



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Ola Thored

Frågor kring bolagisering av
idrottsföreningar med inriktning
på skatterätt

Examensarbete
20 poäng

Professor Sture Bergström

Skatterätt

Ht-01

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 BAKGRUND OCH FUNDERINGAR	4
2 MÅL OCH METOD	6
3 INLEDNING	7
3.1 Introduktion	7
3.2 Generella för- och nackdelar	9
4 DÅLIG EKONOMI	11
4.1 Elitlicensen	11
4.2 Aktiebolagets likvidationsplikt	14
5 HUR DET KAN GÅ TILL - AIK HOCKEY AB	15
6 GRÄNSDRAGNINGAR	19
7 RÖSTMAJORITET OCH INFLYTANDE I IDROTTSAB	22
8 SKATTEFRÅGOR	27
8.1 Idrottsföreningar	27
8.1.1 Allmännyttig ideell förening	27
8.1.2 Mervärdesskatt	29
8.1.3 Spelarövergångar	30
8.1.4 5:7-tjänster	31
8.2 Aktiebolag	32
8.2.1 Mervärdesskatt	32
9 HIF-FALLET, RÅ 2000 REF 53	35
9.1 Inledning	35

9.2 Bakgrund	35
9.3 Skatterättsnämnden och Regeringsrätten	36
9.4 Kommentarer	37
10 SLUTSATSER	41
LITTERATURFÖRTECKNING	43
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	45

Sammanfattning

I dagens, och framförallt morgondagens, alltmer professionella svenska idrott krävs nyare metoder för att möta en allt hårdare konkurrens. Som inom så många andra områden krävs allt större ekonomiska resurser för att upprätthålla en marknadskraftig kvalitet, och det är i ljuset av just ekonomins enorma betydelse som fler och fler klubbar i Sverige redan har, eller överväger att inom en snar framtid, utnyttjat möjligheten att bolagisera hela eller delar av verksamheten. Sedan ett par år är det enligt Riksidrottsförbundets stadgar tillåtet att inom ramar som specialidrottsförbunden specificerar bolagisera den idrottsliga verksamheten, främst alltså för att lättare skapa långvariga ekonomiska band med investerare. Grundkravet för idrottsaktiebolaget är att den ideella föreningen innehar röstmajoriteten i bolaget.

För dessa idrottsaktiebolag är behandlingen, både bolagsrättsligt och skatterättsligt, väsentligen skild från dom förmåner som den ideella föreningen åtnjuter. Främst är bolaget skattepliktigt för både inkomstskatt och moms, samt har mycket små möjligheter att erhålla bidrag från stat och kommun eller hjälp med kostnader för polisbevakning av sina evenemang. Dessutom omgärdas bolagiseringen av flera angränsande problem som exempelvis berör hanteringen av kapital mellan bolag och aktieägande förening, artistskatt, röstmajoriteten i bolaget och den nyligen införda elitlicensen för föreningar i allsvenskan och superettan i fotboll.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att omstruktureringarna inom spetsidrotten knappast är ofrånkomliga och att problemen runt omkring är väldigt skilda, men inte sällan är av tämligen enkel natur och kommer att finna sina lösningar ju närmare framtiden vi kommer.

Förord

Jag vill rikta ett stort och hjärtligt tack till professor Sture Bergström för hans hjälp och enorma tålamod med mig och mina spridda skurar av utkast under projektets gång. Särskilt vill jag poängtera Stures ovärderliga funktion som bollplank och idétestare under dom långa, men inte alltid så konkreta sportdebatterna som så ofta kunde dominera handledarträffarna.

Dessutom vill jag rikta ett varmt tack till min familj för ekonomiskt och moraliskt stöd, samt till dom närmaste vännerna som bidragit med insiktsfulla idéer och olika, mer eller mindre värdefulla, infallsvinklar.

Lund, maj 2002

Ola Thored

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AMS	Arbetsmarknadsstyrelsen
BrB	Brottsbalken
FL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
HD	Högsta Domstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
RevN	Revisionsnämnden
RF	Riksidrottsförbundet
RS	Riksidrottsstyrelsen
SDF	Specialdisktriksförbund
SF	Specialidrottsförbund
SIL	Lagen (1946:576) om statlig inkomstskatt
SIV	Statens invandrarverk
SvFF	Svenska Fotbollsförbundet
TK	Tävlingskommitté

1 Bakgrund och funderingar

Redan hösten 1997 hade Djurgården Hockey AB långt gångna planer på en börsintroduktion med en beräknad aktieförsäljning på 45 MSEK. Detta var innan RF hade ändrat sina stadgar till att tillåta föreningsägda idrottsaktiebolag att delta i seriespel anordnade av Riksidrottsförbundet, RF, och deras Specialidrottsförbund, SF, (inget i RFs eller SFs stadgar hindrade bolag att sköta dom rent kommersiella uppdragen). I samband med den planerade introduktionen tillsatte Riksidrottsstyrelsen, RS, en kommitté att undersöka alternativa associationsformer för idrottsligt utövande. Kunde Dif Hockey verkligen genomföra något som skulle dröja två år innan RF hade beslutat i frågan?

I dagens svenska idrottsrörelse dominerar de ideella föreningarna. På några få platser inom elitidrotten kan man dock skönja en trend att vilja ändra associationsform, främst genom bolagisering. Hur kan detta komma sig? Finns det flera och betydande fördelar med att bedriva idrott i aktiebolagsform? Vad innebär det i praktiken för de klubbar som funderar kring att bolagisera och att RF fastslagit att den ideella föreningen endast får äga och/eller styra 50% av idrottsaktiebolaget?

Rent skattemässigt kan det föreligga flera fördelar att driva idrottsrörelse som ideell förening, t ex när man bedriver allmännyttig verksamhet. Problem man kan finna är exempelvis att en ideell förening inte får syssla med ekonomisk verksamhet och därmed tillvarata sina medlemmars ekonomiska intressen. Då är föreningen inte längre ideell. Hur rimmar detta med dagens elitidrottsklubbar som med hög omsättning väldigt ofta får idrottare att tjäna stora summor på sin utövning?

Vilka aspekter finns för den klubb som funderar på att ändra associationsform, rent skatterättsligt och bolagsrättsligt? Vilka fördelar och nackdelar finns med att ändra och hur tungt väger dom, för främst elitklubbarna?

En ideell förening som bedriver idrottsrörelse har även flera andra fördelar jämfört med ett aktiebolag, t ex bidrag från stat och kommun för ungdomsverksamhet och kraftigt subventionerad polisbevakning av sina evenemang. Detta är dock aspekter som faller utanför det område jag har för avsikt att beröra och belysa.

2 Mål och metod

Tanken med detta arbete är att ingående besvara ett fåtal kärnfrågor kring bolagisering av en idrottsförening. Jag avser att företrädesvis utifrån en skatterättslig synvinkel utreda dom främsta aspekterna av en bolagisering. Dessutom kommer några frågor kring idrottens juridik att belysas och utredas. Eftersom debatten i Sverige ser ut som den gör kommer belysning främst att riktas på den typ av klubbar som redan fattat ett visst intresse för frågan om bolagisering.

Mitt arbete kommer att bedrivas främst i form av studier av juridisk facklitteratur, artiklar och modernare rättspraxis, men jag kommer också att söka engagerade klubbars deltagande i studien, samt intervjuer med framstående forskare i ämnet. Eftersom intresset för både juridik och idrott flera gånger korsar varandra förekommer även obekräftade, personliga synpunkter under arbetets gång.

3 Inledning

3.1 Introduktion

Att ha aktiebolag inom idrotten i sig är ingen nyhet. Sedan länge har föreningsägda aktiebolag skött mycket av den kommersiella verksamheten, t ex arrangerandet av större tävlingar och liknande, inom idrotten. Utövandet av idrotten organiseras av RF och är förbehållet RF:s medlemmar, och enligt 2:2 i stadgarna kan endast ideella föreningar vara medlemmar i SF, som i sin tur är medlemmar i RF.

Den utveckling som redan påbörjats i ett fåtal klubbar, men som troligtvis kommer att utvidgas i takt med att de internationella kraven och standarden höjs, är att den ideella föreningen bildar ett aktiebolag till vilket man lockar investerare att satsa pengar i utbyte mot aktier och del i framtida vinster. Uppläggen kommer att domineras av elitklubbar med framgångsrika, professionella spelare som ägs av bolaget och betraktas som tillgångar däri. Vid eventuell försäljning, vanligtvis till utländska toppklubbar, kommer vinsten i bolaget att beskattas i vanlig ordning.

Vilka fördelar finns då med uppdelningen mellan ideella föreningar (idrott) och aktiebolag (kommersiell verksamhet)? Aktiebolaget är associationsformen som är mest lämpad för ekonomisk verksamhet, med obestånds- och ansvarsregler utformade med tanke på en fortlöpande verksamhet och ett skydd för borgenärer och ägare. Dessa saknas eller är vagt utformade för ideella föreningar, vilket kan vara en förklaring till att föreningar har betydligt svårare att sluta längre avtal med sponsorer. Andra skillnader, som kan bli betydande, är att aktiebolaget är generellt momspliktigt och den allmännyttiga ideella föreningen är begränsat skattskyldig till inkomstskatt. I de flesta fall är dock vinsten i idrottsaktiebolag efter avskrivningar ganska måttlig, varför också skattebördan blir liten.

En fördel med att behålla den idrottsliga verksamheten i en ideell förening är att man fortfarande kan erhålla bidrag från stat och kommun, samt åtnjuta kostnadsfri polisbevakning av sina arrangemang. Det överskott som uppstår i aktiebolaget vid exempelvis försäljning av spelare som tillhör bolaget kan överföras till föreningen i form av utdelning. Kan föreningen utnyttja bolaget till andra former av besparingar eller tillförande av förmögenhetsvärde? Detta aktualiserar reglerna om transaktioner mellan aktiebolaget och dess ägare och om utdelningsförbud och vinstöverföringar till aktieägarna. En ideell förening som ägare till ett aktiebolag kan endast handskas med bolaget inom ramarna och med de begränsningar som ges i aktiebolagslagen, ABL. Begränsningarna gäller vad bolaget får och inte får göra gentemot föreningen. Till att börja med får naturligtvis ett bolag ingå avtal med sin ägare, precis som med vilken annan part som helst. Man får dock vara uppmärksam på avtal inom ägarstrukturen, så det inte missbrukas för att genomföra otillåtna förmögenhetsöverföringar. Avtalen ska för att vara juridiskt bindande slutas på sedvanliga villkor. Detta är ett ganska vagt uttryck, men man kan som riktlinje säga att villkor som hade godtagits med en utomstående avtalspartner kan anses som sedvanliga (armlängdsprincipen). Som tidigare nämnts är det tillåtet, enligt ABL 12 kap, för ett aktiebolag att överföra medel till sina ägare genom vinstutdelning.

Skatterättsligt behandlas alla former av utdelning, tillåten eller otillåten, som utdelning i vanlig ordning. Problemet här ligger i att en förtäckt utdelning som anses tillåten enligt ABL kan utnyttjas av en idrottsförening genom att på så vis överföra ett överskott i den beskattade sfären till den beskattningsfria sfären. Ett exempel kan vara att föreningen överlåter rättigheterna till reklam och varumärken till bolaget mot skälig ersättning ur försäljningsintäkterna. Men hur mycket skall anses vara en skälig ersättning? Svårigheterna att värdera dessa prestationer gör det i praktiken omöjligt att avgöra huruvida avtalet är på sedvanliga villkor. Detta

är nog något som kommer att engagera allt fler kontrollorgan när antalet idrottsaktiebolag och antalet transaktioner till ägarföreningarna sakta ökar.¹

3.2 Generella för- och nackdelar²

Utan att hävda att vara uttömmande kan man av de senaste årens debatt urskilja och lista följande åsikter om för- och nackdelar med en bolagiserad elitidrottsrörelse:

- Det blir bättre förutsättningar för att hålla samman idrottsrörelsen när fördelarna för utbrytarorganisationer och proffsliigor minskar.
- Elitidrotten får verka i en mer anpassad miljö, där de kommersiella förutsättningarna och relationerna till ex sponsorer sköts mer professionellt.
- Man kan utnyttja kompetens och kunskaper på ett tydligare och effektivare sätt, d v s ”rätt man på rätt plats”.
- Bolagiseringar ökar möjligheterna att attrahera riskkapital avsevärt.
- Uppdelning mellan bolag och ideell förening kan även stärka den ideella föreningens arbete med och koncentration på breddidrotten.
- Det skapas bättre möjligheter för den ideella föreningen att motivera bidrag från stat och kommun när den kommersiella delen är borttagen.
- Majoriteten av den ekonomiska risken är avgränsad till bolaget, vilket är till fördel för föreningen.

Dom dominerande nackdelar som framförts är främst:

- Vinstkraven inom bolaget tar överhanden och man riskerar den unika folkrörelseidén.
- Den idrottsliga demokratiidén med ”en man- en röst” riskeras i aktiebolagsformen.

¹ Lindquist, Björn, ”Rättshandlingar mellan aktiebolag och idrottsförening”, Artikelsamling från svensk idrottsjuridisk förening 1997.

² Avsnittet bygger i huvudsak på Swarting, Odd, ”AB inom idrotten, apropå en motion till RF-stämman”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 1997.

- Samhällsnyttan försvinner och statliga subventioner och bidrag (aktivitetsbidrag, skattelättnader) riskerar att gå förlorade.

Uppräkningen skall inte anses vara helt uttömmande, men det är dessa aspekter som tydligast framkommit i den dagliga samhällsdebatten. Man leds att tro att fördelarna är så pass dominerande att snart sagt varje klubb genast borde kasta sig in i bolagiseringscirkusen. Men är det så enkelt? Hur bör man gå tillväga och vilka större eller mindre hinder kan uppenbara sig i jakten på det så hett eftertraktade kapitalet?

4 Dålig ekonomi³

4.1 Elitlicensen

Eftersom dålig föreningsekonomi avsevärt kan skada idrottens, kanske främst fotbollens, trovärdighet finns krav på ansvarstagande för den ekonomiska utvecklingen i föreningarna. I Svenska Fotbollsförbundets stadgar finns inskrivet att föreningarna skall bedriva sin verksamhet med sund ekonomi och iaktta god redovisningssed. Sedan 1993 har Svenska Fotbollsförbundets Revisionsnämnd (RevN) tagit in och analyserat resultat- och balansräkningar från samtliga föreningar i Allsvenskan och division I herrar. Sammanfattningsvis kan sägas att ekonomin på de flesta håll är mindre god med redovisat negativt eget kapital och trenden pekar mot allt sämre ekonomier i elitföreningarna.

Mot denna bakgrund föreslogs från RevN och beslutades av SvFF 1999 att skärpa kvalitetskraven beträffande föreningsekonomi på elitnivå genom tillskapandet av en "elitlicens". Det som angavs för föreningar har motsvarande tillämpning på Idrotts-AB, undantaget likvidationsinstitutet där aktiebolagslagens tvingande regler har företräde. I allt väsentligt innebär elitlicensen följande:

- Från och med 2001 ska räkenskaperna följa en av Förbundsstyrelsen föreskriven kontoplan.
- Från och med 2001 ska spelartrupp redovisas i årsredovisningen enligt en föreskriven ordning.
- Från och med 2001 ska varje elitförening ha minst en godkänd eller auktoriserad revisor.
- Elitföreningarna får ej ha negativt eget kapital vid bokslutet 2001 eller senare. Om detta mål ej uppnås skall i första hand en handlingsplan upprättas och behandlas av SVFF:s RevN och i andra hand en kontrollbalansräkning upprättas. Representationslag i Allsvenskan och division I som har negativt

³ Kapitlet bygger i huvudsak på Tallinger, Khennet, "Ekonomikriterier m m, för

eget kapital ska, såvida inte synnerliga skäl föreligger, degraderas i seriesystemet.

- Elitlicensens ekonomikriterier träder i kraft i sin helhet den 1 januari 2002, vilket innebär att krav på revisorer, redovisningsprinciper och kontoplan skall tillämpas från och med 1 januari 2001.

Elitlicensen omfattar alla föreningar med representationslag i Allsvenskan och division I herrar. Ekonomikriterierna för elitlicensen omfattar hela den juridiska personen som bedriver fotbollsverksamhet, vilket innebär att för flersektionsföreningar är det hela föreningens samlade egna kapital som mäts i samband med bedömningen. Kriterierna tillämpas på motsvarande koncernnivå i de fall viss del av fotbollsverksamheten bedrivs i bolag där föreningen är majoritetsägare. Fotbollsverksamheterna behandlas alltså lika oavsett i vilken associationsform de bedrivs. IdrottsAB har därjämte att följa vad som föreskrivs i ABL, främst likvidationsinstitutet i 13 kap 1 §, som kräver en något striktare behandling.

RevN är underställd SvFF:s styrelse och har till uppgift att följa ekonomin i svensk fotboll, praktiskt utföra förbundets arbete avseende administration, utvärdering och förslag till åtgärder samt bereda frågor angående elitlicensens ekonomikriterier. SvFF:s Tävlingskommitté ansvarar för seriesammansättningar och som första instans fattar beslut om degradering med hänsyn till elitlicensens kriterier. TK:s beslut kan överklagas hos SvFF:s styrelse.

Degradering i seriesystemet ska ske såvida inte synnerliga skäl föreligger när en förening:

- grovt åsidosatt vad som ålegat föreningen genom att i avsevärd omfattning underlåta att betala skatter och allmänna avgifter,

elitfotbollsföreningar”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 2000.

- underlåtit att i rätt tid till SvFF, SDF eller annan medlemsförening betala klar och förfallen fordran på betydande belopp,
- har negativt eget kapital med iakttagande av upprättad kontrollbalansräkning,
- ansökt om konkurs eller ackord.

Vid bedömningen ska beaktas inte bara skatteskuldernas storlek, som är minst 100 000 SEK, utan även om föreningen gjort sig skyldig till bokförings-, skatte-, eller uppbördsbrott. Underlåtenhet att betala klar och förfallen fordran omfattar både betalningsovilja och betalningsoförmåga och med betydande belopp avses minst två basbelopp.

Kravet på redovisning av spelaretruppen innebär att i årsredovisningen skall anskaffningsvärdet anges vad gäller externa spelarförvärv. Övergångssumman för dessa förvärv kan antingen kostnadsföras direkt eller redovisas som en tillgång i balansräkningen. Anskaffningsvärdet skall motsvara den vid förvärvstillfället kända övergångssumman, och skall om det redovisats som tillgång i balansräkningen skrivas av linjärt över ursprunglig kontraktstid.

En förening med negativt eget kapital per den 31 december skall innan 5 april följande år ge in en handlingsplan till RevN som beskriver hur föreningen under innevarande kalenderår skall eliminera det negativa egna kapitalet. Om handlingsplanen innehåller förslag att sälja spelare skall föreningen ange en egen marknadsvärdering av de aktuella spelarna. Om planen bedöms som uppenbart orealistisk, eller om föreningen själv anser det vara omöjligt att eliminera det negativa kapitalet skall föreningen senast den 15 augusti inge en kontrollbalansräkning till RevN. Om däremot planen bedöms som realistisk skall föreningen antecknas på en bevakningslista. En förening på listan som även följande år visar negativt eget kapital skall innan den 15 augusti lämna in en kontrollbalansräkning. IdrottsAB har att iaktta reglerna om kontrollbalansräkning i aktiebolagslagen, men ärendet i övrigt skall handläggas enligt förbundsstyrelsens föreskrifter.

4.2 Aktiebolagets likvidationsplikt

För ett aktiebolag gäller att det kan träda i likvidation fullt frivilligt om aktieägarna på bolagsstämman beslutar att dom inte vill fortsätta rörelsen. Det föreskrivs dock i 13 kap 2 § ABL om en skyldighet att likvidera ett bolag, även om inte aktieägarna vill eller beslutat det. Det första och främsta skälet är då bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. I praktiken är det oftast bolagsstämman som tar initiativet till likvidationen, men skulle så ej ske finns möjligheten för en domstol eller PRV att besluta om likvidation, s k tvångslikvidation. Det finns flera andra fall av likvidationsplikt, t ex då en majoritet i bolaget missbrukat sitt inflytande i bolaget, om årsredovisning och revisionsberättelse inte sänts in inom 11 månader från räkenskapsårets utgång eller vid bolagets konkurs, men likvidationsplikt på grund av att bolagets egna kapital understiger hälften av aktiekapitalet står i särställning.

När så sker åligger det styrelsen att tillse att en särskild balansräkning upprättas, och därefter, om kapitalet understiger hälften av aktiekapitalet, hänskjuta frågan om likvidation till bolagsstämman. I den särskilda balansräkningen, kallad kontrollbalansräkning, får man i viss mån gynna bolaget genom att korrigera upp värdet på tillgångar genom att redovisa dom till försäljningsvärde med avdrag för försäljningskostnader.⁴

I och med att man infört Elitlicensen och där tillhörande krav på en bättre ordning på föreningars ekonomi har man försökt att jämna ut olikheterna mellan behandlingen av ett bolag och en förening i ekonomiska trångmål. Förhoppningsvis kan även de högre kraven på föreningarnas ekonomiska förhållanden öka trovärdigheten och samtidigt gynna dom i jakten på sponsorer och externa finansiärer.

⁴ Rodhe, Knut, Aktiebolagsrätt, 19:e uppl, 2000, s. 278ff

5 Hur det kan gå till – AIK Hockey AB.⁵

Som något av en pionjär inom bolagiseringen av elitidrottsklubbar gick AIK Fotboll, och först inom svensk elitishockey var inte helt överraskande AIK Hockey, som sommaren 2000 överförde rättigheterna att spela ishockey i elitserien till ett aktiebolag. Hur gick det till?

Året innan, 1999, hade RF beslutat att tillåta ideella föreningar bedriva tävlingsverksamhet i aktiebolagsform under förutsättning att föreningen hade kvar aktiemajoriteten och denna majoritet fick ett betydande skydd. Denna möjlighet innebar att aktiebolaget övertog föreningens plats och dess därtill hörande förpliktelser i seriesystemet. Övertagandet bygger uteslutande på att föreningen har ägarmajoritet och inte går i konkurs, vilket i sig blir en sporre för bolaget att stötta föreningens ekonomi och verksamheter. AIK har sektioner för, förutom fotboll och ishockey, även innebandy, bowling och bandy. När de större sektioner gör ekonomiska underskott drabbar dessa samtliga sektioner i föreningen. I syfte att göra dessa större, dyrare och mer kommersiella grenarna ekonomiskt självbärande beslöt årsmötena 1998 och 1999 att dom skulle bolagiseras. Detta genomfördes med stor framgång för fotbollens del under hösten 1999. För ishockeyns del sköts processen upp eftersom dom ekonomiska förutsättningarna ännu inte var tillräckligt gynnsamma.

Under en längre tid hade ishockeyverksamheten gått med betydande underskott och kostat föreningen upp emot 40 miljoner kronor. Allvarlig kritik hade framförts och årsmötet i mars 2000 såg sig endast ha tre valmöjligheter: nedläggning, nedflyttning till lägre division eller bolagisering med hjälp av externa finansiärer.

⁵ Kapitlet bygger på Viklund, Lars, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 2000, s. 161ff, samt telefonintervju med Jan Hallberg, AIKs styrelse.

Man beslöt att undersöka det sistnämnda, men insåg att om detta inte lyckades var något av dom övriga aktuellt.

Redan i juni 2000 presenterades en handlingsplan för kapitalanskaffning och bolagisering. Planen godtogs vid årsmötet och ett beslut om att fullfölja med ett färdigt förslag till 30 juni togs. Under juni uppstod dock oenighet i ishockeysektionens styrelse omkring det framarbetade förslaget, vilket också dryftades i media. De ledamöter som gått ut i media med kritiken meddelade också att de fått kontakt med en amerikansk finansiär, som bl a äger NHL-laget Los Angeles Kings. Detta gav nu AIK:s huvudstyrelse två alternativ, dels det amerikanska samt ett tidigare framarbetat "nordiskt". Rent ekonomiskt var dom två förslagen jämbördiga, men det amerikanska förslaget innehöll ett villkor som, om en enda aktieägande AIK-medlem beslöt att ge sitt stöd på bolagsstämman, gav dom amerikanska ägarna majoriteten i bolaget om RF skulle slopa den s k 51%-regeln. Det nordiska förslaget garanterade AIK 60% av rösterna även om RF ändrade sin regel. Detta avgjorde, tillsammans med geografiska, språkliga och kulturella hänsynstaganden, till det nordiska förslagets fördel och styrelsen bestämde sig slutligen för detta. Nu ingicks en s k avsiktsförklaring med de tre tilltänkta finansiärerna AIK i Solna AB (majoritetsägt av AIK), Alted AB och Jokerit HC Oyj med sikte på ett slutligt aktieägaravtal senast den 31 augusti 2000. Förklaringen förbjöd AIK att förhandla med andra före nämnda datum.

Arbetet med avtalen fortskred raskt enligt planerna, men den 16 augusti kom ett fax från den amerikanske finansiären med ett drastiskt höjt bud. Med hänsyn till den ingångna avsiktsförklaringen var det omöjligt för styrelsen att överväga det nya budet, och ett slutligt avtal, i enlighet med det nordiska förslaget, ingicks den 31 augusti.

Vad betydde egentligen den ingångna avsiktsförklaringen för dom inblandade? Anledningen till att den överhuvudtaget ingicks, istället för att man redan den 30

juni 2000 slutligt upprättade ett aktieägaravtal, var främst att dom externa finansierarna måste få ett betryggande underlag för dom garantier och ekonomiska och juridiska bedömningar som samarbete förutsatte. Avsiktsförklaringen är alltså ett förstadium till avtal som garanterade alla parter frid under avslutningsfasen, men skall dock inte ses som en absolut juridiskt bindande garanti på att ett slutligt avtal kommer till stånd. En allmän uppfattning är att en avsiktsförklaring är moraliskt bindande och att en part som bryter en avsiktsförklaring kommer att tappa i anseende och få svårigheter med sin trovärdighet i framtida sammanhang.

Den avsiktsförklaring som ingicks mellan AIK och dom tre aktuella finansierarna tvingade således inte parterna att ingå ett slutligt avtal, men avsikterna var klara och det planerade avtalet var inte särskilt komplicerat. Vad som kunnat få AIK att dra sig ur skulle varit oresonliga krav på lönsamhet, resultat, kommersiell prägel eller något annat som skulle ansetts idrottsideologiskt svårsmält. Vad som kunnat få dom externa finansierarna att backa ur det tänkta aktieägaravtalet skulle varit nya uppgifter om ekonomiska risker, riskfyllda åtaganden eller ett oacceptabelt motstånd från AIK mot ekonomiska och kommersiella hänsynstaganden. Mot bakgrund av att avsiktsförklaringen var affärsetiskt, men ej juridiskt, bindande för AIK var ett brott mot den, och att återuppta förhandlingen med den amerikanska finansieraren omöjligt, oavsett hur lockande det nya budet via fax var, uteslutet och hade kunnat leda till skadeståndsansvar för föreningen.

Man ska dock inte glömma att förutsättningarna, förutom dom rent ekonomiska, var mycket gynnsamma i det nordiska förslaget, inte minst med avsikt på att AIK:s majoritet i bolaget aldrig ifrågasattes. Detta är ju trots allt kärnan i det som RF arbetat fram och beslutat om när det rör bolagiseringen av elitidrottsklubbarna. Ett annat tungt skäl för det nordiska samarbetet var finansierarnas acceptering av den idrottsfilosofi av folkrörelsemodell som, trots elitidrottens kommersialisering, är så allmänt inarbetad inom svensk idrott. Den

amerikanska synen på elitidrott som mer underhållning än folkrörelse är avsevärt annorlunda, och hade kanske i en framtid kommit att skada den svenska visionen om breddidrott och motion med en kommersiell spetsatsning.

En stor fördel med den kommersialisering och bolagisering som alltmer växer fram är att föreningarna inte riskerar sin existens på grund av vidlyftig och ibland kraftigt förlustbringande elitverksamhet. Samtidigt är det viktigt att man i avtalen mellan föreningarna och idrottsbolagen tillser att ungdoms- och breddverksamheten får en del av en eventuellt framgångsrik elitsatsning. I det specifika fallet med AIK har bolaget tagit ansvaret för eventuella underskott, och dessutom garanterat kontinuerligt ekonomiskt stöd till ungdomsverksamheten.

5 Gränsdragningar

En ideell förening har den juridiska personens rättskapacitet och utgör också ett eget skattesubjekt, trots att civilrättslig lagstiftning kring ideella föreningars förhållanden saknas. Föreningen är skattskyldig enligt 7 kap 7 § IL, och kan åtnjuta inskränkt skattskyldighet om den bedriver allmännyttig verksamhet i enlighet med 7 kap 7 § 2 st IL. En närmare redogörelse av skattefrågorna ges i ett senare kapitel. Ett problem i dagens idrottsrörelse kan vara huruvida den till synes ideella föreningen inte är att betrakta som en ekonomisk förening som verkar för sina medlemmars ekonomiska intressen eller som ett vinstdrivande bolag, främst med tanke på den relativt höga omsättning moderna toppklubbar faktiskt har. Man har på flera håll ifrågasatt hur och varför en ideell förening som genom sponsorer och spelarövergångar omsätter mångmiljonbelopp skall fortsätta att erhålla skatteförmåner och andra statliga och kommunala subventioner. Redan för 25 år sedan kommenterades företeelsen av lagstiftaren där man menade att ekonomiska förmåner till yrkesmässiga idrottsutövare inte motiverar förmånlig skattebehandling. Men man poängterade sedan att bara det faktum att en mindre skara professionella utövare erhåller lön och andra förmåner inte är skäl nog att beröva hela föreningsverksamheten sin förmånliga behandling. Professionella inslag inom elitskiktet äventyrar alltså inte subventionerna så länge antalet professionella endast utgör en obetydlig andel jämfört med det totala antalet idrottare.⁶

Strax innan den allvarligare, mer konkreta bolagiseringsdebatten blossade upp i idrottssverige gjordes ytterliggare en översyn av förmånsbehandlingen av idrottsklubbar med ett flertal professionella utövare och en hög omsättning. Med professionella utövare likställde man utövare som får en väsentlig del av sin försörjning från deltagandet i den idrottsliga verksamheten. Man kunde sedan

⁶ Prop 1976/77:135 s. 76

konstatera samma principiella ställningstagande som för 25 år sedan, men man ville också tydliggöra en gränsdragning. Man ansåg att den professionella delen, trots skapande av mycket goodwill och engagerar många ideella kraftansamlingar, inte förtjänar förmånliga skattesubventioner. Vad som då kvarstod att reglera var hur mycket av en ideell förenings verksamhet som skall vara professionell för att man helt skall tappa den förmånliga behandlingen. Här kom man fram till att en rimlig gräns för det professionella inslaget, utan att diskvalificera hela föreningens skattelättnader, var 15-20 %. Skulle inslaget överstiga detta förelås att hela föreningens verksamhet förlorar sitt kvalificerade, allmännyttiga ändamål och således också den förmånliga beskattningen. Bedömningen bör grundas på antalet deltagande personer, men man kan i särskilda fall naturligtvis väga in andra faktorer, t ex föreningens utgifter för den professionella delen i proportion till hela verksamheten.⁷

För den ideella föreningen, till skillnad mot FL för ekonomiska föreningar, finns ingen stadgad lag, och därför får begreppet definieras genom främst rättspraxis. En förening är en organisation som styrs av stadgar och leds av en styrelse. Föreningen är ideell om den har ett ideellt syfte eller har en icke-ekonomisk verksamhet. En förening skall i motsats till ett bolag vara en öppen organisation, dvs medlemsantalet kan skifta utan föregående godkännande av övriga medlemmar eller ändring i grundavtalet. Detta sista rekvisit –öppenhet/slutenhet– är det som brukar benämnas som avgörande vid gränsdragningen mellan bolag och förening.⁸ Öppenheten kan dock vara mer eller mindre begränsad, t ex genom vissa kvalifikationsdrag på blivande medlemmar eller begränsning av antalet medlemmar (slutna föreningar). I vilken omfattning man kan begränsa öppenheten är inte helt klart. Naturligtvis kan denna gränsdragning bli så pass

⁷ SOU 1995:63 s. 211f

⁸ Nial H, Johansson S-E. *svensk Associationsrätt i huvuddrag*, Norstedts juridik 7:e uppl 1998, s 35.

flytande att det inte med bara detta rekvisit kan fastställas vilken associationsform är i fråga. Som komplement i dessa fall förordas en skönsässig bedömning.⁹

Det har även framförts åsikter om att öppenhets-/slutenhetskriteriet borde ersättas av en helhetsbedömning i det enskilda fallet. Här har då tagits upp fem betydande faktorer. Förekomsten av *Firma* –det namn som särskiljer organisationen- är ett tecken på att det rör sig om en förening. Finns ett *Avtal* brukar det ofta vara utmärkande för ett bolag. Angränsande till öppenhets-/slutenhetskriteriet finns *Medlemsväxling* –att man underlättat in- och utträde ur organisationen -, brukar vara kännetecknande för en förening. Som tidigare nämnts, finns det en *Styrelse* brukar man antyda att det rör sig om en förening. Avslutningsvis nämns *Krav på bestämt beteende*, vilket dock är ett relativt svagt tecken på att det rör sig om ett bolag.¹⁰

Trots något knapphändig lagstiftning kring ideella föreningar kan man knappast se några större bekymmer i gränsdragningarna mellan idrottsföreningarna och idrottsaktiebolagen och behandling av de två subjekten. Det som däremot kommer att bli en het potatis i den kommande utvecklingen inom idrotten, och främst ekonomin därkring, är hur de inblandade aktörerna sköter sin egna och sina gemensamma ekonomier. Eftersom det inom de olika associationsalternativen finns föredelar att utnyttja måste man vara uppmärksam på hur kapital hanteras mellan subjekten.

⁹ A. A.

7 Röstmajoritet och inflytande i IdrottsAB¹¹

Idrottsrörelsens eget regelverk har begränsat möjligheterna att utöva idrottslig verksamhet genom annan associationsform i de tävlingar som anordnas av idrottsrörelsen. Rätten att delta tillkommer den som är medlem i en förening som är anknuten till RF och vederbörande SF, enligt 12 kap 3 § RF:s stadgar. Idrottsrörelsen har sedan ett par år öppnat möjligheter för att bedriva idrottsrörelse i aktiebolagsform. Rätten att delta i den idrottsliga tävlingsverksamheten tillkommer dock fortfarande bara den till SF anknutna medlemsföreningen. Genom stadgeändringar har den ideella föreningen givits möjligheten att upplåta sin ”spelrättighet” till ett idrottsAB, i vilket föreningen innehar röstmajoriteten.¹² För att ett SF ska ge sitt medgivande till upplåtelsen krävs dessutom att ett idrottsAB:s möjlighet att utöva otillbörlig kontroll eller påverkan över flera klubbar på samma nivå i seriesystemet undanröjs.

Syftet med bestämmelsen om föreningens röstmajoritet måste uteslutande vara att bibehålla föreningens *avgörande inflytande* i idrottsAB. Detta kommer ur idrottsrörelsens grundläggande krav på en demokratiskt uppbyggd idrottsorganisation med den ideella föreningen som bärare av beslutanderätten.¹³ Detta krav ligger sedan till grund för inställningen att enbart ideella föreningar kan få medlemskap i SF, och som i sin tur resulterat i ett förbud för en ideell förening att överlåta sin rätt att delta i tävlingsverksamheten till ett aktiebolag.

Förbudsbestämmelsen i SvFF:s stadgar lyder som följer:

¹⁰ Roos CM. *Avtal och rösträtt*, Almqvist & Wiksell 1969, s 276.

¹¹ Kapitlet bygger i huvudsak på artikeln ”Röstmajoritet och avgörande inflytande i IdrottsAB”, Svensk idrottsjuridisk skriftserie nr 6, 2001, s.99ff

¹² SvFF:s stadgar 1 kap 20 a §.

¹³ ”Alternativ associationsform för idrottslig verksamhet”, (den s k Bolagsutredningen) Sveriges Riksidrottsförbund, 1998, s.5

”IdrottsAB får inte direkt eller indirekt ägas av någon som har ett avgörande inflytande över även annat IdrottsAB med rätt att delta på samma nivå i förbundets seriesystem.”

Syftet med förbudet mot avgörande inflytande över flera idrottsAB på samma nivå i seriesystemet är uteslutande att förhindra risken för otillbörlig påverkan på den fria konkurrensen mellan klubbarna i samma system. Ordalydelsen syftar i det närmaste på helt ägande av idrottsaktiebolaget, men i avsaknad av vägledande förarbeten med någon satt lägsta gräns, synes även obetydligt ägande omfattas av rekvisitetet ”ägas”. Detta synsätt stöttas även i Bolagsutredningen där ”vara delägare” används synonymt med ”att äga”. Förbudet träffar emellertid endast de fall där ägaren har ett avgörande inflytande över ett eller flera andra idrottsAB med rätt att delta på samma nivå i seriesystemet. Detta gör det alltså möjligt för investerare att inneha ägande i flera idrottsAB samtidigt, såvida man inte i något fall kan anses ha ett *avgörande inflytande* över något av idrottsAB.

Det ganska diffusa begreppet avgörande inflytande gör att en mängd situationer kan uppstå med svåra gränsdragningar som följd. Det slutliga avgörandet för problematiken ligger främst i respektive förbunds händer.

Den inflytandeform som kanske är den dominerande inom associationsrätten är genom röstmajoritet på bolagsstämman, men detta kommer inte att aktualiseras inom idrotten, ty SvFF:s stadgar föreskriver att föreningen måste ha röstmajoriteten i idrottsAB. Däremot kan minoritetsskyddsreglerna i ABL ge en form av indirekt avgörande inflytande över bolaget, men enbart möjligheterna att blockera viktigare beslut på stämman kan knappast likställas med att ha avgörande inflytande. Det torde nog krävas en faktisk möjlighet att aktivt påverka aktiebolagets inriktning. Utformningen av föreningens röstmajoritetskrav sätter inga hinder för en investerare att äga majoriteten av aktierna, så länge det inte ger en röstmajoritet på stämman. I praktiken löses detta enkelt genom utnyttjande av

aktiebolagslagens regler om aktier med differentierad rösträtt. Inte heller genom majoritetsägande torde investeraren anses ha avgörande inflytande eftersom föreningen fortfarande är den som aktivt styr idrottsAB. Här får man dock vara mycket vaksam på huruvida marknaden löser detta med ibland dolda samarbetsavtal mellan aktieägarna. Situationen att den generöse investeraren lockar med kapital för att sedan teckna avtal om att föreningen är skyldigt att rösta på visst sätt i särskilda frågor är inte helt otänkbar. Investeraren kan på detta sätt ha ett avgörande inflytande i det dolda i flera idrottsAB i samma serie och därmed förskjuta makten bort från de aktörer regelstiftaren från början avsett. Särskilt intressant vid tillämpningen av förbudsbestämmelsen kan det bli om man i avtalet förbehållit den ideella föreningen beslutanderätten i frågor som endast rör den idrottsliga verksamheten. Rimligtvis borde en investerare inte anses ha avgörande inflytande i denna situation, men en viss osäkerhet råder.

Här bör det självklart poängteras att aktieägaravtalen kommer att få stor betydelse för frågan om avgörande inflytande över idrottsAB. Avtalen ger en investerare möjligheten att styra viktigare frågor oaktat föreningens innehav att röstmajoriteten. Frågor som normalt kräver enighet eller kvalificerad majoritet är förändring av bolagets verksamhet, större investeringar, överlåtelse av betydande värden samt transaktioner mellan ägarna och bolaget. Man kan också avtala att investeraren ska ha rätten att utse styrelse och verkställande direktör. Detta leder i förlängningen till att investeraren har ett tydligt inflytande över även den dagliga idrottsliga verksamheten. Eftersom detta troligtvis inte är investerarens största intresse, utan främst att trygga sin kapitalsatsning, borde rätten inte anses vara av avgörande betydelse. Hursomhelst är avtalsinstrumentet mycket viktigt för investerarens intresse att satsa i idrottsAB.

Förhoppningen för dom framtida investeringarna inom idrotten är att avtalsinstrumentet utnyttjas som säkerhetsventil genom att parterna i avtalen förbehåller den ideella föreningen beslutanderätten i samtliga frågor som rör den

idrottsliga verksamheten. För att återknyta till problematiken med ägande i flera idrottsAB samtidigt kan ett aktieägaravtal naturligtvis kompletteras med jävsbestämmelser om att investeraren exempelvis lägger ned sin röst vid frågor som direkt eller indirekt berör andra idrottsAB.

En sista situation att beröra är om en investerare, även utan ägarintressen, beviljar bolaget ett lån mot förbehåll om rätt till insyn eller inflytande i de företagsdelar som krävs för att skydda investeringen. Detta skulle sätta en betydande press på idrottsAB att följa investerarens vilja för att inte lånet ska sägas upp till betalning i förtid. Lite beroende på villkorens utformning kan långgivarens anses ha avgörande inflytande i bolaget.

Koncerndefinitionen i 1 kap 5 § ABL är också av intresse vid definitionen av avgörande inflytande. Fyra olika situationer uppräknas och dessa kan sammanfattas enligt följande:

- Ett aktiebolag innehar mer än hälften av rösterna i den juridiska personen,
- Aktiebolaget äger aktier (eller andelar) och på grund av avtal förfogar över mer än hälften av rösterna,
- Äger aktier och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i styrelsen, eller,
- Äger aktier och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen på grund av avtal med denna eller föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller jämförbara stadgar.

Kravet på att den ideella föreningen skall ha röstmajoritet på bolagsstämma får anses motsvara både punkt 1 och 2. Punkten 3 får anses möjlig eftersom rätten att utse styrelse inte hindras av kravet på röstmajoritet. Denna punkt visar att endast villkoret om röstmajoritet i SvFF:s stadgar inte tryggar syftet bakom bestämmelsen. Villkoret borde utvidgas på så sätt att det även krävs att den ideella föreningen också har ett avgörande inflytande i idrottsAB, men kanske

främst över den idrottsliga verksamheten för att inte riskera att investeraren tappar intresset. Punkten 4 avser alla andra fall där aktiebolaget genom ett bestämmande inflytande och ägande skall anses vara moderbolag.

Avslutningsvis kan man i klarläggningssyfte urskilja tre dominerande situationer där förbudsbestämmelsen inte blir tillämplig. Den första är det fall där investeraren äger och har avgörande inflytande i flera idrottsAB som inte har rätt att delta på samma nivå i ett seriesystem eller i skilda seriesystem, exempelvis elitserien i ishockey och allsvenskan i fotboll. Den andra situationen är då en investerare äger betydande delar i flera idrottsAB i samma seriesystem, men där föreningen fortfarande har det avgörande inflytandet i bolaget. Det sista fallet är där en borgenär inte äger andelar i idrottsAB, men genom låneförbindelser innehar avgörande inflytande över flera idrottsAB i samma seriesystem.

8 Skattefrågor

8.1 Idrottsföreningar

8.1.1 Allmännyttig ideell förening

Utgångspunkten är att en idrottsförening är obegränsat skattskyldig i samma omfattning och enligt samma principer som vilken annan juridisk person som helst. Från denna huvudregel finns ett betydande och dominerande undantag som gäller om den ideella föreningen har ett allmännyttigt ändamål och dessutom uppfyller bl a det s k fullföljdskravet, d v s använder en skäligen del av avkastningen för det allmännyttiga ändamålet. Uppfylls dessa förutsättningar, fastslagna i 7 kap 7 § IL, anses föreningen vara allmännyttig och blir begränsat skattskyldig.¹⁴ I korthet innebär kraven följande:

- föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja ändamål angivna i 7 kap 4 § IL eller andra allmännyttiga ändamål, som t ex religiösa, välgörande, sociala konstnärliga eller idrottsliga –*ändamålskravet*, 7 kap 8 § IL
- föreningen skall i den verksamhet som bedrivs uteslutande, eller så gott som uteslutande, tillgodose dessa ändamål –*verksamhetskravet*, 7 kap 9 § IL
- föreningen skall bedriva verksamhet som är av skäligen omfattning med hänsyn till föreningens inkomster. I allmänhet krävs att man använder minst 80% av sin inkomst till det privilegierade ändamålet sett över en längre period – *fullföljdskravet*, 7 kap 10 § IL.
- föreningen skall vara öppen, d v s ingen får vägras medlemskap om inte särskilda skäl främst med hänsyn till verksamhetens art och syften föreligger – *öppenhetskravet*, 7 kap 13 § IL¹⁵

¹⁴ Gunne, Löfgren, Thuresson, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, s.85

¹⁵ Lodin, S-O, Inkomstskatt, del 2, s.447f

Generellt sett uppfyller samtliga idrottsföreningar dessa krav och detta innebär att föreningen endast är skattskyldig för sådana fastighets- och rörelseinkomster som inte är nära förknippade med dess verksamhet. En allmännyttig ideell förening är skattebefriad för kapitalinkomster såsom ränta och realisationsvinster. Skattskyldighet föreligger för inkomst av näringsverksamhet som är hänförlig till innehav av fastighet eller rörelse., dock ej om fastigheten till övervägande del – mer än 50%- har använts i den ideella föreningens allmännyttiga verksamhet. Detta torde alltså vara tillämpligt på t ex uthyrning av idrottsanläggning som tillhör föreningen, vilket kan bli betydelsefullt i framtiden om kommuner överväger att i mindre utsträckning uppföra idrottsanläggningar.

Om idrottsföreningen bedriver rörelse på rent kommersiella villkor, t ex matservering, större kioskverksamhet eller sportbutik är denna rörelse skattepliktig. Anses inkomsten ha ett naturligt samband med föreningens ändamål kan den dock vara skattefri. Till detta slags rörelse hänförs exempelvis enklare servering eller försäljning till föreningens medlemmar i föreningens lokaler, mest som en service till medlemmarna. Detsamma gäller inkomster som direkt härrör från föreningens verksamhet t ex entréavgifter till matcher eller evenemang arrangerade av föreningen. Inkomst av sådan rörelse som av hävd använts för att finansiera föreningsverksamheten, liksom marknader, bingo, souvenirförsäljning samt upplåtande av reklamutrymme på matchdresser och i klubblokaler är skattefria. Detsamma gäller för inkomster av uthyrning eller försäljning av spelare samt upplåtelse av TV-rättigheter.

Värt att nämna är också att om en förening bedriver både skattefri och skattepliktig verksamhet kan den skattefria delen ”smittas” av den skattepliktiga i det fall den skattepliktiga delen överstiger drygt 20% av den totala verksamheten. I så fall betraktas hela verksamheten skattepliktig. En allmännyttig ideell förening som således är begränsat skattepliktig är även befriad från förmögenhetsskatt enligt 6 § 3 st lagen om statlig förmögenhetsskatt. Detsamma gäller fastighetsskatt

om föreningens fastighet till övervägande del används i den allmännyttiga verksamheten.¹⁶

8.1.2 Mervärdesskatt

1 kap 1 § Mervärdesskattelagen, ML, ger att vid omsättning inom landet av skattepliktiga varor och tjänster i en yrkesmässig verksamhet ska mervärdesskatt betalas. Skyldigheten för en ideell förening följer bestämmelserna i IL som reglerar om en inkomst är inkomstskattepliktig eller ej. I 4 kap 8 § ML anges att som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening, när inkomsten av verksamheten är sådan inkomst för vilken föreningen är skattebefriad enligt 7 kap 7 § IL. En förening som inte har mervärdesskatteplikt har heller inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för sådant som levereras till föreningen. Om en ideell förening bedriver rörelse som delvis är skattepliktigt inkomst, omfattar endast denna del av verksamheten av mervärdesskatteplikten. Denna plikt innebär att föreningen skall ta ut mervärdesskatt på tjänster och varor som tillhandahålls i den skattepliktiga delen. I denna del får föreningen också avdrag för ingående mervärdesskatt. Viss export och vissa särskilt angivna varor och tjänster är undantagna. Problem kan här uppstå vad gäller fördelningen av ingående mervärdesskatt på kostnader som är gemensamma för både den skattepliktiga och den skattebefriade delen. Här brukar man söka en fördelningsschablon efter skälig grund, 8 kap 13 § ML.

I 3 kap 11a § ML finns ett undantag från mervärdesskatt på tjänster inom idrottsområdet. Här undantas nämligen omsättning av tjänster varigenom någon får tillträde till idrottsevenemang eller utövandet av idrottslig verksamhet. I förarbetena¹⁷ menar man att ”tillfälle att utöva idrottslig verksamhet” är själva tillhandahållandet av idrotten till deltagarna, d v s deltagarnas avgifter vid

¹⁶ Bergkvist, S-Å, Lewander, P-H, ”Skattefrågor för idrott i bolagsform”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 1999, s.37f.

¹⁷ Prop 1996/97:10 s. 41

utövandet av idrott. Från skatteplikt undantas även omsättning av tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten, om tjänsterna omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. Förarbetena nämner här bl a uthyrning av sportanordningar, hjälpmedel, redskap och tillbehör som nyttjas vid utövandet. Dessa undantag som nu beskrivits förbehålls endast ideell förening som är begränsat skattskyldig enligt 7 kap 7 § IL. Vad gäller fastighetstjänster undantas omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden och hyresrätter enligt huvudregeln från skatteplikt. I 3 kap 3 § 1st 11 p ML anges däremot att korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottslig verksamhet inte skall undantas. Hur kan detta komma sig, och hur löses problemet?

Av 7 kap 1 § ML framgår att den normala mervärdesskattesatsen är 25%, men omsättning inom idrotten som anges i 3 kap 11 a § ML och som inte undantas från skatteplikt ska beskattas med en skattesats om 6%.

8.1.3 Spelarövergångar¹⁸

Mot bakgrund av att mervärdesskatt skall betalas vid omsättning inom Sverige av skattepliktiga varor och tjänster som görs i en yrkesmässig verksamhet, skall mervärdesskatt i regel inte utgå vid spelarövergångar när den säljande föreningen är svensk och oavsett om köparen är svensk eller utländsk. Om beskattning skall ske i utlandet när köparen är utländsk avgörs av det landets interna skatterätt. Eftersom det i normalfallet är säljaren som redovisar och inbetalar mervärdesskatten uppstår en annorlunda situation då säljaren är utländsk.. Enligt ML skall köparen i vissa fall erlägga sk förvärvsmoms för en vara eller tjänst om säljaren är utländsk. Om förvärvaren, som inbetalar mervärdesskatten, själv bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet får han samtidigt avdrag med den erlagda skatten, vilket då blir ett rent nollsummespel. Om förvärvaren å andra sidan inte är mervärdesskattepliktig, t ex en skattebefriad ideell förening, erhåller

¹⁸ Avsnittet bygger främst på åsikter i Bergkvist, S-Å, Lewander, P-H, ”Skattefrågor för idrott i bolagsform”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 1999.

han ingen avdragsrätt och således uppkommer en motsvarande kostnad för skatten. Detta borde således innebära en tyngre ekonomisk belastning för dom ideella föreningarna än för idrottsaktiebolagen.

8.1.4 5:7-tjänster

Förvärvsmoms betalas normalt endast vid förvärv av vissa i 5 kap 7 § ML uppräknade tjänster, s k 5-7-tjänster, från utlandet, samt vid import av varor utanför EU. Detta gäller dock endast om förvärvaren är en näringsidkare. För att en svensk allmännyttig förening skall betala mervärdesskatt på ersättning som erlaggs vid köp av idrottsutövare krävs att fyra villkor är uppfyllda:

- Förvärv av en idrottsutövare måste vara att anse som tillhandahållande av en tjänst i ML:s mening.
- Förvärvet måste ha skett från en utländsk klubb som bedriver yrkesmässig verksamhet.
- Förvärv eller hyra av utövaren måste vara en sådan tjänst som omfattas av 5 kap 7 § ML.
- Den svenska idrottsföreningen måste vara att anse som en näringsidkare.

Är samtliga kriterier uppfyllda ska den svenska föreningen betala 25 % mervärdesskatt på den erlagda ersättningen till staten. Eftersom allmännyttiga föreningar normalt inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet är denna skatt inte avdragsgill, utan således en extra kostnad för den svenska föreningen.

En närmare analys av frågan om förvärvsmoms samt ovan angivna punkter ger att det med fog kan hävdas att förvärv av idrottsutövare varken är att betrakta som tillhandahållande av en tjänst eller omfattas av 5 kap 7 § ML. Vidare är det knappast troligt att allmännyttiga föreningar är att betrakta som näringsidkare eftersom dom inte bedriver yrkesmässig verksamhet i ML:s mening.¹⁹

¹⁹ Ibid, s.41ff

8.2 Aktiebolag

Aktiebolag är skattesubjekt och betalar statlig inkomstskatt, nominellt 28%. I princip utgör samtliga av bolagets intäkter, även kapitalinkomster och realisationsvinster, skattepliktiga intäkter. Det finns inte heller för aktiebolag något generellt undantag från skatteplikt för fastighetsinkomster. Inkomster från försäljning och uthyrning av idrottsutövare, samt inkomster från sändningsrättigheter och dyl utgör inkomst av näringsverksamhet för ett aktiebolag.

Sammanfattningsvis är ett aktiebolag i betydligt större omfattning skattskyldig för sina inkomster, men har å andra sidan full avdragsrätt för sina kostnader i verksamheten. Aktiebolaget kan också göra vissa bokslutsdispositioner såsom avsättning till periodiseringsfond och överavskrivningar på inventarier samt fastigheter (detta kan dock även näringsdrivande ideella föreningar göra).²⁰

8.2.1 Mervärdesskatt

Näringsverksamhet bedriven i aktiebolagsform är i allt väsentligt mervärdesskattepliktigt i och med att den är att anse som yrkesmässig. Detta innebär således att aktiebolaget skall ta ut mervärdesskatt på alla tjänster och varor som omsätts i verksamheten. Bolaget får också göra avdrag för ingående mervärdesskatt, förutom för det som hänför sig till en av bolaget bedriven icke mervärdesskattepliktig verksamhet. Om uttagsbeskattning kan aktualiseras vid inkomstbeskattningen till följd av underprissättning av varor eller tjänster gäller att även uttagsbeskattning för mervärdesskatt kan ske. Skattebasen utgör i sådant fall verkliga värdet, inte erlagt pris. Undantaget från mervärdesskatteplikt inom idrottsområdet i 3 kap 11 a § ML är inte tillämpligt på ett aktiebolags omsättning. Ett aktiebolags korttidsupplåtelse av lokaler eller anläggningar för idrottsutövning omfattas inte av undantaget från skatteplikt för fastighetstjänster. Om upplåtelsen

²⁰ Ibid, s.44

sker på längre tid (eller avser annat än anläggningar för idrottsutövning eller upplåtelse för annat än idrottsutövning) är omsättningen inte skattepliktig. Ett aktiebolag kan dock registreras för frivillig mervärdesskatt på fastighetstjänster, men möjligheterna till detta är dock begränsade vid uthyrning till ideell förening eftersom fastigheten normalt inte används i en verksamhet som medför skattskyldighet.

För det fall spelarövergångar är att anse som omsättning av tjänster i mervärdesskattehänseende är ett aktiebolags omsättning därav skattepliktig. Om köparen är svensk ska mervärdesskatt utgå oavsett köparens juridiska status. Här skall dock anmärkas att ett aktiebolags avdragsrätt för ingående moms gör det mindre känsligt för detta än en ideell förening. Omsättningen av idrottsutövare träffas sannolikt av huvudskattesatsen på 25 %, till skillnad från övriga idrottstjänster. En konsekvens av detta är att det blir dyrare för en allmännyttig förening att förvärva från ett aktiebolag än från en annan allmännyttig förening, vilket naturligtvis kan ge konkurrenssnedvridning i och med aktiebolagets avdragsrätt.

Med avseende på förvärvsmomsen och 5-7-tjänsterna uppstår en viss skillnad för aktiebolaget i jämförelse med den ideella föreningen, eftersom aktiebolaget under alla omständigheter är att anse som näringsidkare. Detta leder förenklat till att bolaget löper en större risk att drabbas av förvärvsmoms.

Om ett aktiebolag hyr ut en idrottsutövare är detta, till skillnad från vad som gällde för den allmännyttiga föreningen, att anse som mervärdesskattepliktig omsättning, men om uthyrningen anses vara en 5-7-tjänst och tillhandahålls en förvärvare som är näringsidkare, i annat EU-land, eller en förvärvare i ett land

utanför EU är tjänsten att anse som omsatt utomlands och någon svensk mervärdesskatt skall därvid inte utgå.²¹

Skattefrågorna kan tyckas abstrakta och tämligen livlösa, och för att lättare få en uppfattning om hur verkligheten i en het fråga kan te sig för den högomsättande idrottsföreningen tar jag hjälp av färsk praxis.

²¹ Bergkvist, Sven-Åke och Lewander, Per-Henrik, ”Skattefrågor för idrott i bolagsform”, SvIJF Artikelsamling 1999, s.46f

9 HIF-fallet, RÅ 2000 ref 53

9.1 Inledning

Under ett flertal år har inom idrottsrörelse ett sätt att samarbeta med helägda aktiebolag inom reklam och marknadsföring vuxit fram. Ofta driver aktiebolaget sponsorverksamheten för att sedan stötta föreningen med de upparbetade vinsterna. Man sköter verksamheterna åtskilt för att föreningen fortfarande skall kunna behålla sin gynnsamma skattebefriade position, men som det ska visa sig måste skiljelinjerna mellan de juridiska personernas insatser hållas tydliga. Dom större problemen uppstår när föreningen sköter en del av arbetet med avlönad personal och en del med ideella krafter, samt då man tar hjälp av utomstående aktörer, exempelvis agenter. Avgörande enligt utgången i rättsfallet är hur stor del av arbetet med sponsorerna som föreningen utfört, och det tycks räcka med att föreningen bidrar med dom betydande insatserna av fältarbetet i projektet. Är föreningen helt passiv i kontakterna krävs för skattefrihet att ingen annan engagerad mellanhand heller deltagit aktivt i projektet.

9.2 Bakgrund

HIF innehar det registrerade varumärket "HIF". I ett avtal har föreningen upplåtit en exklusiv nyttjanderätt till varumärket till ett av föreningen helägt aktiebolag. Bolaget sköter också HIF:s marknadsföring samt driver idrottsanläggningen Olympia i Helsingborg. Föreningens och bolagets administrativa verksamhet sköts i gemensamma lokaler med gemensam personal, anställd till hälften av föreningen och till hälften av bolaget. Enligt avtalet skall bolaget för rätten att utnyttja varumärket betala dels en fast årlig ersättning, dels en viss procent av inkomsterna i bolaget överstigande en viss miniminivå. Denna ersättning benämns royalty. Skattemyndigheten i Malmö uppmärksammande HIF på att man hade uppfattningen att inkomst från ett helägt bolag utgjorde skattepliktig inkomst, bl a

med stöd i RÅ 1993 ref 100. HIF hade dock uppfattningen att ersättningen hade sin grund i upplåtelse av reklam och därför skattefri enligt 7 § 5 mom SIL (numera 7 kap 7 § 2 st IL), antingen på grund av att den hade naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller att den utgjorde en av hävd utnyttjad finansieringskälla. Man enades om att HIF skulle ansöka om förhandsbesked, i vilket tre frågor ställdes:

1. Utgör ersättning från bolaget skattepliktig inkomst för HIF?
2. Blir svaret på fråga 1 annorlunda om avtalet hade tecknats med en från HIF fristående person?
3. Förändras svaret på de två första frågorna om avtalet inte ger bolaget en exklusiv rätt att utnyttja avtalet?

9.3 Skatterättsnämnden och Regeringsrätten

Skatterättsnämnden, som fann att HIF inte är frikallat från skattskyldighet för inkomst i form av royalty, prövade i sin motivering huruvida HIF först skulle vara frikallat på grund av naturlig anknytning eller av hävd, om föreningen själv bedrivit verksamheten. Man fann att så inte var fallet beträffande naturlig anknytning, men väl beträffande hävd. Därefter prövade nämnden betydelsen av att verksamheten bedrevs av bolaget. Man konstaterade att den inkomst föreningen erhåller från bolaget inte är en inkomst av en av föreningen bedriven verksamhet, utan en ersättning för att föreningen upplåtit rätten att bedriva reklam- och sponsorverksamheten till bolaget. Frågan var således om föreningen ändå var frikallad från skattskyldighet för den erhållna ersättningen. Här hänvisade nämnden till RÅ 1993 ref 100, i vilket det konstaterades att skattebefrielsen och förmånsbehandlingen för vissa föreningar i grunden var avsedd att gälla enbart verksamhet bedriven av föreningen själv. I och med detta ställningstagande har man således också gett svaret på fråga 2. Fråga 3 avvisades med motiveringen att HIF inte presenterat underlag som gjort det möjligt att meddela förhandsbesked i frågan.

En ledamot var skiljaktig och menade att inkomster som en förening erhåller genom uthyrning av reklamplatser på arena och klubbdräkter m m är skattefria, vilket motiveras med både naturlig anknytning och hävd. Att inkomsten upparbetats genom ett särskilt bolag utgjorde enligt den skiljaktige ledamoten inte skäl att inte låta föreningen få behålla förmånsbehandlingen och skattebefrielsen. Regeringsrätten fastställde skatterättsnämndens förhandsbesked utan egen motivering.

9.4 Kommentarer

Lagtexten ger att inkomst som kommer från självständig näringsverksamhet är skattefri om den till huvudsaklig del kommer från verksamhet som antingen har naturlig anknytning till verksamheten eller är hävdvunnen. Detta gör det lätt att förstå att inkomst från verksamhet bedriven av annan juridisk person inte ska vara skattefri hos föreningen om den oskattad förs vidare dit. Det som egentligen komplicerade sakfrågan i fallet var att det rörde inkomster från reklamverksamhet, något som bedriven i föreningens regi medför skattebefrielse.

Av tidigare domar (ex rockkonsert-målet RÅ 1999 ref 50) kan man dra slutsatsen att en förening som utför omfattande arbete med mestadels ideella krafter fortfarande kan åtnjuta skatteförmåner även om man samarbetat med utomstående bolag. Hur stor del av den totala insatsen som föreningen ska utföra är inte preciserat, men man kan anta att i huvudsak borde föreningen utföra det betydande sk fältarbetet i projektet. Detta skulle betyda att ersättningen från sponsorn förblir skattefri hos föreningen. Är föreningen helt passiv är ersättningen också skattefri så länge ingen annan, utomstående, heller agerat på föreningens uppdrag, t ex då ett företag tar initiativet och kontakten till ett sponsorkontrakt.

På vägen mot ett lukrativt kontrakt uppstår då frågor om vems insatser som varit avgörande och vilka skiljelinjer som måste dras för att inkomsten från sponsorer

ska förbli skattefria. Hur skall t ex en sponsorintäkt som föranletts av att en agent som utan uppmaning, men med ersättning från föreningen ordnat kontakten med företaget? Här kan man nog anta att Regeringsrättens motivering om att "det föreligger för skattefrihet ett absolut krav på att verksamheten bedrivits av förening själv" får vara vägledande. En annan angränsande fråga är om exempelvis ett sponsor köper på sig ett flertal reklamrättigheter till olika föreningar, men sedan ångrar sig och vill sälja några av dessa vidare till andra företag. Är detta företag då att betrakta som en mellanhand som medför skatteplikt för föreningen? Företeelsen med s k eventbolag kan ha slående likheter med exemplet.

Ett annat problem som belysts av Regeringsrätten är det faktum att man poängterat vikten av att de insatser som görs vid sponsorkontakterna sker med ideella krafter. Innebär detta att de större föreningarna med fler avlönade arbetare allt oftare riskerar skattefrihet jämfört med mindre föreningar med fler ideella arbetare?

Bevisligen står föreningarna inför betydande gränsdragningsproblem med en alltmer komplext arrangerad sponsorframtid. Sammanfattningsvis torde man kunna domens konsekvenser på följande sätt:

- Om all verksamhet sköts av oavlönad arbetskraft i föreningen förblir ersättningen skattefri.
- Om all verksamhet sköts inom föreningen, men med till viss del avlönad arbetskraft uppstår osäkerhet. Troligtvis förblir ersättningen skattefri, åtminstone så länge det endast rör reklamförsäljning.
- Om föreningen förblir passiv, d v s en sponsor tar den initiala kontakten till ett reklamkontrakt torde ersättningen vara skattefri.
- Om föreningen förblir passiv, men kontakter upptas och kontrakt sluts med hjälp av att en extern anvisat sponsorn riskerar ersättningen att bli skattepliktig. Här saknas det så avgörande kravet på verksamhet i föreningen.

- Om delar av arbetet sköts av mestadels oavlönad arbetskraft i föreningen men i samarbete med extern person kan skattefriheten behållas så länge föreningen anses utföra betydande delar av arbetet. Att enbart erhålla assistans utifrån borde inte riskera skattefriheten.
- Om delar av verksamheten sköts av mestadels avlönad arbetskraft i föreningen uppstår återigen osäkerheten. Domstolarna har inte sällan poängterat det ideella inslaget i arbetet, vilket helt klart kan riskera skattefriheten. Dock är det svårt att finna rättsligt stöd för att göra åtskillnad mellan avlönade och ideella insatser för att avgöra skattekonsekvenserna i dessa fall.
- Om all eller den avgörande delen av arbetet sköts av extern person blir inkomsten skattepliktig.

Som en analogi till fallet kan man belysa hur t ex ersättning för sändningsrättigheter skall behandlas hos föreningen. Vid en första anblick ter sig denna inkomst som ett substitut för entréavgifter och skall således förbli skattefri, men gräver man lite djupare kan nog svårare spörsmål lätt framträda. Jag avser inte att fördjupa mig ytterligare i problematiken, utan kan endast konstatera att problemen med gränsdragningarna mellan skatteplikt och skattefrihet har ökat i takt med att intresset och sponsringen av främst elitidrotten också ökat. Dessutom kan man avslutningsvis hävda med viss säkerhet att i de fall en förening helt eller till större del överlåtit till ett majoritetsägt idrottsAB att bedriva reklam- och marknadsföringsverksamheten, syns skatteförmånerna alltmer avlägsna.²²

I jakten på fler och större sponsorintäkter, men först och främst idrottsliga framgångar, blir det allt vanligare att man engagerar utländska spelare och ledare. I det svenska skattesystemet –allra främst genom lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m fl- finns vid dylika arrangemang eventuella

²² RÅ 2000 ref 53, samt Löfgren, Jerker, ”Konsekvenser av den s k Helsingborgsdomen”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 2001.

lätnader i beskattningen att hämta, men kan det bli aktuellt för ideella föreningar eller idrottsaktiebolag?

10 Slutsatser

Under arbetets gång är det främst ett par frågor som sticker fram ur mängden av spörsmål som omgärdar dom associationsrättsliga omstruktureringarna inom den svenska spetsidrotten. Rent bolagsrättsligt är det främst problematiken med den skilda kopplingen mellan dom två större grupperna av aktieägarna och bolaget. Å ena sidan finns den ideella kopplingen mellan föreningen, som ju faktiskt enligt förbundets stadgar måste inneha minst hälften av röstmajoriteten, och bolaget, och å andra sidan mellan dom aktieägare som med stort kapital investerat i bolaget med en målsättning att bolaget gör vinst och i slutänden ge utdelning på satsat kapital. Här får man i första hand slå vakt om aktiebolagslagens skydd mot olovliga transaktioner för att underlätta avancerad skatteplanering.

Skatterättsligt behöver man inte höja några särskilda varningsfingrar eftersom regelverket kring ideella föreningar fungerar bra och separat från regelverket för aktiebolag. Dom två subjekten kommer även i fortsättningen att behandlas åtskilt, och därför torde bolagiseringen inte bli något större huvudbry för varken bolagen eller skattemyndigheten.

I övrigt kan man med enkelhet konstatera att övergången från förmånsbehandlad ideell förening till strängt behandlat aktiebolag skapar ett flertal spörsmål med inte alltid helt given utgång. Att framhålla framför andra är t ex problemen med osubventionerad polisbevakning vid evenemangen och uteblivna bidrag från stat och kommun.

Avslutningsvis kan jag konstatera att utvecklingen med tämligen stor säkerhet kommer att gå mot allt mer professionalism inom svensk toppidrott, där fotbollen redan tagit täten i striden mot den allt hårdare nationella och internationella konkurrensen. För att kunna följa, och kanske i liten mån leda, utvecklingen krävs

betydligt mer kapital än vad som tidigare satsats inom idrotten, och på
marknadens stränga villkor krävs större säkerheter och starkare ekonomiska
motiv att gå in med sponsorpengar. Ett företag kommer knappast att satsa
nödvändiga resurser om det inte finns incitament att tjäna pengar på
transaktionerna, och det säkraste sättet att överhuvudtaget få del av eventuella
överskott är genom aktieinstitutet.

Litteraturförteckning

- Andersson, Jan, Om vinstutdelning från aktiebolag, Iustus förlag AB, Uppsala, 1995.
- Bergkvist, Sven-Åke och Lewander, Per-Henrik, ”Skattefrågor för idrott i bolagsform”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 1999.
- Gunne, Cecilia m fl, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, Fritzes Förlag AB, Stockholm, 1995.
- Holmqvist, Lena m fl, Brottsbalken –en kommentar, del I, 7 uppl, Norstedts juridik AB, Stockholm, 1998.
- Karlsson, Thomas, ”Artistskatten och idrotten”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 1997.
- Lindquist, Björn, ”Rättshandlingar mellan aktiebolag och idrottsförening”, Artikelsamling från svensk idrottsjuridisk förening, 1997.
- Lodin, Sven-Olof m fl, Inkomstskatt –en läro- och handbok i skatterätt, del I och II, 7:e uppl, Studentlitteratur, Lund, 1999.
- Löfgren, Jerker, ”Konsekvenser av den s k Helsingborgsdomen”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 2001.
- Nial, Håkan och Johansson, S-E, svensk associationsrätt i huvuddrag, Norstedts juridik, 7:e uppl, 1998.
- Nerep, Erik, Aktiebolagsrättsliga studier –särskilt om kapitalskyddet, Juristförlaget AB, Stockholm, 1994.
- Rodhe, Knut, Aktiebolagsrätt, 19:e uppl, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2000.
- Roos, Carl-Martin, Avtal och rösträtt, Almqvist & Wiksell, 1969.
- Swarting, Odd, ”AB inom idrotten, apropå en motion till RF-stämman”, Artikelsamling från svensk idrottsjuridisk förening, 1997.
- Tallinger, Khennet, ”Ekonomikriterier m m för elitfotbollsföreningar”, Artikelsamling för svensk idrottsjuridisk förening, 2000.

Viklund, Lars, ”AIK hockey AB – så gick det till”, Artikelsamling från svensk idrottsjuridisk förening, 2000.

Prop 1996/97:10

SOU 1995:63 –”Översyn av skatteregler för stiftelser och ideella föreningar”

Rättsfallsförteckning

NJA 1995 s. 742

NJA 1997 s. 418

RÅ 1993 ref 100

RÅ 1999 ref 50

RÅ 2000 ref 53