdes utifrån mervärdesskattelagens (1994:200) allmänna bestämmelser. Det fanns således inga särskilda regler i mervärdesskattelagen för Svenska kyrkan eller dess församlingar och de jämfördes inte heller med borgerliga kommuner.

Enligt 4 kap. 8 § lag (1999:310) om ändring i lagen (1994:200) om mervärdesskatt räknas inte verksamhet, som bedrivs av ett registrerat trossamfund, som yrkesmässig när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet, för vilken trossamfundet frikallas från skattskyldighet enligt 7 kap. 14 § IL. Till verksamhet räknas här sådan näringsverksamhet som utgör rörelse, innehav av näringsfastighet samt annan verksamhet för vilken samfundet varit skattskyldigt för inkomst om inte undantaget enligt 7 kap. 14 § IL hade varit tillämpligt. I ML finns nu alltså bestämmelser, som i motsvarande omfattning inskränker begreppet yrkesmässig verksamhet och därmed skattskyldigheten enligt ML. Nuvarande regler i fråga om skattskyldighetens omfattning enligt ML för allmännyttiga föreningar, gäller i tillämpliga delar fr.o.m. den 1 januari 2000 också för registrerade trossamfund.

För prästlönetillgångarna och övriga kyrkliga stiftelser gäller som tidigare ML:s allmänna regler om vad som är yrkesmässig verksamhet.

Svenska kyrkan

29.2.1 Särskilt om Svenska kyrkan

Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar är som framgått ovan registrerade trossamfund och är därför skattskyldiga i den omfattning som anges i 7 kap. 7–13 §§ IL. Genom relationsändringen har t.ex. församlingarna förlorat sin tidigare totala skattefrihet enligt 7 § 3 mom. SIL.

En del stiftelser omfattades tidigare genom sitt kyrkokommunala ändamål av samma skattskyldighetsförhållanden som kyrkokommunerna, dvs. var helt skattebefriade enligt grunderna för 7 § 3 mom. SIL. De ska i fortsättningen bedömas efter bestäm-

melserna om stiftelser i 7 kap. 3–6 §§ IL, vilket torde innebära att en del av dem från att ha varit skattebefriade blir skattskyldiga, eftersom de själva inte har ett eget kvalificerat allmännyttigt ändamål och inte heller kan bli skattebefriade pga. sin anknytning till Svenska kyrkan, som numera är ett privaträttsligt subjekt.

Med sin anknytning till de tidigare kyrkokommunerna var prästlönertillgångarna helt skattebefriade. Genom relationsändringen har skattefriheten enligt denna grund upphört. Prästlönertillgångarna kommer dock under en övergångsperiod på tio år att vara befriade från inkomst- och förmögenhetsskatt, lag (1999:290) om skattefrihet för prästlönertillgångar vid 2001–2010 års taxeringar. Lunds domkyrka omfattades tidigare av bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL, vilka numera återfinns i 7 kap. 15 § IL.

Eftersom statskyrkan och dess olika delar tidigare var helt skattebefriade enligt 7 § 1 mom. resp. 3 mom. SIL finns det anledning att närmare redogöra för skattskyldigheten för Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar efter relationsändringen.

Utöver den rent religiösa verksamheten bedriver Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar ett stort antal verksamheter, både sådana som är ett direkt led i främjandet av den religiösa verksamheten eller har annan naturlig anknytning till det religiösa ändamålet och sådana som inte hör till dessa, men även sådana som lagts på Svenska kyrkan genom lagstiftning. Gränsdragningen mellan vilka verksamheter som hör till skattebefriade respektive skattepliktiga verksamheter har inte berörts i förarbetena till de nya reglerna.

Skatteverket redogör i det följande för sin syn på inkomsterna i ett antal förekommande fall. Dessa ställningstaganden kan naturligtvis komma att ändras i framtiden beroende på domstolarnas avgöranden i ärenden som kommer under deras bedömning. Skatteverket ser det emellertid som angeläget att här framföra sina ställningstaganden i syfte att söka uppnå en likartad tillämpning i landet på dessa frågeställningar.

Kyrkoavgift

Kyrkoavgift är den avgift som medlemmar i Svenska kyrkan betalar och som debiteras med Skatteverkets hjälp i samband med den slutliga skatten. Avgiften är närmast att betrakta som en medlemsavgift. Den är därför en skattefri inkomst.

Begravningsverksamheten

Svenska kyrkan har huvudmannskapet för begravningsverksamheten i landet, med ett par undantag, nämligen Stockholms och Tranås kommuner. Med huvudman för begravningsverksamheten avses i regel den församling eller kyrkliga samfällighet inom Svenska kyrkan som är skyldig att hålla allmänna begravningsplatser för dem som är folkbokförda inom visst geografiskt

avgränsat förvaltningsområde.

Svenska kyrkan är ålagd att sörja för begravningsverksamheten i landet, 2 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144). För denna verksamhet har kyrkan rätt att ta ut en begravningsavgift. Denna avgift ska erläggas av alla skattskyldiga fysiska personer, dvs. även av dem som har utträtt ur Svenska kyrkan. För dem som tillhör Svenska kyrkan ingår begravningsavgiften som en del av kyrkoavgiften och för övriga som en särskild post på beskedet om slutlig skatt. Begravningsavgiften är alltså inkomstrelaterad.

Huvudmannen ska, utan kostnad (för dödsboet), tillhandahålla gravplats, gravsättning inklusive gravöppning, återfyllning, och iordningställande av öppnad grav, transporter sedan huvudmannen övertagit ansvaret för stoftet till dess gravsättning skett, kremering, lokal för förvaring och visning av stoftet samt lokal för begravningsceremoni utan religiösa symboler. Man kan därför säga att begravningsavgiften svarar mot dessa tjänster.

Begravningsverksamheten kan pga. sin art och m h t att det är en lagreglerad skyldighet för Svenska kyrkan inte anses utgöra näringsverksamhet och är således inte en skattepliktig verksamhet.

Detsamma torde gälla när dessa tjänster utförs åt annan huvudman där reglering av kostnaderna sker genom den s k begravningsclearingen, vilket är en intern reglering inom Svenska kyrkan. Huvudmannen för det förvaltningsområde där den avlidne var folkbokförd svarar för kostnaderna för de tjänster som ingår i begravningsavgiften även när dessa tjänster tillhandahålls av en huvudman för ett annat förvaltningsområde. Med begravningsclearing avses den avstämning som sker mellan dem som tillhandahåller dessa tjänster.

**Gravskötsel,
blomster-
smyckningsavtal**

Gravskötseln är en del av kyrkogårdsförvaltningens verksamhet som inte är lagreglerad utan en frivillig serviceverksamhet som tillhandahålls mot ersättning. Verksamheten är till sin karaktär näringsverksamhet.

Verksamheten har en lång tradition i vårt land. Ända sedan kyrkorna i vårt land började byggas har marken invid dessa använts som begravningsplats. Det har under denna tid varit naturligt för kyrkan att sköta och vårda kyrkogårdarna och därvid också åta sig skötseln av den enskilda gravplatsen om den avlidne eller efterlevande så önskat. Verksamheten får därför anses ha karaktär av naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten vilket innebär att verksamheten normalt inte ska beskattas.

**Försäljning
av blommor**

I den mån Svenska kyrkan bedriver näringsverksamhet i form av försäljning av blommor vid kyrkogård, bedrivs den på en konkur-

rensutsatt marknad och kan inte anses ha naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Inte heller kan den anses vara en sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för den allmännyttiga verksamheten. Svenska kyrkan är således skattskyldig för verksamheten.

Servering av kyrkkaffe

Verksamheten är då den bedrivs i församlingslokaler närmast att se som en service till dem som deltar i den allmännyttiga verksamheten och får därför anses ha naturlig anknytning till det allmännyttiga religiösa ändamålet, varför skattskyldighet inte föreligger.

Det förekommer att kyrkor har kaffeservering ”ute på stan” som riktar sig till allmänheten och som inte har samband med kyrklig sammankomst. Sådan verksamhet saknar naturligtvis naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet och är således inte skattebefriad. Inte heller torde den kunna hänföras till inkomster som av hävd används för att finansiera den allmännyttiga verksamheten.

Servering i samband med bröllop

Servering i samband med bröllop, dop eller begravning anses som verksamhet som bedrivs på en konkurrensutsatt marknad och kan varken anses vara ett direkt led i den allmännyttiga verksamheten eller ha naturlig anknytning till allmännyttiga ändamålet. Skattskyldighet föreligger för verksamheten.

Försäljning av vykort i kyrkan

Verksamhet i form av försäljning av vykort, böcker etc. i kyrkan får anses utgöra ett direkt led i den allmännyttiga verksamheten på samma sätt som gäller för föreningar som säljer böcker, märken m.m. för att göra föreningen känd. I regel är denna verksamhet av mindre omfattning. Skulle verksamheten utvidgas så att den kan anses vara kommersiellt bedriven kan Svenska kyrkan komma att bli skattskyldig för denna.

Gräsklippning, snöskottning

Gräsklippning, snöskottning åt t.ex. kommun eller annan församling bedrivs på en konkurrensutsatt marknad och kan inte anses ha naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet utan utförs kanske snarast för att utnyttja den egna överkapaciteten och bidra till finansieringen av verksamheten. Inte heller kan den anses hänförlig till inkomster som av hävd används för att finansiera den allmännyttiga verksamheten. Svenska kyrkan är därför skattskyldig för sådan verksamhet.

Administrativa tjänster

Även verksamhet i form av administrativa tjänster åt t ex annan organisatorisk del av Svenska kyrkan anses bedriven på en konkurrensutsatt marknad. Den har inte naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten och utgör inte heller en hävdvunnen inkomst, varför skattskyldighet föreligger för inkomsten.

Kyrkans barntimmar	Kyrkans barntimmar och lägerverksamhet utgör ett direkt led i den allmännyttiga verksamheten. Skattskyldighet föreligger inte för eventuella inkomster i denna.
Daghem och förskola	<p>RSV har i en skrivelse 1992-10-28 dnr 38920-92/900 ansett att daghemsverksamhet är att hänföra till näringsverksamhet oavsett i vilken juridisk form den bedrivs, vilket har bekräftats i ett antal domar.</p> <p>Daghems-, förskole- och fritidsverksamhet utgör inte ett direkt led i den allmännyttiga verksamheten och saknar även i övrigt naturlig anknytning till denna, varför skattskyldighet föreligger för verksamheten.</p>
Konsert	Verksamhet i form av konserter, kyrkomusik med entréavgifter torde ofta pga. sitt innehåll ha naturlig anknytning till den religiösa verksamheten och leda till att skattskyldighet inte föreligger. Beroende på innehåll och omfattning skulle den dock i undantagsfall kunna bedrivas så att man blir skattskyldig för inkomsten därav.
Tryckeriverksamhet	I många fall utförs tjänster, som exempelvis tryckeriverksamhet, åt andra delar av Svenska kyrkan men även för utomstående räkning. Verksamheten bedrivs på en konkurrensutsatt marknad och saknar naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten. Inte heller utgör den en verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för den allmännyttiga verksamheten. Skattskyldighet föreligger för inkomsterna.
Kollekt	Svenska kyrkans inkomster av kollekt utgör gåvor för vilka inkomstskatteplikt inte föreligger. Enligt 3 § lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt är trossamfund befriade också från dessa skatter. Lagen har upphört att gälla vid utgången av år 2004 (SFS 2004:1341) och arvs- och gåvoskatten har avskaffats redan fr.o.m. 2004-12-17 enligt SFS 2005:194.
Uthyrning av lokaler	Som framgått ovan föreligger skattefrihet för vissa fastighetsinkomster. Detta gäller dock endast för inkomst av sådana fastigheter som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen. För en fastighet som inte uppfyller de förutsättningar som uppställs i nämnda lagrum, d v s inte används i trossamfundets allmännyttiga verksamhet till övervägande del (> 50 %) föreligger full skattskyldighet. Inkomst av uthyrning av lokaler medför alltså liksom uthyrning av bostäder skattskyldighet.
Avskrivningsunderlag	En fråga som aktualiserats i samband med relationsändringen är vilket avskrivningsunderlag som ska användas för fastigheter som blivit skattepliktiga genom de nya beskattningsreglerna.

De bestämmelser om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde som finns i 20 a kap. IL gäller inte – enligt ett uttryckligt stadgande i 1 § – beträffande verksamhet som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap.

I ett förhandsbesked 2003-12-19 fann SRN att en ideell förenings anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter ska utgöras av marknadsvärdet vid beskattningsinträdet utifrån de allmänna principer i rättspraxis som legat till grund för avgörandet i RÅ 1999 ref. 19. RR instämde i bedömningen och fastställde förhandsbeskedet, RÅ 2004 not. 193. I ett annat mål samma dag, RÅ 2004 ref. 93, blev det motsvarande utgång beträffande anskaffningsutgift för värdepapper i en stiftelse som övergått från inskränkt till oinskränkt skattskyldighet.

**Fastigheter,
prästgårdar**

Fråga har uppkommit om församlingarnas/samfälligheternas fastigheter är att hänföra till en och samma förvärvsverksamhet eller ej oavsett om de används direkt i den allmännyttiga verksamheten eller hyrs ut till annan användning.

I praktiken uppkommer denna fråga bl.a. för prästgårdar som hyrs ut som bostad till anställd präst. Frågan är i ett sådant fall om prästgården ska hänföras till samma förvärvskälla som kyrkobyggnad, församlingshem m.fl. Detta skulle i så fall medföra att skattskyldighet i de flesta fall inte skulle föreligga för prästgårdarna.

Frågan om förvärvskälleindelningen för ideella föreningars fastigheter har varit föremål för prövning i rättsfallen RÅ 1986 not 133 och RÅ 1990 ref. 58.

I notismålet var fråga om en Filadelfiaförsamling som ägde två fastigheter.

Den ena användes nästan i sin helhet i den ideella verksamheten medan den andra fastigheten användes delvis i den ideella verksamheten och delvis såsom bostadsbyggnad. Fastigheterna ansågs vara att hänföra till skilda förvärvskällor trots att de stod under gemensam förvaltning. Eftersom övervägande delen av den sistnämnda fastigheten inte användes i den ideella verksamheten förelåg skattskyldighet för denna fastighet.

I samma mål prövades också frågan om uppdelningen av fastigheten skulle ske med ledning av disponerad yta eller byggnadsvolym. Majoriteten i RR ansåg att fördelningen skulle ske efter ytans fördelning medan två dissidenter ansåg att fördelning skulle ske efter fördelning av byggnadsvolymer.

I referatmålet ägde en ideell förening fyra fastigheter varav tre användes i den ideella verksamheten medan den fjärde hyrdes ut till utomstående. Fastigheterna förvaltades gemensamt, hade

gemensam bokföring, hade gemensam reparationsfond och utgjorde ekonomiskt sett en naturlig enhet. RR ansåg att den uthyrda fastigheten inte ingick i samma förvärvskälla som övriga tre fastigheter och att således skattskyldighet förelåg för denna fastighet.

Med hänsyn till ovannämnda rättsfall torde därför prästgårdar/biskopsgårdar som hyrs ut som bostad till präster eller andra anställda eller utomstående inte vara att hänföra till samma förvärvskälla som kyrkobyggnader, församlingshem, kyrkogårdar m.fl. Dessa fastigheter blir då att hänföra till särskilda förvaltningsenheter för vilka skattskyldighet föreligger såvida de inte till övervägande del används i den allmännyttiga verksamheten.

Vid bedömningen av om byggnaden till övervägande del används för den allmännyttiga verksamheten eller inte bör i normalfallet och av praktiska skäl denna bedömning göras utifrån ytorna i resp. användning. Stöd för detta finns också i ovannämnda notismål. Se dock vad som anförs härom i föreningsavsnittet.