

En idrottsförenings försäljning av skänkta varor har med hänsyn till de former i vilka verksamheten bedrivs ansetts skattefri såsom hävdvunnen finansieringskälla. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

7 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan från Ullareds IK hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Föreningen är en allmännyttig ideell förening med idrottsligt ändamål som använder sig av ”second hand-försäljning i loppmarknadsform” för att finansiera sin allmännyttiga verksamhet. Försäljningsverksamheten bedrivs nästan uteslutande av föreningsmedlemmar, till allra största delen genom ideellt arbete. Det som säljs är skänkta föremål som möbler, porslin, böcker och tavlor. Försäljningen äger rum under två timmar på tisdagskvällar i en lokal om ca 500 kvm belägen i utkanten av Ullared. Givarna kan lämna sina föremål i lokalen under två timmar antingen på måndagskvällar eller på onsdagsförmiddagar. Någon hämtning av skänkta föremål förekommer inte. Föreningen vill veta om inkomst från försäljningsverksamheten ska undantas från skattskyldighet på grund av att den är att anse som en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete.

Skatterättsnämnden (2013-03-27, André, ordförande, Svanberg, Bengtsson, Gäverth, Lundström, Pahlsson, Werkell) yttrade:

Förhandsbesked – Ullareds IK, föreningen, är inte skattskyldig för inkomster från den i ärendet aktuella försäljningsverksamheten. –

Motivering – Skatterättsnämndens bedömning –

Försäljningsverksamheten som föreningen bedriver är att betrakta som näringsverksamhet enligt definitionen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. – Föreningen är emellertid en sådan ideell förening som kan omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. 7 §. I paragrafens andra stycke sägs att skattebefrielsen gäller bl.a. för inkomst från en självständig näringsverksamhet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. – I den lagtext som reglerade ideella föreningars skattskyldighet i tiden före inkomstskattelagen belystes vad som avsågs med en sådan finansieringskälla genom en uppräkningslista av ett antal verksamheter som lagstiftaren ansåg kvalificerade för en förmånlig skattebehandling. – Till verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete räknades anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografrörelse som bedrivs av en nykterhetsförening eller en förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Andra exempel på hävdvunna finansieringskällor var att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler. Som ytterligare exempel nämndes i förarbetena danstillställningar och loppmarknader (prop. 1976/77:135 s. 85). Uppräkningen var inte uttömmande. – Det har varit en uppgift för praxis att göra den närmare avgränsningen av vilka verksamheter som

kvalificerar som hävdvunna finansieringskällor. Av denna kan utläsas att verksamhetens omfattning och ekonomiska utfall har ansetts sakna principiell betydelse i fråga om hävd (RÅ 1992 ref. 68). Att även andra aktiviteter som kan anses jämförbara med de exempel som tidigare nämndes i lagtext och förarbeten kan hänföras till hävdvunna finansieringskällor framgår av RÅ 1999 ref. 50 och RÅ 1999 not. 216. – Föreningen uppger att second hand-försäljning av sådant slag som aktualiseras i ärendet varit en förekommande finansieringskälla för bl.a. ideella föreningar under lång tid. Eftersom denna uppgift inte har satts i fråga av Skatteverket annat än i mycket allmänna ordalag får den godtas som en förutsättning för den fortsatta bedömningen. – Den aktuella försäljningsverksamheten bedrivs nästan uteslutande av föreningens medlemmar. Av vad som anförts om dess närmare inriktning kan en sådan konkurrenssituation visavi mer etablerade former av andrahandsförsäljning som skulle kunna vara ett skäl mot skattebefrielse inte anses föreligga. Verksamheten framstår snarare som en utveckling av den traditionella loppmarknaden i takt med förändrade konsumtionsmönster och allmänhetens syn på återanvändning. – Mot den bakgrunden finner Skatterättsnämnden att föreningens försäljningsverksamhet ska hänföras till sådan verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Inkomsterna från verksamheten är därför skattefria för föreningen.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att Ullareds IK var skattskyldig för sin försäljningsverksamhet. Skatteverket anförde bl.a. följande. Secondhandförsäljningen bedrivs stadigvarande i butiksform, delvis med anställd personal, under affärsmässiga former och på en konkurrenssatt marknad. Omsättningen är betydande. Verksamheten omfattas inte av de exempel som nämns i förarbetena avseende traditionella finansieringskällor och kan inte heller hänföras till någon av de verksamheter som Högsta förvaltningsdomstolen bedömt vara jämförbara därmed. En basar, loppmarknad eller kampanj bör anses förlora sin hävdvunna karaktär genom att bedrivs stadigvarande.

Ullareds IK bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-09-16, Melin, Almgren, Hamberg, Stenman, Nymansson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

I målet ska avgöras om Ullareds IK:s försäljning av skänkta varor utgör en sådan verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

Rättslig reglering och förarbeten

Enligt 7 kap. 7 § andra stycket IL är en ideell förening som uppfyller vissa krav, vilka närmare anges i paragrafens första stycke samt i 8-13 §§, inte skattskyldig för inkomst från en självständig näringsverksamhet, när inkomsten till huvudsaklig del kommer från en verksamhet som antingen är ett direkt led i främjandet av vissa angivna ideella ändamål eller har annan naturlig anknytning till dessa ändamål, eller också när den avser en sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Bestämmelsen återfanns tidigare i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Där angavs också följande: Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Detsamma gäller verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d.

Att de i SIL uppräknade exemplen på härdvunnen verksamhet inte infördes också i IL ska enligt förarbetena inte anses innebära någon ändring i sak (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 85).

Bestämmelser med detta innehåll tillämpades första gången vid taxeringen år 1979. Dessförinnan var t.ex. idrottsföreningar undantagslöst skattskyldiga för inkomst av rörelse. I förarbetena till de nya reglerna anfördes som exempel på härdvunna verksamheter, utöver vad som uppräknats i författningstexten, loppmarknader och danstillställningar (prop. 1976/77:135 s. 85). Exemplen visar vilka slags verksamheter som vid tiden för lagstiftningens tillkomst uppfattades som traditionella finansieringskällor, men det ges i förarbetena inte något besked om vad som kan krävas beträffande den härdvunna verksamhetens form och omfattning eller när det gäller konkurrenssituationen och liknande förhållanden (SOU 1995:63, Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, s. 184). Det synes dock, åtminstone när det gäller verksamhet med naturlig anknytning till det ideella ändamålet, förutsatt att skattefrihet inte ska medges i fråga om verksamhet som bedrivs stadigvarande och under ungefär samma former som normal näringsverksamhet (a. prop. s. 84).

Rättspraxis

Det finns en omfattande rättspraxis i fråga om härdbegreppet och dess tillämpning vid olika finansieringsverksamheter som bedrivs inom ramen för ideell verksamhet, inte minst av idrottsföreningar. Domstolarna har beaktat olika faktorer såsom inslaget av frivilligt och oavlönat arbete, verksamhetens omfattning och konkurrenssituationen. I enstaka fall har härdbegreppet ansetts omfatta verksamheter som tycks vara klart skilda från de av lagstiftaren givna exemplen, medan i andra fall nya företeelser inte har accepterats som härdvunna.

Att verksamheten drivits av medlemmarna själva utan anställd personal har således i många fall tillmätts betydelse. Tydligt framstår detta i RÅ85 1:2, där en idrottsförenings returpappersinsamling ansågs hävdvunnen under (den enda) förutsättningen att själva insamlingen sköttes av frivilliga obetalda krafter inom föreningen. I andra fall har emellertid ”nya” former för finansieringsverksamhet inte betraktats som hävdvunnen, oavsett oavlönat arbete, så t.ex. i fråga om serveringsverksamhet, campingverksamhet och skogsavverkning (RÅ 1988 not. 599, 600 resp. 603).

Verksamhetens omfattning har tillmätts varierande vikt i rättsfallen. I RÅ83 1:88 ansågs festplatsverksamhet hävdvunnen mot bakgrund av verksamhetens förhållandevis begränsade omfattning och det ideella inslaget. I RÅ 1992 ref. 68, som avsåg logdansverksamhet arrangerad av en idrottsförening, bedömdes däremot att när det rör sig om en typisk traditionell finansieringskälla gäller inga krav på att verksamheten ska vara begränsad och ge endast en blygsam avkastning, allt under förutsättning dock att verksamheten inte tagit sig sådana avvikande former att den inte längre utgör en finansieringskälla av hävdvunnen typ.

Konkurrensaspekterna fick betydelse i RÅ 1987 ref. 153, som avsåg en idrottsförenings inkomster från nattbevakning av en campingplats. Mot bakgrund bl.a. av att föreningen fått bevakningsuppdraget efter anbud och i konkurrens med andra företag ansågs verksamheten inte vara hävdvunnen. I RÅ 1987 ref. 67, som avsåg serverings- och kioskrörelse med stor omsättning och anställd personal, bedömdes att verksamheten var av rent kommersiell natur och att den bedrivits i gängse former för en serveringsrörelse, varför den inte kunde anses som en hävdvunnen finansieringskälla.

När det gäller hävdbegreppets tillämplighet på verksamhet som i olika mån avviker från de exempel som angavs i förarbetena kan, utöver vad som redan nämnts i fråga om returpappersinsamling m.m., redovisas följande. I RÅ 1999 ref. 50 bedömdes en rockmusikkonsert som arrangerades i samarbete mellan en idrottsförening och ett kommersiellt musikbolag. Högsta förvaltningsdomstolen angav att de exempel på hävdvunnen verksamhet som lagstiftaren nämnt inte var uttömmande och att avsikten inte kan ha varit att tillämpningen skulle låsas fast vid de förhållanden som rådde vid lagstiftningens tillkomst. En årlig konsert med musik av etablerat slag fick anses vara en aktivitet som inte i något avgörande hänseende skiljer sig från sådan festverksamhet som ska anses vara en hävdvunnen finansieringskälla. I RÅ 1989 ref. 124 ansågs däremot inte Svenska Bandyförbundets försäljning av konstmappar för att finansiera ett idrottsevenemang som hänförlig till en sådan försäljningskampanj som ska anses vara hävdvunnen. Av RÅ 2005 not. 96 framgår att en idrottsförenings och dess medlemmars medverkan till att sälja internetspel inte kan jämföras med sådan lotteriverksamhet som ska betraktas som hävdvunnen.

Mervärdesskatt

Enligt 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, räknas en verksamhet som bedrivs av en ideell förening inte som ekonomisk när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet för föreningen inte föreligger enligt 7 kap. 7 § första och andra styckena IL. Om en verksamhet inte räknas som ekonomisk innebär det att mervärdesskatt inte ska betalas när varor eller tjänster omsätts i verksamheten (1 kap. 1 § första stycket jämfört med 4 kap. 1 § första stycket ML).

Mervärdesskatteregler med denna innebörd infördes den 1 juli 1987. Dessförinnan tillämpades inga särregler vad gäller ideella föreningars skattskyldighet till mervärdesskatt. Motivet till de nya reglerna angavs vara att stora fördelar kunde vinnas om föreningarna får likartade skatteregler att följa både för inkomstskatt och mervärdesskatt (prop. 1986/87:44).

Den rättspraxis som avser hävdbegreppet har sedan dess fått direkt genomslag också vid tillämpningen av mervärdesskattelagstiftningen. Mervärdesskatten är dock i flertalet avseenden harmoniserad inom EU, bl.a. vad avser skattskyldigheten och omfattningen av skatteplikten. Något sådant undantag för ideella föreningar som framgår av IL och av ML finns inte i EU-rätten. Mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG, omfattar alla beskattningsbara personer, varmed avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syften och resultat. Direktivet innehåller emellertid regler om olika undantag från skatteplikt, som kan få betydelse för verksamhet som bedrivs av en ideell förening. Närmast av intresse är bestämmelsen om undantag för skatteplikt för tillhandahållande av tjänster och omsättning av varor som görs av t.ex. idrottsföreningar i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen (artikel 132.1 o). EU-domstolen har i sin hittillsvarande praxis inte haft att ta ställning till hur långt begreppet penninginsamlingsevenemang sträcker sig.

Någon anpassning av 4 kap. 8 § ML till direktivets regler i de nu aktuella avseendena har inte gjorts. Regeringen har i budgetpropositionen för 2013 angett att en dialog förs med EU-kommissionen (prop. 2012/13:1 vol. 1, s. 318 f.).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Enligt Ullareds IK:s ansökan om förhandsbesked bedrivs den aktuella finansieringsverksamheten i form av en loppmarknad där skänkta varor av olika slag försäljs till allmänheten. Försäljningen sker i en förhyrd lokal i samhällets utkant varje tisdag kl. 17–19. Verksamheten sköts av ideellt arbetande medlemmar samt genom deltidsarbete av en anställd kanslist. Intäkterna av försäljningen uppges till 600 000 kr per år.

Den försäljningsverksamhet som Ullareds IK står för är således av begränsad omfattning, men den sker regelmässigt och i permanent förhyrda lokaler. Som framgår av de uppgifter föreningen lämnat är numera försäljning av skänkta varor en vanlig finansieringskälla för idrottsföreningar och andra ideella föreningar. Verksamheten torde av vissa föreningar bedrivas i betydligt större skala, i butikslokaler och med butikstider liknande de som är vanliga i kommersiell handel, helt eller delvis med anställd personal och, i vissa fall, med specialiserat sortiment.

Högsta förvaltningsdomstolen har inte tidigare haft att ta ställning till om butiksförsäljning av skänkta varor kan hänföras till de hävdvunna finansieringskällor som avses i 7 kap. 7 § IL. Närmast uppkommer frågan om verksamhet av detta slag kan jämföras med sådana basarer och loppmarknader som enligt förarbetena till inkomstskattereglerna avsågs med skattefriheten. I enlighet med tidigare praxis bör vid bedömningen hänsyn tas till konkurrensförhållanden och, som särskilda aspekter på detta, verksamhetens kommersiella karaktär, dess omfattning och inslaget av ideellt arbete.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bör i vart fall butiksförsäljning med skänkta varor som bedrivs under villkor som framstår som jämförbara med kommersiell handel i t.ex. antikvariat, antikhandeln eller butiker för andrahandsförsäljning av märkeskläder inte anses jämförbar med den traditionella loppmarknadsformen. Fråga är då om en gräns kan dras mellan sådan verksamhet och den enklare butiksförsäljning som är i fråga i målet.

Det bör vara möjligt att göra skillnad mellan försäljning i butiker som är öppna dagligen och i vilka även anställd personal är verksam, å ena sidan, och försäljning i en lokal som håller öppet endast vid något enstaka tillfälle per vecka och som i allt väsentligt sköts av ideella krafter, å den andra. Det senare slaget av verksamhet kan närmast jämföras med regelbundet anordnade basarer eller loppmarknader och kan, med mervärdesskattedirektivets terminologi, betraktas som återkommande penninginsamlingsevenemang. Det förhållandet att den lokal som används för ändamålet är en och densamma och möjliggör förvaring av skänkta föremål mellan försäljningstillfällena medför inte någon annan bedömning.

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot den nu angivna bakgrunden att Ullareds IK:s försäljning av skänkta varor utgör en sådan verksamhet som enligt inkomstskattelagen ska anses vara en av hävd utnyttjad finansieringskälla för ideellt arbete. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 2988-13, föredragande Gulliksson

Anm. Samma dag avgjordes i mål 2987-13 och med anledning av samma ansökning fråga om förhandsbesked angående mervärdesskatt.

Rättsfall: RÅ83 1:88; RÅ85 1:2; RÅ 1987 ref. 67; RÅ 1987 ref. 153; RÅ 1988 not. 599, 600 resp. 603; RÅ 1989 ref. 124; RÅ 1999 ref. 51; RÅ 2005 not. 96.