

Skatteregler för en idrottskoncern

Med fokus på internprissättning

Carl-Magnus Bondhus

Kandidatuppsats i Skatterätt
HT2011

Handledare
Cécile Brokelind



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehåll

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 SYFTE	3
1.3 AVGRÄNSNINGAR	4
1.4 METOD OCH MATERIAL	4
1.5 DISPOSITION	5
2. IDEELLA FÖRENINGAR	6
2.1 SKATTEREGLER FÖR IDEELLA FÖRENINGAR	7
2.2 SKATTEREGLER FÖR ALLMÄNNYTTIGA FÖRENINGAR	8
2.2.1 ÄNDAMÅLSKRAVET	9
2.2.2 VERKSAMHETSKRAVET	10
2.2.3 FULLFÖLJDSKRAVET	10
2.2.4 ÖPPENHETSKRAVET	10
2.3 IDROTTSAB	10
3. KONCERNBESKATTNING	12
3.1 KONCERNBIDRAG	13
3.1.1 KRAV FÖR ATT SÄNDA OCH MOTTAGA ÖPPNA KONCERNBIDRAG	14
3.1.2 PROBLEM MED KONCERNBIDRAG INOM EN IDROTTSKONCERN	15
3.2 DOLDA VINSTÖVERFÖRINGAR	16
3.2.1 UTTAGSBESKATTNING	17
3.2.1.1 Uttag	17
3.2.1.2 Affärsmässigt motiverat	18
3.2.2 UNDANTAG FRÅN UTTAGSBESKATTNING	19
4. INTERNPRISSÄTTNING	22
4.1 MARKNADSPRISMETODEN	23

4.2	KOSTNADSPUSMETODEN	24
5.	ANALYS	26
5.1	REGLERINGEN KRING IDROTTSKONCERNER	26
5.2	BERÄKNING AV HYRA MELLAN ARENABOLAGET OCH DEN ALLMÄNNYTTIGA FÖRENINGEN	28
6.	SLUTSATS	30
	KÄLLFÖRTECKNING	31

Sammanfattning

I denna uppsats undersöks koncernbeskattningsreglerna i en idrottskoncern. Fokus är på hur de allmännyttiga ideella föreningar som i ett dotterbolag äger en idrottsarena skall beräkna en marknadsmässig hyra. Detta med anledning av Skatteverkets granskning av denna typ av idrottsföreningar som tog sin början år 2007. Efter att denna granskning inleddes har flera idrottsföreningar blivit upptaxerade, då Skatteverket och idrottsföreningarna inte varit överens om hur den interna hyran skall beräknas. I nuläget har tre fall behandlats i lägre instanser vilka delvis legat till grund för uppsatsen.

Enligt huvudregeln i 6 kap. 3 § IL är alla ideella föreningar obegränsat skattskyldiga. Från detta undantas dock de ideella föreningar som uppfyller villkoren i 7 kap. 7-13 §§ IL. Uppfylls dessa villkor blir den ideella föreningen inskränkt skattskyldig och benämns i stället för en allmännyttig förening. Detta medför svårigheter om den allmännyttiga föreningen bildar dotterbolag. Eftersom den allmännyttiga föreningen är inskränkt skattskyldig föreligger inte samma möjligheter till resultatutjämnning som finns inom en äkta koncern där moderbolaget är obegränsat skattskyldig.

Då det inte är möjligt att enligt 35 kap. IL skicka koncernbidrag från ett dotterbolag till ett moderbolag som är en allmännyttig förening är det heller inte möjligt att resultatutjämna genom felprissättning. Om dotterbolaget äger en idrottsarena och skall hyra ut den till den allmännyttiga föreningen måste detta således ske till ett pris som inte understiger marknadsvärdet. Om så sker skall dotterbolaget som äger idrottsarenan uttagsbeskattas enligt reglerna i 22 kap. IL. Rättsföljden blir att arenabolaget skall ta upp en intäkt som motsvarar marknadsvärdet, med avdrag för vad den allmännyttiga föreningen erlagt.

Hur marknadsvärdet skall beräknas framgår inte klart av varken lagtext eller förarbeten. De rättsfall som finns på internprissättningsområdet behandlar nästan uteslutande internationella transaktioner där ett bolag finns i Sverige och ett annat inom samma koncern utanför Sverige. Dessa bolag hamnar i samma situation och får inte sätta ett pris som understiger marknadsvärdet eftersom resultatet försämras på felaktiga grunder i det ena bolaget. Om ett svenskt bolag säljer till ett utländskt koncernbolag till ett pris som understiger marknadsvärdet blir resultatet sämre i det svenska bolaget vilket leder till att den svenska skattebasen minskar. Vid dessa transaktioner används OECDs riktlinjer för att beräkna marknadsvärdet, vilka också delvis har accepterats i rättspraxis.

I min slutsats kom jag fram till att man måste behandla varje fall där en idrottsarena hyrs ut till en allmännyttig förening enskilt. I de granskningar Skatteverket gjort har de i samtliga fall använt en kostnadsplusmetod samtidigt som alla arenabolag använt en marknadsprismetod. Jag anser att marknadsprismetoden skall användas, förutsatt att det finns ett rimligt marknadspris att jämföra med. Kostnadsplusmetoden skall i stället användas i de fall där det inte finns ett rimligt marknadspris att jämföra med.

Summary

This thesis will investigate the Swedish group taxation for income tax purpose for sport groups. I will focus on how the public non-profit organizations who owns their own stadium should calculate a market rent. This is due to the Swedish Tax Agency starting an audit of sport associations in 2007. After this audit a couple of sport associations have been claimed to pay more tax because the Swedish Tax Agency and the sport associations used different methods to calculate the market rent. Today three cases have been handled by lower tax court and all of them underlying this thesis.

According to the general principle in chapter 6 section 3 SITA (Swedish Income Tax Act) all the non-profit organizations should pay tax. The non-profit organizations which fulfill the conditions in chapter 7 section 7-13 SITA should not pay tax. This leads to some difficulties in case a non-profit organization establish a subsidiary. Because the non-profit organization in this case doesn't pay tax, they are not able to reduce the total tax within the business group with different transactions which is possible within a business group where all entities are paying full tax.

According to chapter 35 SITA it is not possible to transfer value within the business group where the parent company is a non-profit organization. Due to this the companies within the business group are not allowed to do business with each other where the price is below the market price. If a subsidiary owns a stadium, the non-profit organization has to pay a market rent. If they don't pay a market rent, the stadium company has to pay a tax based on an estimation which raises the total income in the stadium company according to chapter 22 SITA.

How the market value should be calculated is not stipulated in the law. The legal cases on this field discuss more or less only cases where an international business group is doing business within the group. Even in these cases they have to calculate the market value. If they do transactions below the market value there is a chance of paying tax in another nation. To calculate the market value within an international business group the OECD Transfer Pricing Guidelines is used. These guidelines have also been accepted in higher court and are also frequently used by the Swedish Tax Agency to calculate the market value.

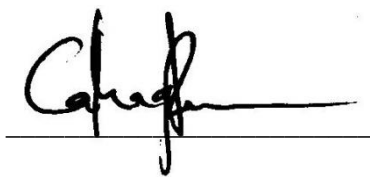
The conclusion of this thesis is that every single case has to be treated in its own way. The Swedish Tax Agency used the cost plus method in every case and the stadium company used the comparable uncontrolled price method. I think the comparable uncontrolled price method should be used, provided there is a reasonable market price to compare with. The cost plus method should instead be used in cases where a reasonable market price wouldn't be found.

Förord

Jag vill tacka min handledare Cécile Brokelind samt min opponent Albina Petrosyan för värdefulla idéer och synpunkter.

Jag vill även rikta ett stort tack till min tidigare lärare inom skatterätt Lars-Gunnar Svensson då han genom sin undervisning inspirerat mig och ökat mitt intresse för skatterätt.

Avslutningsvis vill jag tacka min sambo Sarah Håkansson för all stöttning och hjälp med uppsatsen.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Carl-Magnus Bondhus', written over a horizontal line.

Carl-Magnus Bondhus

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
HFD	Högst förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECDs riktlinjer	OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
prop.	proposition
ref.	referat
RF	Riksidrottsförbundet
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Under de senaste årtiondena har idrottsföreningar som bedriver professionell idrott blivit allt mer kommersialiserade. Det är framförallt fotbolls- och ishockeyklubbar som drivit på denna utveckling i syfte att öka sin konkurrenskraft. Genom att bli mer kommersialiserade ökar möjligheterna att höja omsättningen vilket i sin tur leder till att högre löner kan betalas ut. Genom att kunna betala högre löner kan bättre idrottsutövare lockas till klubben vilket ökar föreningens chanser på idrottsplanen. För att öka omsättningen i föreningar har det de senaste åren blivit vanligt att föreningar bygger och förvaltar moderna idrottsarenor. Med hjälp av en modern idrottsarena kan bättre sponsoravtal skrivas, biljettintäkterna öka tillsammans med övrig försäljning i och kring idrottsarenan. Det har även under 2000-talet börjat ställas krav från olika specialidrottsförbund¹ på att idrottsarenor som används av elitidrottsföreningar skall hålla en viss standard.²

De föreningar som inte bygger en egen idrottsarena hyr nästan uteslutande från kommunen i den stad de är verksamma i. Det medför dels att föreningen ofta inte kan besluta om exempelvis investeringar på arenan, dels i många fall inte kan använda arenan för kringverksamheter som exempelvis konserter. Kommunerna är i många fall tveksamma till dyra investeringar då de kan slå mot den kommunala kärnverksamheten skola, vård och omsorg.³ I dessa fall måste idrottsföreningar själva finna en lösning.

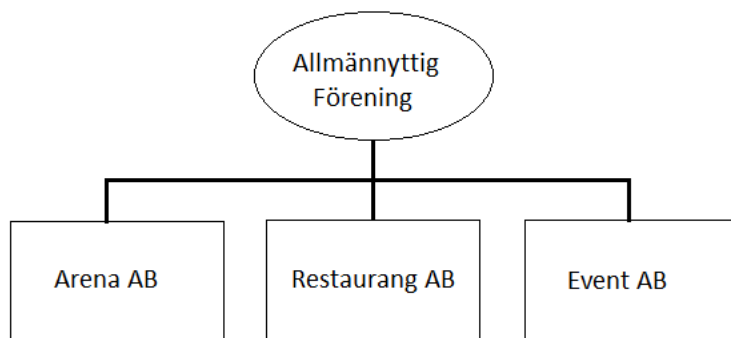
De föreningar som väljer att bygga en arena i egen regi eller i samarbete med exempelvis näringslivet och en kommun frångår ofta den klassiska koncernstrukturen som bara består av den allmännyttiga föreningen. I stället väljer man att bilda ett eller flera aktiebolag och på så vis skapa en så kallad idrottskoncern.⁴ Ett exempel på hur en idrottskoncern kan se ut ses i figur 1.1.

¹ Med specialidrottsförbund avses ett idrottsförbund som är ansvarig för en specifik idrott som exempelvis Svenska Fotbollsförbundet och Svenska Ishockeyförbundet.

² J. Backman. Aktiebolag inom svensk elitfotboll, Idrottsforum.org, 2009.

³ J. Lindström & M. Sandberg, "Som att det är lag", 2011.

⁴ Idrottskoncern är inte ett väletablerat begrepp men användes av Skatteverket i Förvaltningsrätten i Härnösand mål nr 3140-10 för att beskriva en liknande koncernstruktur där en allmännyttig förening var moderföretag. Jag kommer vidare i uppsatsen att använda detta begrepp när jag syftar på en koncernstruktur som liknar den i figur 1. Annars är oäkta koncern ett mer väletablerat begrepp för att beskriva en koncernstruktur som inte uppfyller villkoren i 1 kap. 11 § 4 st. aktiebolagslagen (2005:551), ABL.



Figur 1.1 Idrottskoncern

Anledningen till att föreningar väljer att bilda aktiebolag är flera, ett av huvudskälen är de skattemässiga, vilket då tydligt visar att full neutralitet inte föreligger. Genom att bygga exempelvis en idrottsarena i ett aktiebolag kan de mer fördelaktiga reglerna för aktiebolag användas samt att dessa skatteregler är tydligare. Bland annat får avdrag för moms göras samt periodiseringar. Det är även lättare för föreningarna att attrahera investerare om idrottsarenan uppförs i ett aktiebolag. Få föreningar har i nuläget möjligheten att bygga en modern idrottsarena på egen hand och är således beroende av investerare.⁵ En annan fördel med att uppföra en arena i ett aktiebolag är att en eventuell förvärvare av idrottsarenan undgår stämpelskatt vid förvärv, förutsatt att hela aktiebolaget förvärvas.⁶

Om den allmännyttiga föreningen i stället väjer att behålla den klassiska koncernstrukturen och inte bildar dotterbolag vid uppförande av en idrottsarena medför detta andra konsekvenser. En ideell allmännyttig förening är enligt i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inskränkt skattskyldig om särskilda villkor är uppfyllda.⁷ Detta gäller även för fastighetsinkomster enligt andra stycket punkten 2 och 3. En förutsättning för detta är dock enligt 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, att fastigheten till *överbäggande del* används i den ideella verksamheten. Med *överbäggande del* avses mer än hälften.⁸ Då en modern idrottsarena idag inrymmer mer än enbart spelplanen som exempelvis restaurang, affärer, gym och skollokaler uppnås i de flesta fall inte detta rekvisit. Därmed blir hela fastighetsinkomsten skattepliktig, även den del som härrör från den egna verksamheten.⁹ Det är därigenom mer lockande att använda koncernstrukturen i figur 1 och ta del av de regler som gäller för ett aktiebolag.

För de föreningar som äger sin idrottsarena i ett aktiebolag är det viktigt att hyran sätts till en nivå som är marknadsmässig, då en idrottskoncern inte har samma resultatutjämningsmöjligheter som en s.k. äkta koncern. Eftersom en ideell allmännyttig förening är

⁵ J. Backman, Aktiebolag inom svensk elitfotboll, Idrottsforum.org 2009.

⁶ 1 § Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Stämpelskatt skall endast utgå enligt nämnda lag om en fast egendom förvärvas. Om idrottsarenan är paketerad i ett aktiebolag är de således inget förvärv av en fast egendom.

⁷ Enligt huvudregeln i 6 kap. 3-4 §§ IL är ideell föreningar obegränsat skattskyldiga då de efter bildandet är en juridisk person och således ett eget skattsubjekt. Villkoren som skall vara uppfyllda för inskränkt skattskyldighet finns i 7 kap. 8-13 §§.

⁸ SOU 2009:65 moderniserade skatteregler för ideell sektor, s. 217.

⁹ C. Gunne & J. Löfgren, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, 2001, s. 112.

inskränkt skattskyldig skall ingen skatt utgå på de delar av föreningens resultat som har en direkt eller indirekt koppling till det allmännyttiga ändamålet. Om hyresersättningen från den allmännyttiga föreningen till arenabolaget understiger marknadsmässig hyra blir resultatet i den allmännyttiga föreningen bättre, samtidigt som inkomsten i arenabolaget blir lägre. Detta innebär att idrottskoncernens sammanlagda skatt minskar, förutsatt att arenabolaget går med vinst vid en marknadsmässig hyra. Detta förfarande är inte förenligt med neutralitetsprincipen då en koncern med ett aktiebolag som moderföretag inte har samma möjlighet att minska skatten. Med anledning av denna möjlighet till resultatutjämnning har lagstiftaren infört regler om uttagsbeskattning. Om det inte föreligger möjlighet till koncernbidrag mellan moderföretaget och dotterföretaget skall uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL utgå på transaktioner som inte sker till ett marknadsmässigt värde, om det inte är affärsmässigt motiverat.

Hur ett marknadsvärde konkret skall fastställas på en mer komplex transaktion framgår inte av lagtext, förarbeten eller rättspraxis.¹⁰ Det enda som framgår är enligt 61 kap. 2 § 3 stycket IL att marknadsvärdet är det pris som två oberoende näringsidkare skulle avtalat. Det råder därmed en viss osäkerhet bland de idrottsföreningar som äger sin idrottsarena i ett aktiebolag hur hyran skall fastställas.

Skatteverket inledde 2007 en granskning av cirka 200¹¹ elitidrottsföreningar. Syftet med granskningen var att kontrollera avancerade skatteupplägg, bolagstransaktioner och andra former av skatteundandragande.¹² I de kontroller som Skatteverket gjorde var det enbart cirka 20 procent av föreningarna som klarade sig utan anmärkningar. Enligt Pia Blank Thörnroos, rättslig expert vid Skatteverket, beror detta till stor del på okunskap hos föreningarna. I dessa granskningar har bland annat föreningar som äger sin idrottsarena i ett dotterbolag undersökts extra noga. Av granskningarna har det framkommit att Skatteverket och arenabolagen står ganska långt ifrån varandra vid bedömningen av hyresnivåerna. Med anledning av detta kommer Skatteverket och de berörda föreningarnas arenabolag mötas i rätten för att få klarhet i hur hyran från arenabolaget skall sättas.¹³ I dagsläget har en dom avkunnats i kammarrätten och två i förvaltningsrätten. Utöver dessa domar har flera arenabolag upptaxerats av Skatteverket.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att analysera vilka skatterättsliga regler som gäller för en idrottskoncern. Fokus kommer att ligga på problematiken kring prissättningen av internhyror mellan ett arenabolag och den allmännyttiga föreningen. I svensk lagstiftning behandlas inte hur ett marknadsvärde skall beräknas mer än i 61 kap. 2 § 3 stycket där det anges att marknadsvärdet är det pris två oberoende parter skulle komma fram till. För att förtydliga detta kommer jag att ta hjälp av OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECDs riktlinjer), som tidigare använts av

¹⁰ Prop. 2005/06:169, Effektivare skattekontroll m.m. s. 102.

¹¹ Från början skulle cirka 150 elitidrottsföreningar granskas. När granskningen avslutades 2010 hade 226 revisioner gjorts av Skatteverket. Anledningen till denna ökning är att kontrollerna har breddats och att Skatteverket hittat fler områden att granska.

¹² TT, Idrottsklubbar ska granskas, 2007.

¹³ Tjernberg, Urban. Skattesmäll: 96 miljoner. 2011. Svenska Dagbladet.

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), tidigare Regeringsrätten, i mål¹⁴ som rört internprissättning. Jag kommer även med hjälp av dessa riktlinjer samt de domar från de lägre instanserna som tidigare i år avkunnats på området analysera hur hyran bör fastställas för att undvika uttagsbeskattning.

1.3 Avgränsningar

I kapitlet om ideella föreningar kommer jag att fokusera på de skatterättsliga reglerna men även kort behandla de civilrättsliga reglerna. Jag kommer kortfattat att gå igenom de villkor som skall vara uppfyllda för att en ideell förening skall vara en allmännyttig förening, vilket innebär att den är inskränkt skattskyldig. Dessa villkor kan i många fall vara otydliga vilket också framgår av att HFD behandlat dessa frågor flera gånger.

Många av de skatterättsliga problem som rör ideella föreningar handlar om mervärdesskatt. Detta kommer inte behandlas i denna uppsats mer än vad som ovan sagts angående att en av de främsta anledningar till att bygga en idrottsarena i ett dotterbolag är de mervärdesskattemässiga.

Reglerna kring koncernbeskattning är relativt omfattande. Jag kommer därav avgränsa mig till att främst behandla de regler som gäller för en oäkta koncern vilket är fallet med en idrottskoncern. Vid genomgången av uttagsbeskattningsreglerna och underprisöverlåtelserreglerna ligger fokus på hyra från arenabolaget som understiger marknadspriset. Jag kommer därmed inte behandla bland annat omstruktureringar och företagsöverlåtelser som reglerna till stora delar handlar om.

I kapitlet om prissättningsmetoder kommer jag inte att behandla hur marknadsvärdet i siffror skall räknas ut då detta skiljer sig mellan alla arenor. I stället kommer jag beskriva vad som kan ligga till grund för beräkningen av en marknadsmässig hyra. Jag kommer även begränsa mig till att enbart gå igenom marknadsprismetoden och kostnadsplusmetoden och går således inte igenom alla prissättningsmetoder som OECDs riktlinjer nämner.

1.4 Metod och material

I uppsatsen har en traditionell rättsdogmatisk metod använts. Jag har således använt mig av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin för att studera det valda ämnet. Jag har följt rättshierarkin och utgått från lagtext i största möjliga mån. När ett särskilt ämne behövs förtydligas har jag använt mig av de övriga källorna samt utredningar från regeringen, särskilt vad som gäller kring ideella föreningar.

Problematiken kring internhyror i en idrottskoncern är ett relativt nytt fenomen. Det har så långt inte varit några domar i HFD som kan vara vägledande. I stället har jag studerat hur liknande fall har behandlats dels i HFD, dels i doktrinen. Jag går även ner i rättshierarkin och behandlar fall från kammarrätten och förvaltningsrätten som handlar om det aktuella ämnet. Dessa domar kom i år och är relevanta även om de inte är prejudicerande.

¹⁴ RÅ 2010 ref. 67.

I tidigare domar¹⁵ har HFD accepterat OECDs riktlinjer vid beräkningen av marknadsvärde vid en koncernintern transaktion. Dessa har dock främst behandlats i fall av internationell karaktär då det är i dessa fall problem med internprissättning i regel uppstår. Dock kan i RÅ 2010 ref. 67 (Diligentiamålet) antydast att HFD använde OECDs riktlinjer i ett mål som behandlade en intern transaktion mellan två svenska bolag. Det aktuella fallet rörde kortfattat ett interntlån som ett dotterbolag tagit upp hos ett moderbolag som var inskränkt skattskyldig. Räntan på detta lån var betydligt högre än den rådande marknadsräntan. Denna ränta justerades med marknadsräntan som grund, vilket är en av metoderna i OECDs riktlinjer. Till följd av detta anser jag att OECDs metoder för beräkning av marknadsvärdet är användbara. I det fjärde kapitlet utgår jag därmed från dessa metoder vid behandlingen av internprissättning.

1.5 Disposition

Uppsatsens andra kapitel inleds med att definiera vad som avses med en ideell förening. Jag behandlar sedan vilka villkor som skall vara uppfyllda för att en ideell förening skall bli inskränkt skattskyldig samt varför lagstiftaren ansett att även föreningar som är kommersialiserade skall vara inskränkt skattskyldiga. Kapitlet avslutas med en kort genomgång av bolagsformen IdrottsAB för att visa att det finns fler bolagsformer att bedriva en idrottsförening i.

Därefter följer i kapitel tre en genomgång av koncernbeskattningsreglerna. Fokus ligger på vilka regler som gäller för en idrottskoncern där ett traditionellt förhållande mellan moderföretaget och dotterföretaget inte föreligger. Jag behandlar här olika metoder för resultatutjämnning samt vad som händer om resultatutjämnning inte är möjligt.

En vanlig resultatutjämningsmetod är felprissättning. I det fjärde kapitlet kommer jag behandla två olika prissättningsmetoder som kan användas för att beräkna marknadsvärdet på en internhyra. Jag kommer med utgångspunkt av OECDs riktlinjer och de mål som varit uppe i kammarrätten och förvaltningsrätten beskriva olika prissättningsmetoder och hur de kan användas för att beräkna internhyra i en idrottskoncern.

I det avslutande kapitlet analyseras och diskuteras hur reglerna för ideella föreningar kan förbättras för att i framtiden undvika många av de mål som varit på området. Därefter kommer jag analysera vilken prissättningsmetod som är lämpligast vid beräkningen av en marknadsmässig hyra i en idrottskoncern. Detta kommer främst ske kring de argument som använts av Skatteverket och arenabolagen i ovanstående mål.

¹⁵ Se bland annat RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet).

2. Ideella föreningar

En ideell förening kan vara allt från ett politiskt parti till en förening som bedriver idrott av olika slag. Det huvudsakliga är att föreningens medlemmar inte främjas ekonomisk. Om föreningens medlemmar främjas ekonomiskt är det i stället en ekonomisk förening.¹⁶

För en ideell förening finns det i nuläget ingen allmän civilrättslig lagstiftning. Detta medför bland annat att en ideell förening kan bildas på ett enkelt och oformellt sätt. Detta kan jämföras med exempelvis 2 kap. ABL och stiftelselagen (1994:1220) där det framgår hur ett aktiebolag respektive en stiftelse bildas. Avsaknaden av regler för att bilda en ideell förening har ansetts främja föreningslivet då ingen skall hindras av för svåra regler. Då det saknas en särskild utformad lagstiftning för ideella föreningar har rättspraxis fått större betydelse. Enligt praxis får en ideell förening rättskapacitet när stadgar antagits och en styrelse valts.¹⁷ Denna praxis¹⁸ utvecklades redan under åren 1898–1913 som en följd av att en lag för registrering av ekonomiska föreningar infördes 1895.¹⁹ I föreningars stadgar skall anges föreningens namn och ändamål samt bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter skall åstadkommas.²⁰ Då den ideella föreningen får rättskapacitet kan bindande avtal ingås. Därtill blir den ideella föreningen ett självständigt skattesubjekt.²¹ De avtal som den ideella föreningen ingår, exempelvis ta upp ett lån, svarar den ideella föreningen för och inte dess medlemmar och förtroendemän vilket exempelvis är fallet i en registrerad ekonomisk förening.²²

De ideella föreningar som bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern, exempelvis i en idrottskoncern, är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078), BFL. Om den ideella föreningen inte bedriver näringsverksamhet och inte är moderföretag i en koncern blir de endast bokföringsskyldiga om värdet på tillgångarna i föreningen överstiger en och en halv miljon kronor enligt andra stycket. Det innebär att en ideell förening som äger en idrottsarena, i den ideella verksamheten eller i ett arenabo-

¹⁶ N. Dimitrievski, Allmännyttan som norm i svensk skatterätt, 2010, s. 24.

¹⁷ SOU 2009:65, s. 57-58, SOU 2006:23 Nya skatteregler för idrotten, s. 63-64 samt SOU 1995:63 Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, s. 59.

¹⁸ Se bland annat NJA 1898 s. 196 och NJA 1902 s. 160.

¹⁹ O. Augustsson. Enmannaföreningars rättsliga möjligheter i synnerhet, och ideella föreningars rättskapacitet i allmänhet. Förvaltningsrättslig tidskrift. 2009. s. 312.

²⁰ SOU 2009:65, s. 57-58, SOU 2006:23, s. 63-64 samt SOU 1995:63, s. 59.

²¹ SOU 2009:65, s. 318.

²² SOU 2009:65, s. 57-58.

lag, alltid är bokföringsskyldig. Enligt 6 kap. 1 § punkten 6 skall de ideella föreningar som uppfyller mer än ett av följande villkor avsluta räkenskapsåret med en årsredovisning:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

2.1 Skatteregler för ideella föreningar

Enligt huvudregeln i 6 kap. 3 och 4 §§ IL är en ideell förening obegränsat skattskyldig som vilken juridisk person som helst. Det finns dock en rad olika undantag från dessa regler, bland annat för vissa former av ideella föreningar.²³ De ideella föreningar som undantas från huvudregeln är enbart skattskyldiga för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL.²⁴ Bland de ideella föreningar som uppfyller kraven för att bli inskränkt skattskyldiga finns idrottsföreningar.²⁵ En av anledningarna till detta diskuterades vid införandet av nuvarande lagstiftning kring ideella föreningar. Lagstiftaren ansåg bland annat att ideella föreningar bidrog med en allmännyttig verksamhet.²⁶ Redan i tidigare förarbeten försvarar lagstiftaren skattefriheten för ideella föreningar genom att lyfta fram bland annat idrottsföreningars verksamheter, vilka anses främjar demokratin och kan ses som en utbildning för föreningens medlemmar. Idrottsverksamheten bidrar enligt lagstiftaren även till ökad folkhälsa.²⁷ Idrottsrörelsen värnar även, enligt propositionen, om god etik bland flickor och pojkar, kvinnor och män. Idrottsrörelsen anses även bära ett ansvar i det integrationsarbete staten bedriver.²⁸

Idrottsföreningar med ett professionellt inslag omfattas även de av undantaget och räknas som inskränkt skattskyldiga. I förarbetet till 1977 års lagstiftning för statlig inkomstskatt²⁹ uttalade dåvarande departementschefen sig på följande sätt angående att ge även föreningar som bedrev professionell idrott skatteförmåner:³⁰

Utgivande av ekonomiska förmåner till yrkesmässiga idrottsutövare är inte en verksamhet som motiverar förmånlig skattebehandling. Å andra sidan får det anses uteslutet att en idrottsförening skall förlora sin skattefrihet enbart av den anledningen att ett litet elitskikt bland medlemmarna får avsevärda belopp i ersättning för sina insatser. Enligt min mening bör frågan lösas på det sättet att professionella inslag i t.ex. fotbolls-, ishockey- eller basketbolls-

²³ 6 kap. 1 § 3 st. IL.

²⁴ 7 kap. 7 § IL. Den inkomst som avses enligt 13 kap. 1 § IL är inkomst från förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

²⁵ 7 kap 8 § IL.

²⁶ Prop. 1976/77:135 om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m.m, s. 71-72.

²⁷ Prop. 1998/99:107 En idrottspolitik för 2000-talet - folkhälsa, folkrörelse och underhållning, sid 55.

²⁸ Prop. 1998/99:107, s. 27.

²⁹ Lag (1977:572) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

³⁰ Prop. 1976/77:135, s. 76.

klubbar inte äventyrar en förmånligare skattebehandling så länge antalet professionella utövare är obetydligt jämfört med det totala antalet aktiva föreningsmedlemmar. Till detta vill jag lägga att jag kan ansluta mig till utredningens uppfattning att det för närvarande inte torde finnas någon till Sveriges riksidrottsförbund ansluten förening som på grund av inslaget av professionalism bör undantas från möjligheten till skattebefrielse.

Av detta uttalande kan utläsas att det väsentliga är att idrottsföreningen har ett allmännyttigt ändamål. För att uppnå detta allmännyttiga ändamål måste föreningen även bedriva en breddverksamhet jämte elitverksamheten. Med breddverksamhet avses verksamhet för alla åldrar och inte enbart elitnivå. I nuläget har ingen idrottsförening som bedriver en breddverksamhet blivit ålagda att beskatta inkomst som härstammar direkt från idrottsrörelse.³¹ Däremot finns det från 2007 en dom från Länsrätten i Göteborg, dock utan särskilt prejudicerande värde och som inte har behandlats i högre instans, som säger att en förening som enbart har elitverksamhet inte kan klassificeras som en allmännyttig ideell förening.³² I en utredning regeringen beställde 2007 i syfte att se över bestämmelserna om inkomstbeskattningen i bland annat ideella föreningar försvarades skattebefrielsen för föreningar med elitverksamhet ytterligare en gång. Utredningen betonar att en elitidrottsförenings främsta syfte är att vinna idrottsliga segrar, inte gå med ekonomisk vinst. Utredningen anser även att elitverksamhet skapar förebilder vilket i sin tur leder till ett större intresse och fler utövare.³³

2.2 Skatteregler för allmännyttiga föreningar

För att en ideell förening skall bli inskränkt skattskyldig räcker det inte att föreningen enbart är exempelvis en idrottsförening. Det ställs högre krav från lagstiftarens sida vilka anges i 7 kap. 7-13 §§ IL. En ideell förening måste uppfylla ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljdskravet och öppenhetskravet vilket framgår av 7 § och behandlas i 8-13 §§. Uppfylls dessa krav är föreningen inte skattskyldig för sådana inkomster som har en naturlig koppling till verksamheten, exempelvis biljettförsäljning om det rör sig om en idrottsförening. Det kan även vara inkomster från verksamheter som utav hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.³⁴ Med detta avses inkomster från verksamheter som inte har direkt koppling till det idrottsliga men sedan lång tid tillbaka varit en inkomstkälla för ideella föreningar, exempelvis loppmarknader, souvenirförsäljning, bingo, upplåtelse av reklamutrymme på klubbdräkter och arena samt caféverksamhet i anslutning till idrottsarenan.³⁵ Begreppet hävd har lett till flera utredningar de senaste åren då det i många fall är oklart vilka verksamheter som utav hävd kan utnyttjas för att finansiera den allmännyttiga föreningen. HFD har uttalat att tillämpningen av hävdbegreppet inte

³¹ C. Gunne & J. Löfgren, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, 2001, s. 104.

³² Länsrätten i Göteborg i mål nr S867-869-1997.

³³ SOU 2009:65, s. 117.

³⁴ 7 kap. 7 § 2 st. p.2. IL.

³⁵ Kammarrätten i Göteborg dom 2011-07-14 mål nr 2102--2103-10.

skall begränsas till de förhållanden som rådde på 1970-talet, utan skall anpassas till dagens förhållanden.³⁶

Även inkomst från fastighet kan bli skattefri för en allmännyttig förening. Detta stadgas i 7 kap. 7 § andra stycket punkten 2 och 3. Inkomst från en fastighet som tillhör föreningen är skattefri om den används på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § FTL. Enligt denna paragraf skall fastigheten användas till *överbäggande del* i verksamheten vilket innebär en användningsgrad på mer än 50 procent. Om fastigheten inte till överbäggande del används i den allmännyttiga verksamheten kan intäkter från fastigheten likväl bli skattefria. Då krävs det, precis som med annan intäkt, att den har en anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller utgör en hävdvunnen finansieringskälla.³⁷ En sista möjlighet till skattefria intäkter från fastighet finns i 7 kap. 21 § IL. Ägare av en specialbyggnad³⁸ skall inte beskattas för sådan intäkt som härrör från sådan verksamhet som gjort fastigheten till en specialbyggnad. Detta gäller enbart om byggnaden till överbäggande del är inrättad för att användas på ett sådant sätt som gjort den till en specialbyggnad enligt 2 kap. 3 § FTL. En allmännyttig förening som äger en modern idrottsarena skulle inte uppfylla några av dessa krav. De skulle falla på att idrottsarenan inte till överbäggande del används i den allmännyttiga verksamheten. Som jag nämnde i inledningen av uppsatsen består idag en modern idrottsarena av mer än enbart en spelplan.

Jag skall nedan gå igenom de krav som skall vara uppfyllda för att en ideell förening endast skall vara skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Med detta avses att den ideella föreningen blir inskränkt skattskyldig för de inkomster som härrör från den allmännyttiga verksamheten.

2.2.1 Ändamålskravet

Vilket nämndes ovan i avsnitt 2.2 är ändamålskravet ett av rekvisiten för att få bedriva en verksamhet som är inskränkt skattskyldig. Ändamålskravet finns i 7 kap. 8 § IL i vilken de verksamheter som fyller ett allmännyttigt ändamål nämns. Ett allmännyttigt ändamål kan vara exempelvis religiöst, politiskt eller idrottsligt. Det viktiga är att föreningen inte främjar medlemmens ekonomiska intresse vilket exempelvis är fallet i en fackförening.³⁹ I stället skall föreningens *huvudsakliga* syfte vara att främja dess allmännyttiga ändamål. Enligt praxis har rekvisitet huvudsakligt syfte inneburit att 70-80 procent av föreningens verksamhet skall främja allmännyttiga ändamål.⁴⁰ I en dom från HFD krävdes i stället att den ideella föreningen använde 75-80 procent av avkastningen till de allmännyttiga ändamål föreningen bedrev.⁴¹ Som ett ytterligare krav för inskränkt skattskyldighet skall den ideella föreningen enligt förarbetena bedriva en verksamhet som står i överensstäm-

³⁶ RÅ 2000 ref. 53.

³⁷ SOU 2009:65, s. 217-218.

³⁸ Vad som avses med en specialbyggnad nämns i 2 kap. 2 § FTL. Bland de byggnader som nämns finns bland annat bad-, sport- och idrottsanläggningar.

³⁹ Prop. 1976/77:135 s. 27.

⁴⁰ C. Gunne & J. Löfgren, Beskattnng av stiftelser och ideella föreningar, 2001, s. 79, 99.

⁴¹ RÅ 2001 ref. 17.

melse med föreningens stadgar.⁴² Det är därmed av vikt att föreningen vid bildandet formulerar dess stadgar på ett korrekt sätt.

2.2.2 Verksamhetskravet

Det andra villkoret som skall uppfyllas för inskränkt skattskyldighet anges i 7 kap. 9 § IL, vilket avser den *faktiskt bedrivna* verksamheten. Med detta anser lagstiftaren att föreningen inte bara skall ha ett allmännyttigt ändamål, utan även den verksamhet som bedrivs skall uteslutande eller näst intill uteslutande tillgodose allmännyttiga ändamål.⁴³

2.2.3 Fullföljdskravet

I 7 kap. 10-12 §§ IL anges det tredje villkoret som skall vara uppfyllt för att en ideell förening skall bli inskränkt skattskyldig. Den ideella föreningen skall, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som *skäligen* motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Med detta avser lagstiftaren att föreningen antingen delar ut avkastningen eller använder avkastningen i den allmännyttiga verksamheten. Enligt rättspraxis är den period som skall beaktas cirka fem år och under denna period skall cirka 80 procent av föreningens avkastning gå till att främja föreningens allmännyttiga ändamål.⁴⁴ Enligt förarbetena skall till avkastning räknas sådana fastighets-, rörelse-, och kapitalinkomster som är skattepliktiga enligt IL men som enligt undantaget för allmännyttiga föreningen är skattefria. Sådan avkastning som uppkommer från skattepliktig verksamhet skall däremot inte medräknas vid avkastningsberäkningen.⁴⁵

2.2.4 Öppenhetskravet

Det fjärde och sista villkoret för att en ideell förening skall bli inskränkt skattskyldig finns i 7 kap. 13 § IL. Om en ideell förening vill vara inskränkt skattskyldig får ingen vägras medlemskap utan föreningen skall vara öppen för alla. Finns det däremot särskilda skäl kan föreningen ställa krav på vilka som får vara medlemmar. Enligt förarbetena kan ett särskilt skäl vara exempelvis att medlemmen måste ha ett fysiskt handikapp för att få vara med i en handikappförening eller ha en viss musikalisk begåvning för att vara med i en musikförening.⁴⁶ I ett RÅ 1989 ref. 60 ville en förening begränsa medlemskretsen till enbart män. Detta var enligt HFD inte ett särskilt skäl för att begränsa öppenheten.

2.3 IdrottsAB

En förhållandevis ny utveckling bland de föreningar som vill bedriva kommersiell idrottsverksamhet är att bilda ett så kallat IdrottsAB. Definitionen av ett IdrottsAB finns i Riksidrottsförbundets (RF) stadgar. Enligt 11 kap. 3a § är ett IdrottsAB ett aktiebolag som till huvudsaklig del har till ändmål att bedriva idrottslig verksamhet och har förvär-

⁴² Prop. 1976/77:135 sid 77.

⁴³ SOU 2006:23, s. 68.

⁴⁴ SOU 2006:23, s. 71.

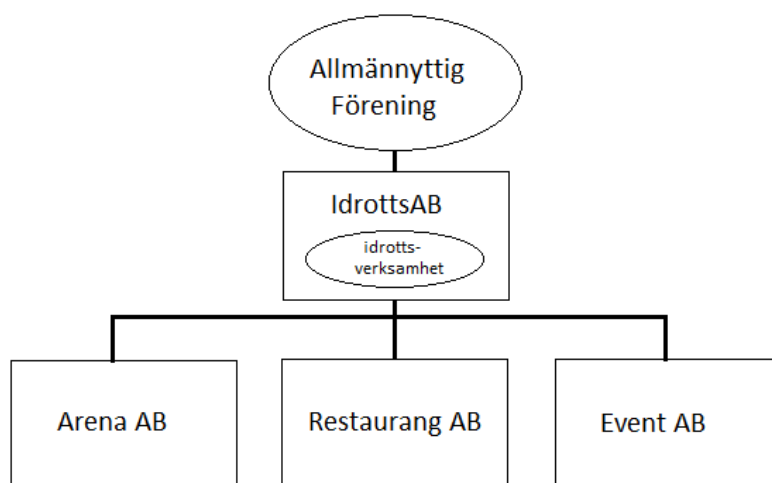
⁴⁵ Prop. 1976/77:135, s. 80.

⁴⁶ Prop. 1976/77:135, s. 78.

vat rättigheten att delta i Specialidrottsförbunds tävlingsverksamhet. Detta kan ses som en form av inkråmsöverföring där själva inkråmet består av rätten att tävla. För denna rättighet måste IdrottsAB:et ersätta den allmännyttiga föreningen. Denna ersättning är skattefri för den allmännyttiga föreningen enligt RÅ 2009 not. 40 då villkoren i 7 kap. 7 § IL skall anses vara uppfyllda. För att sedan få delta i den överlåtna tävlingsverksamheten måste den allmännyttiga föreningen ha röstmajoritet på IdrottsAB:s bolagsstämma, den s.k. 51-procentsregeln. Däremot finns det inget krav på hur många procent av aktierna den allmännyttiga föreningen måste äga. Hur en sådan koncernstruktur kan ses i figur 2.1 nedan.

Fördelen med att föra över verksamheten till ett IdrottsAB är möjligheten till momskvittning samt enklare att anskaffa kapital. Bolaget kan då exempelvis genomföra en nyemission för att få in kapital som kan behövas vid en investering. Nackdelarna är främst att bolaget i denna associationsform inte har samma skattefördelar som en allmännyttig förening och måste betala skatt på vinsten i verksamheten.⁴⁷ En annan nackdel är att det blir svårare att få statligt och kommunalt stöd då dessa inte utgår i samma utsträckning till verksamheter som har ett vinstsyfte.⁴⁸ Om verksamheten drivs i ett IdrottsAB måste även bland annat polisens kostnader vid matcher ersättas vilket en idrottsförening som omfattas av undantagen i 7 kap. 7 § första stycket IL inte behöver.⁴⁹

Jag kommer inte behandla bolagsformen IdrottsAB mer än vad ovan gjort. Anledningen till detta är att den problematik kring internprissättning som uppkommer i en idrottskoncern inte infinner sig om verksamheten i stället bedrivs i ett IdrottsAB. I nästa kapitel kommer jag gå in på koncernbeskattningsreglerna och vilka svårigheter de medför för en idrottskoncern.



Figur 2.1 IdrottsAB

⁴⁷ J. Backman, Aktiebolag inom svensk elitfotboll, Idrottsforum.org 2009.

⁴⁸ Prop.1998/99:107, s. 57.

⁴⁹ 2 kap. 26 § ordningslag (1993:1617).

3. Koncernbeskattning

I skatterätten finns det ingen klar definition av koncernbegreppet. I stället används begreppet koncern på olika sätt beroende på vad som skall regleras. Det närmaste IL kommer en definition på koncern finns i 2 kap. 5 § IL som uttrycker att en svensk koncern avser en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. I regel används samma betydelse på koncern i skatterätten som i ABL.⁵⁰ Enligt 1 kap. 11 § 4 st. ABL utgör ett moderbolag och ett dotterbolag en koncern. För att klassificeras som ett moderbolag eller ett dotterbolag skall ett av följande koncernkriterier vara uppfyllt:⁵¹

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,
2. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar,
3. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

De ”koncerner” som inte uppfyller koncernbegreppet ovan och har en annan ägarstruktur brukar benämnas *oäkta koncerner*. I de fall moderbolaget inte är ett aktiebolag uppfylls inte koncernbegreppet.⁵² Om exempelvis en fysik person äger två eller flera aktiebolag är koncernbegreppet i ABL inte uppfyllt. Det samma gäller om en allmännyttig förening äger aktiebolag. Då en allmännyttig förening är inskränkt skattskyldig gäller inte samma regler som för en koncern där ett aktiebolag är moder, vilket jag kommer gå in på mer nedan.

I svensk skatterätt är en koncern inte ett skattesubjekt. I stället beskattas de bolag som ingår i koncernen var för sig. Det är därmed av vikt att lagstiftaren inför regler som gör

⁵⁰ B. Wiman, Koncernbeskattning, 1995, s. 22.

⁵¹ 1 kap. 11 § 1st. ABL.

⁵² B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 24.

det neutralt att driva bolag i en koncern jämfört med ett enda bolag som har flera olika verksamheter. Sedan kommunalskattelagens (1928:370), KL, införande har lagstiftaren varit medveten om att skattebelastningen skall vara samma i en koncern som i ett enda bolag. Denna metod att beskatta varje enskilt bolag används inte i hela världen. I bland annat Danmark, Holland och USA beskattas i stället hela koncernen baserat på ett samlat resultat. För att det i Sverige skall bli skatteneutralt att bedriva verksamhet i koncernform finns resultatutjämningsregler.⁵³ Om det inte finns resultatutjämningsregler kan exempelvis det bolag som bedrivs i koncernform inte göra avdrag om det uppstår förlust i något av koncernbolagen. Om bolaget i stället bedrivs i en enda juridisk person görs automatiskt avdrag för förlust i en del av verksamheten.

Vid utformningen av koncernbeskattningsreglerna har neutralitetsprincipen fått stor betydelse. För att uppnå neutralitet har det införts fördels- och nackdelslagstiftning. Det förstnämnda syftar till som ovan nämnt att ett bolag inte skall straffas för att det bedrivs i koncernbolagsform. Nackdelslagstiftning syftar snarare till att koncernen inte skall dra skattemässig nytta av att drivas i koncernform.⁵⁴

För att det skall vara neutralt att driva bolag i koncernform jämfört med som en enda juridisk person har lagstiftaren infört diverse resultatutjämningsregler. Jag kommer nedan behandla koncernbidragsreglerna och regler för uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelser, vilka är två metoder för resultatutjämning.

3.1 Koncernbidrag

För att ge de företag som bedrivs i koncernform samma möjlighet till resultatutjämning som de företag som bedrivs i en enda juridisk person, har lagstiftaren infört möjligheten till koncernbidrag. Syftet med koncernbidrag är att utjämna den totala skattebelastningen i en koncern. Detta behov existerar endast i de fall där ett eller flera bolag i koncernen uppvisar ett negativt resultat. Om ingen del av koncernen uppvisar ett negativt resultat finns det inget behov av att resultatutjämna med hjälp av koncernbidrag då bolagsskatten är proportionell. Fram till mitten på 1980-talet fanns det dock anledning att försöka föra över vinster från en vinstgenererande juridisk person till en annan vinstgenererande juridisk person eftersom kommunalskatten var olika i varje kommun.⁵⁵ Denna situation skulle i nuläget kunna liknas med att sända ett koncernbidrag från en vinstgenererande verksamhet i Sverige till en vinstgenererande verksamhet utomlands. För att förhindra detta finns koncernbidragsregler som begränsningar möjligheten att skicka koncernbidrag till utländska juridiska personer. Detta har införts i syfte att skydda den svenska skattebasen.

I lagstiftningen görs det en skillnad på *öppna koncernbidrag* och *dolda koncernbidrag*. Med öppna koncernbidrag avses att givaren får göra avdrag för bidraget medan det mottagande bolaget skall ta upp bidraget som en intäkt. Med dolda koncernbidrag, eller dolda

⁵³ S-O. Lodin m.fl., Inkomstskatt, 2011, s. 421.

⁵⁴ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 22.

⁵⁵ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 66.

vinstöverföringar som det ofta benämns i litteraturen,⁵⁶ avses i stället en inkomstöverföring från ett företag till ett annat med hjälp av betalning för varor eller tjänster som avviker från marknadsmässigt pris.⁵⁷ Jag kommer i avsnitt 3.2 gå mer in på vad för konsekvenser dolda vinstöverföringar via prisavvikelse kan få. Först kommer jag i avsnitt 3.1.1 gå igenom vilka regler som gäller för öppna koncernbidrag.

3.1.1 Krav för att sända och mottaga öppna koncernbidrag

Reglerna om öppna koncernbidrag infördes 1965 i dåvarande KL. I och med införandet förelåg avdragsrätt för koncernbidrag som *inte* utgjorde en omkostnad under vissa omständigheter.⁵⁸ Innan reglerna om öppna koncernbidrag infördes fanns det enbart praxis och då främst genom Arafatmålet, RÅ 1943 ref. 50. Enligt denna praxis fick det givande bolaget enbart göra avdrag för koncernbidrag som ansågs utgöra omkostnad.⁵⁹

Idag finns reglerna om koncernbidrag i 35 kap. IL. Enligt 1 § skall, som ovan nämnt, koncernbidrag dras av hos givare och tas upp hos mottagaren. För att detta skall gälla måste dock de förutsättningar som anges i kapitlets övriga delar vara uppfyllda. Enligt andra stycket är det inte koncernbidrag om ersättningen är en utgift för att förvärva och bibehålla inkomster. Det givande bolaget behöver inte visa att avdragsrätt föreligger. Däremot skall det givande bolaget enligt praxis kunna bevisa att avdragsrätt föreligger om det skulle uppstå tveksamheter.⁶⁰ Avdragsrätten för det givande bolaget gäller oavsett hur stort bidraget är eller hur stort samband som finns mellan de två bolagens verksamheter. Koncernbidraget behöver heller inte betalas ut kontant till det mottagande bolaget utan det är tillräckligt att koncernbidraget redovisas som en fordran i det mottagande bolaget och som en skuld hos det givande.⁶¹

I 35 kap. 3-4 §§ IL regleras mellan vilka bolag koncernbidrag får skickas. 3 § behandlar koncernbidrag som går från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag medan 4 § behandlar koncernbidrag mellan helägda dotterföretag. Definitionen av ett moderföretag och ett helägt dotterföretag återfinns i 2 §. Med ett moderföretag avses svenskt aktiebolag, ekonomisk förening, sparbank, ömsesidigt försäkringsföretag samt stiftelse eller ideell förening som *inte* är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. IL.⁶² Med ett helägt dotterföretag avses enligt andra stycket det företaget som ägs av ett av de ovanstående moderföretagen. Med helägt avses att moderföretaget skall äga minst 90 procent av dotterföretaget. Denna gräns kommer från 1944 års ABL då det vid 90 procents ägande kunde ske en fusion och tvångsinlösen av kvarstående aktier.⁶³

⁵⁶ Se bland annat B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 67, 84-85 och S-O. Lodin m.fl., Inkomstskatt, 2011, s. 434-436.

⁵⁷ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 67.

⁵⁸ SOU 1964:29 Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m., s. 100.

⁵⁹ R. Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, 1990, s. 400.

⁶⁰ RÅ 2004 ref. 112, EG-domstolens dom i mål 268/83, Rompelman, REG 1985 s. 655, punkt 24.

⁶¹ S-O. Lodin m.fl., Inkomstskatt, 2011, s. 423.

⁶² Vilka som omfattas av undantagen se avsnitt 2.2.

⁶³ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 72.

3.1.2 Problem med koncernbidrag inom en idrottskoncern

I de koncerner som har en allmännyttig förening som moderföretag återfinns inte möjligheten att resultatutjämna med hjälp av koncernbidrag. Detta har även kommenterats i förarbetena som ledde fram till att de stiftelser och ideella föreningar som inte är undantagna från skattskyldighet fick vara moderföretag.⁶⁴ Lagstiftaren ansåg att de låg i sakens natur att skattesubjekt som är inskränkt skattskyldiga inte kan använda denna form av resultatutjämning. Om lagstiftaren inte undantagit allmännyttiga föreningar skulle ett underliggande obegränsat skattskyldigt aktiebolag kunna skicka hela vinsten till den inskränkt skattskyldiga modern. Det hade medfört att alla koncerner med en allmännyttig förening som moderföretag hade undvikit skatt, vilket inte är förenligt med neutralitetsprincipen.

Om det finns flera dotterbolag i koncernen får heller inte de skicka koncernbidrag mellan varandra. Detta framgår av 4 § i vilken det anförs att endast i koncerner där moderföretaget är ett investmentföretag har dessa möjligheter. Detta har att göra med utdelningsreglerna i 24 kap. IL.⁶⁵ Enligt 24 kap. 17 § skall utdelning på en näringsbetingad aktie⁶⁶ inte tas upp till beskattning. Dessa regler gäller dock inte enligt 13 § punkten 2 för en allmännyttig förening. De skall därmed ta upp utdelning från dotterföretag till beskattning. Om det hade varit möjligt att skicka koncernbidrag mellan systerföretag skulle vinsten kunna hamna i ett dotterföretag där moderföretaget inte beskattas för utdelningen. På så vis skulle kedjebeskattningsreglerna kunna kringgåas.⁶⁷

De koncerner som har ett moderföretag som uppfyller kraven i 35 kap. 2 § första stycket och där dotterföretaget uppfyller kraven i andra stycket har möjlighet att skicka koncernbidrag mellan eventuella dotterföretag. Enligt slussningsregeln i 6 § kan koncernbidrag skickas mellan olika delar i koncernen under förutsättning att villkoren i 3,4 eller 5 § är uppfyllda. För att kunna skicka ett koncernbidrag mellan två dotterföretag skall det således vara möjligt att skicka koncernbidrag till moderföretaget, som i sin tur skall kunna skicka koncernbidrag till det andra dotterföretaget.

Då en oäkta koncern, exempelvis en idrottskoncern, inte har möjlighet att resultatutjämna med hjälp av koncernbidrag bör koncernstrukturen ses över. I stället för som i figur 1.1, där varje verksamhet finns i ett bolag, bör endast ett dotterföretag bildas, som i figur 2.2 nedan. På så vis kan en resultatutjämning ske automatiskt inom dotterbolaget. Dessa regler är inte helt neutrala då två aktiebolag som är dotterföretag till en allmännyttig förening bör få skicka koncernbidrag mellan varandra. Jag anser att varje fall bör prövas om kedjebeskattningsreglerna kringgåas. I vissa fall är externa investerare delägare i idrottsarenan. Då är inte koncernstrukturen i figur 2.2 möjlig utan flera dotterbolag måste bildas för att ansvara för exempelvis restaurangen och eventverksamheten. Därmed måste arenabolaget ligga som ett dotterbolag och de övriga verksamheterna som ett annat dotterbolag. En annan möjlighet är att först bilda ett holdingbolag som ägs av den allmännyttiga före-

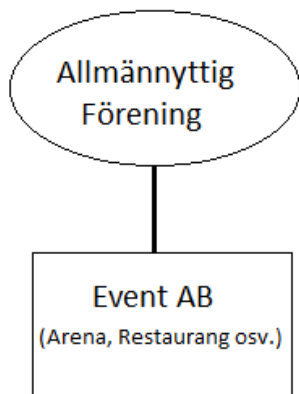
⁶⁴ Prop. 1998/99:7, Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m., s. 25.

⁶⁵ S-O. Lodin m.fl., Inkomstskatt, 2011, s. 426.

⁶⁶ Med näringsbetingad aktie avses enligt 24 kap. 14 § IL andelar i ett företag som inte är marknadsnoterat. Det ägande företaget skall inneha minst tio procent av röstetalet i det ägda företaget.

⁶⁷ B. Wiman, Beskattnings av företagsgrupper, 2002, s. 72.

ningen. Detta holdingbolag kan i sin tur äga de andra dotterbolagen vilket medför att koncernbidrag kan skickas mellan dotterbolagen, under förutsättning att övriga regler för koncernbidrag är uppfyllda. Då kan ett dotterbolag bildas för varje enskild verksamhetsgren vilket kan underlätta vid exempelvis en försäljning av restaurangverksamheten.



Figur 2.2

3.2 Dolda vinstöverföringar

Vilket nämndes i avsnitt 3.1 är en annan möjlighet till resultatutjämning dolda vinstöverföringar. Genom att inte ta ut marknadsmässig pris för en vara eller tjänst kan vinsten inom en koncern flyttas från ett skattesubjekt till ett annat. Det kan även röra sig om att föra över tillgångar från det ena skattesubjektet till det andra utan ersättning. En anledning till att företag vill sälja en vara eller tjänst internt till ett pris understigande marknadsvärdet är att koncernen vill undvika att realisera en vinst innan varan säljs externt. På så vis betalas ingen skatt innan den verkliga vinsten har uppstått.⁶⁸ En förutsättning för detta är att tillgången säljs till ett pris motsvarande tillgångens skattemässiga värde.⁶⁹

I förarbeten betonas att felprissättning vid interna transaktioner oftast beror på områdets komplexitet, snarare än försökt till att undvika att betala skatt vilket även visar sig i de fallen jag går igenom i avsnitt 3.2.1.2.⁷⁰ I dessa fall, som rör idrottskoncerner där det finns ett dotterbolag som äger en idrottsarena, anser jag att felprissättningen beror på att lagstiftningen inte är tillräckligt tydlig.

Det finns även många företagsekonomiska anledningar till att företag väljer att sälja internt till ett pris som understiger marknadsvärdet. Dessa kommer jag inte behandla här, utan kommer enbart beröra de skattemässiga anledningarna och dess konsekvenser. Jag kommer nedan behandla reglerna för uttagsbeskattning samt vilka undantag det finns från

⁶⁸ S-O. Lodin m.fl., Inkomstskatt, 2011, s. 434-435.

⁶⁹ Med skattemässiga värde avses enligt 2 kap. 31-33 §§ IL det värde som tillgången tas upp till vid beräkningen av resultatet vilket vid exempelvis inventarier innebär anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningssavdrag och övriga liknande avdrag.

⁷⁰ Prop. 2005/06:169, s. 88.

uttagsbeskattningsreglerna. Dessa regler är framförallt av betydelse vid en underprisöverlåtelse inom en oäkta koncern.

3.2.1 Uttagsbeskattning

Syftet med uttagsbeskattningsreglerna är att neutralisera valet mellan att ta ut en vara eller tjänst från verksamheten utan ersättning eller till ett pris som understiger marknadsvärdet och förvärva den samma på en öppen marknad.⁷¹

Regler för uttagsbeskattning tillkom redan i 1910 års inkomstskatteförordning. Reglerna behandlade främst uttag ur jordbruksverksamhet i syfte att jordbrukaren inte skulle ha fördel av att själv odla jämfört med att köpa varorna.⁷² Fram till ILs införande 1999 fanns det inte många regler som behandlade överföringar av olika tillgångar mellan verksamheter inom en och samma juridiska person. Det fanns då möjlighet att göra överföringar från en skattepliktig verksamhet till en skattebefriad verksamhet.⁷³ Tidigare var det främst praxis som reglerade transaktioner mellan närstående parter. Reglerna var då i större grad oklara och mer generösa.⁷⁴

Numera finns uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. IL. Huvudregeln om uttagsbeskattning finns i 22 kap. 7 § 1 stycket IL och lyder:

Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (*uttagsbeskattning*).

Rättsföljden när det har konstaterats att uttagsbeskattning föreligger är således att det korrekta marknadsvärdet skall tas upp som en inkomst i det säljande bolaget. Av det beräknade marknadsvärdet skall därefter avdrag göras för det belopp som mottagaren av varan eller tjänsten har erlagt.

3.2.1.1 Uttag

Som ovan nämnt är en förutsättning för uttagsbeskattning att ett uttag har skett. Vad som avses med ett uttag framgår av 22 kap. 2-6 §§ IL. Enligt 2 § är det ett uttag när den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller överför den till en annan näringsverksamhet. I 3 § behandlas i stället de fall där den skattskyldige har överfört en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger *marknadsvärdet* utan att detta är *affärsmässigt motiverat*.⁷⁵ Vad som avses med marknadsvärde definieras i 61 kap. 2 § 3 stycket:

I fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten avses med marknadsvärde det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

⁷¹ SOU 2009:65, s. 147.

⁷² S-O. Lodin m.fl., Inkomstskatt, 2011, s. 297.

⁷³ SOU 2009:65, s. 147.

⁷⁴ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 87.

⁷⁵ Se avsnitt 3.2.1.2.

Oftast är förhållandena sådana att ett bestämt marknadspris inte kan tas fram. I stället skall enligt förarbetena en uppskattning av ett intervall göras inom vilket marknadspriset bör ligga. Om priset ligger inom detta intervall anses det vara marknadsmässigt. Om uttagsbeskattning föreligger skall beskattningen baseras på det lägsta priset inom intervallet.⁷⁶ Jag kommer i kapitel fyra med ledning av OECDs riktlinjer behandla två metoder för att beräkna ett marknadspris.

Bestämmelserna för uttag gäller enligt 4 § även vid uttag av tjänst, om värdet är mer än ringa. Begreppet tjänst har inte definierats av lagstiftaren, varken i lagtext eller i förarbeten. Enligt Wiman bör dock i begreppet tjänst inräknas personliga prestationer, exempelvis rådgivning och målning. I begreppet skall även hyra av fast eller lös egendom omfattas tillsammans med utlåning vilket då främst berör underränta.⁷⁷ Det innebär att i de fall en allmännyttig förening hyr sin idrottsarena av ett dotterbolag föreligger det en tjänst och kan således bli föremål för uttagsbeskattning, under förutsättning att övriga rekvisit är uppfyllda. Vad lagstiftaren avser med ringa värde preciseras heller inte det i lagtext eller i förarbeten. I förarbeten uttrycks däremot att om en näringsidkare som ”privat” nyttjar exempelvis en maskin som ingår i näringsverksamheten inte skall uttagsbeskattas i alla lägen.⁷⁸ Jag drar därmed slutsatsen att värdet på tjänsten inte behöver vara mycket mer än noll kronor då hyra av en maskin kan leda till uttagsbeskattning, förutsatt att lagstiftaren inte syftar på en speciellt värdefull maskin. Vad som med säkerhet kan sägas är att hyran av en idrottsarena överstiger ett ringa värde.

3.2.1.2 Affärsmässigt motiverat

Som ovan nämndes i avsnitt 3.2.1.1 anses det inte vara uttag om transaktionen är affärsmässigt motiverad. Affärsmässigt motiverat kan exempelvis vara om ett företag vill arbeta upp en affärsrelation med en viss köpare eller slå sig in på en särskild marknad.⁷⁹ Dock är det en diskussion kring vad som anses vara affärsmässigt motiverat som orsakat att flera dotterbolag till allmännyttiga föreningar har blivit uttagsbeskattade. Detta var fallet i bland annat en dom från Kammarrätten i Sundsvall⁸⁰ där en allmännyttig förening, Edsbyn IF, ägde ett dotterbolag, Edsbyn Arena AB, som i sin tur ägde idrottsarenan som Edsbyn IF brukade. Bolaget som hyrde ut idrottsarenan hävdade att hyran var affärsmässigt motiverad även om den inte täckte bolagets egna kostnader. Bolaget ansåg att hyran skulle reduceras med anledning av att Edsbyn IF inte hyrde arenan hela året, utan endast under vintersäsongen och dessutom inte dygnets alla timmar. Idrottsarenan stod därmed tom stora delar av året, vilket enligt arenabolaget inte borde belasta Edsbyn IFs hyra. Kammarrätten valde dock att gå på Skatteverkets och Förvaltningsrätten i Faluns bedömning att hyran inte är affärsmässigt motiverad. De anser att hyran inte kan sättas utifrån att Edsbyn IF enbart brukar idrottsarenan under vintersäsongen. De anser i stället att idrottsarenan är utformad för föreningens ändamål. Det är därmed svårt för bolaget att få hyresintäkter under den delen av året som föreningen inte använder idrottsarenan.

⁷⁶ Prop. 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning, s. 292-293.

⁷⁷ B. Wiman, Beskattning av företagsgrupper, 2002, s. 41-42.

⁷⁸ Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och förmögenhetsbeskattning, s. 660.

⁷⁹ Prop. 1998/99:15, s. 166.

⁸⁰ Mål nr 1362-10 Kammarrätten i Sundsvall 2011-01-27.

I RÅ 2008 ref. 57 blev en personalstiftelse inte uttagsbeskattad för den tid som var outhyrd. I stället blev stiftelsen enbart uttagsbeskattad för den tid de *tillhandahållit* en tjänst vilket de inte gjorde när, i detta fall en stuga, stod outhyrd. Det som skiljer fallen åt är att stiftelsen hyrde ut till flera olika personer, medan Edsbyn IF i stort sett var den enda hyresgästen i idrottsarenan då den var specialanpassad till föreningens behov. Samtidigt var det i fallet med Edsbyn IF inte en affärsrelation mellan två oberoende affärsparter.

Efter domen i kammarrätten har det kommit ytterligare två domar som behandlar internhyra i en idrottskoncern.⁸¹ I båda dessa fall har den allmännyttiga föreningen betalat en hyra som enligt Skatteverket och de båda förvaltningsrätterna understiger marknadsvärdet. I det första målet hävdade Leksands IF Fastighets AB, arenabolaget, att hyran var affärsmässigt motiverad av den anledningen att arenabolagets intäkter ökade på grund av att Leksands IF spelade i idrottsarenan. Detta skulle då generera merförsäljning i restaurangen, loger samt mer reklamintäkter. Arenabolaget ansåg att situationen kunde jämföras med att vissa butiker i ett köpcentrum subventioneras för att de har en viss attraktionskraft. Förvaltningsrätten godtog inte detta resonemang kring affärsmässigt motiverat utan hävdade att en subventionerad hyra endast kan fastställas i de fall det är en affärsrelation mellan två oberoende parter. I den andra domen tog förvaltningsrätten hänsyn till att Modo Hockeys användande av idrottsarenan bidrog till att öka försäljningen i restaurangen och försäljning av reklam. Detta medförde att Förvaltningsrätten i Härnösand sänkte den hyresintäkt som Skatteverket åberopade från sex till fyra miljoner kronor. Domarna går därmed delvis emot varandra vilket ytterligare visar på den komplexitet som råder vid avgörandet om en ersättning är affärsmässigt motiverad.

3.2.2 Undantag från uttagsbeskattning

Det är inte enbart de transaktioner som är affärsmässigt motiverade som undantas från uttagsbeskattning. I 22 kap. 9-12 §§ IL behandlas ytterligare undantag från uttagsbeskattning. Det främsta undantaget finns i 11 § och anger att uttagsbeskattning i vissa fall inte skall ske om förutsättningarna för underprisöverlåtelser i 23 kap. IL är uppfyllda. I de fall förutsättningarna i 23 kap. IL är uppfyllda benämns dessa underprisöverlåtelser ofta för *kvalificerade underprisöverlåtelser*. Anledningen till denna benämning är enbart i syfte att undvika oklarheter då det lätt kan uppfattas som alla överlåtelser under marknadsvärdet åsyftas.⁸²

Enligt 23 kap. 9 § IL är rättsföljden vid en kvalificerad underprisöverlåtelse att uttagsbeskattning inte skall ske. Vad som avses med en kvalificerad underprisöverlåtelse definieras i 3 §. En kvalificerad underprisöverlåtelse ”är en överlåtelse av en *tillgång* [egen kursivering] utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda”. Om en tjänst överlåts till ett pris understigande marknadsvärdet är den därmed inte undantagen från uttagsbeskattning då en tjänst inte räknas som en tillgång. Om däremot försäljningen av

⁸¹ Se Mål nr 947-948-10 Förvaltningsrätten i Falun 2011-05-12 (fortsättningsvis kallat Leksandsmålet), samt Mål nr 3140-10 Förvaltningsrätten i Härnösand 2011-04-18 (fortsättningsvis kallat Modomålet).

⁸² Se bland annat S-O. Lodin m.fl., *Inkomstskatt*, 2011, s. 531 och R. Arvidsson, *Uttags- och utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelse från ideell förening*, SvSKT 2007:6-7 s. 481.

en tjänst till ett pris understigande marknadsvärdet hör samman med försäljningen av en tillgång till ett pris understigande marknadsvärdet skall ingen uttagsbeskattning ske om överlåtelsen av tillgången uppfyller villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse.⁸³

De villkor som skall vara uppfyllda för att en underprisöverlåtelse skall bli kvalificerad har tillkommit främst i två syften, å ena sidan för att ”skydda” de regler som tillåter olika former av resultatutjämning och å andra sidan för att förhindra kringgående av regler som leder till beskattning.⁸⁴ Villkoren för kvalificerad underprisöverlåtelse kan delas in i fem delar, varav de flesta är utanför uppsatsens ramar. Jag kommer dock att kortfattat gå igen dem nedan.

1. Vilka som är överlåtare och förvärvare
2. Förvärvaren skall vara skattskyldig för näringsinkomst i Sverige
3. Koncernbidragsvillkoret
4. Inte kringgå fåmansbolagsreglerna (3:12-reglerna)
5. Förvärvaren får inte vara ett underskotts företag

Det första villkoret behandlas i 23 kap. 14 §. Där anges att överlåtaren och förvärvaren skall vara en fysisk person eller ett företag. Med företag i detta kapitel avses samma företag som kan vara moderföretag enligt koncernbidragsreglerna⁸⁵, med tillägg för utländska bolag. I andra stycket anges dock att en svensk ideell stiftelse eller förening inte kan vara förvärvare. Anledning till att lagstiftaren har infört denna begränsning kommer av dessa subjekts särskilda skatteregler. Om det hade varit möjligt för exempelvis en (inskränkt skattskyldig) ideell förening att förvärva en tillgång till underpris skulle koncernens totala skatt minska då den (inskränkt skattskyldiga) ideella föreningen inte beskattas för den realiserade vinsten.⁸⁶

Det andra villkoret har införts för att hindra underprisöverlåtelser från ett svenskt bolag till ett utländskt bolag som inte beskattas i Sverige.⁸⁷ Begränsningen omfattar även de fall som kapitaltillgångar, exempelvis fastigheter och andelar, överförs till en enskild näringsverksamhet. Om en enskild näringsverksamhet avyttrar dessa kapitaltillgångar beskattas de i inkomstslaget kapital i stället för i näringsverksamhet.⁸⁸

Nästa villkor definieras i 17 §. För att en kvalificerad underprisöverlåtelse skall vara tillåten skall koncernbidragsrätt mellan bolagen föreligga. Om det inte föreligger koncernbidragsrätt finns det möjlighet till en kvalificerad underprisöverlåtelse om hela näringsverksamheten eller en verksamhetsgren överlåts. Med verksamhetsgren avses enligt 2 kap. 25 § IL en del av rörelsen som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Enligt förarbeten kan exempelvis ett fartyg tillhörande ett rederi eller en enstaka fastighet tillhö-

⁸³ 22 kap. 12 § IL.

⁸⁴ S-O. Lodin m.fl., Inkomstskatt, 2011, s. 536.

⁸⁵ Se avsnitt 3.1.1.

⁸⁶ Prop.1998/99:15, s. 127-128.

⁸⁷ 22 kap. 16 § IL.

⁸⁸ S-O. Lodin m.fl., Inkomstskatt, 2011, s. 537.

rande ett fastighetsbolag i vissa fall utgöra en verksamhetsgren. Verksamheten bör dock ha sådan omfattning att det är ändamålsenligt att bedriva den självständigt.⁸⁹

Det fjärde villkoret som skall vara uppfyllt behandlas i 23 kap. 18-23 §§. Dessa regler finns till för att fåmansbolagsreglerna i 57 kap. IL, tidigare 3:12-reglerna, inte skall kringgås.

Det sista villkoret finns i 24-29 §§ och anger att det inte får ha uppkommit ett underskott hos förvärvaren året innan överlåtelsen sker. Detta har sin grund i 40 kap. IL som behandlar tidigare års underskott, vilket bland annat leder till att koncernbidrag i vissa situationer inte är möjligt att skicka.

För att sammanfatta vad som ovan nämnts angående kvalificerade underprisöverlåtelser kan nämnas att idrottskoncerner med en inskränkt skattskyldig ideell förening som moderföretag inte uppfyller villkoren för en kvalificerad underprisöverlåtelse. Eftersom att en ideell förening inte får vara förvärvare samt att koncernbidragsrätt inte föreligger måste transaktioner mellan ett dotterföretag, exempelvis ett aktiebolag, och den allmännyttiga föreningen ske till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. I de fall jag valt att behandla i denna uppsats, närmare bestämt internhyror inom en idrottskoncern, skulle det heller inte vara möjligt med en kvalificerad underprisöverlåtelse mellan två aktiebolag då det avser en tjänst och inte en tillgång.

I detta kapitel har jag behandlat reglerna kring koncernbeskattning och vilka konsekvenser det kan få vid exempelvis underpris av en transaktion inom en idrottskoncern. I nästa kapitel kommer jag gå in djupare på hur ett marknadsmässigt pris kan beräknas med hjälp av OECDs riktlinjer.

⁸⁹ Prop. 1998/99:15, s. 138.

4. Internprissättning

Som nämnts i avsnitt 3.2.1.1 finns det ingen lagstiftning som reglerar hur ett marknadsvärde skall beräknas. Lagtexten anger endast att marknadsvärdet är det pris som två oberoende näringsidkare skulle ha avtalat.⁹⁰ Det är med andra ord otydligt hur ett marknadsvärde skall beräknas, särskilt i situationer där det gäller unika varor eller tjänster. Denna otydlighet finns även i den så kallade *korrigeringsregeln*, 14 kap 19 § IL, som behandlar prissättningen inom en multinationell koncern. Även i denna paragraf anges att priset på en intern transaktion skall uppgå till vad som hade avtalats mellan oberoende näringsidkare.

Om ett svenskt bolag i en multinationell koncern säljer en tillgång eller tjänst till ett för lågt pris till ett utländskt koncernbolag som är begränsat skattskyldig i Sverige kan detta få konsekvenser för den svenska skattebasen. Med anledning av detta har lagstiftaren infört regler om dokumentationsskyldighet vid transaktioner med koncernföretag som är begränsat skattskyldiga i Sverige. Dessa regler finns i 19 kap. 2 a § lag (2001:1227) om självdeklarationer kontrolluppgifter, LSK. I 2 b § anges vad denna dokumentation skall innehålla.⁹¹ Bland annat skall en beskrivning av vilken prissättningsmetod som har använts för att beräkna priset på den interna transaktionen göras. Mer ingående vad dokumentationen skall innehålla och vilka prissättningsmetoder som föredras, skulle enligt andra stycket meddelas senare av regeringen eller av den myndighet som regeringen bestämde. Det föll tillslut på Skatteverket att lämna dessa föreskrifter vilket gjordes genom SKV M 2007:25. I detta meddelande angavs att OECDs riktlinjer bör användas vid val av prissättningsmetod men att andra metoder kan användas, om de överensstämmer med *armlängsprincipen*⁹² som finns beskriven i riktlinjerna. Vidare angavs det att om ett företag väljer att inte tillämpa en av de prissättningsmetoder som finns angivna i OECDs riktlinjer bör denna metod beskrivas utförligt.⁹³ Slutsatsen av detta är att företag som gör

⁹⁰ 61 kap. 2 § 3 stycket IL.

⁹¹ Prop. 2005/06:169, s. 102-107. Vad som skulle ingå i dokumentationen bygger på OECDs riktlinjer vilket är i linje med tidigare rättspraxis. I bland annat RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) angavs att OECDs riktlinjer ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som gäller och kan användas som ledning vid beräkning av marknadsvärdet.

⁹² Armlängsprincipen är en internationellt vedertagen princip som exempelvis beskrivs i Prop. 2005/06:169 s. 89. Där anges att ”transaktioner mellan företag i intressegemenskap skall baseras på samma villkor som skulle ha gällt vid motsvarande transaktioner mellan oberoende företag.”

⁹³ SKV M 2007:25, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap, s. 20.

affärer med begränsat skattskyldiga företag bör använda OECDs riktlinjer och prissättningsmetoder.

Som ovan nämnt gäller den så kallade korrigeringsregeln enbart vid internationella transaktioner. Detta framkom av RÅ 2004 ref. 13 i vilket HFD angav att korrigeringsregeln i 14 kap. 19 §, dåvarande 43 § 1 mom. KL, var en specialbestämmelse för internationella förhållanden. Därmed är denna paragraf inte tillämplig i fall som rör transaktioner mellan svenska företag. Detsamma gäller kravet på dokumentation i 19 kap. 2 a § LSK. Däremot har Skatteverket använt de prismetoder som finns med i OECDs riktlinjer vid beräkningen av marknadsvärdet på en transaktion mellan två svenska bolag som ingår i samma koncern utan att HFD har invänt mot detta i bland annat RÅ 2010 ref. 67. HFD:s dom i detta mål har även det likheter med OECDs riktlinjer. Med ledning av detta har jag valt att utgå från de prissättningsmetoder som anges i OECDs riktlinjer även om det inte framgår av lagtexten att dessa skall användas för att beräkna marknadsvärdet vid transaktioner inom en svensk koncern.

I riktlinjernas andra kapitel beskrivs de så kallade traditionella transaktionsmetoderna⁹⁴ (Traditional transaction methods) och de så kallade transaktionsbaserade vinstmetoderna⁹⁵ (Transactional profit methods). Enligt riktlinjerna är de traditionella metoderna att föredra och bör användas i första hand. De transaktionsbaserade vinstmetoderna bör enligt riktlinjerna endast användas om de övriga metoderna är olämpliga eller om det saknas jämförelsetransaktioner.⁹⁶ Om ingen metod är perfekt eller om flera metoder är lämpliga får man använda flera metoder tillsammans och med hjälp av dessa komma fram till det armlängdsmässiga priset.⁹⁷

Av de traditionella transaktionsmetoderna kommer jag endast att gå igenom marknadsprismetoden och kostnadsplusmetoden då dessa två metoder lämpar sig bäst för framtagandet av en hyra som skall vara armlängdsmässig. Det är också dessa två prissättningsmetoder som använts av Skatteverket och arenabolagen i rättsfallen från kammarrätten och förvaltningsrätterna som nämndes i avsnitt 3.2.1.2.

4.1 Marknadsprismetoden

I marknadsprismetoden utgår man från det pris som gäller på jämförbara transaktioner. Detta kan vara interna transaktioner som det egna företaget gör med en extern part eller transaktioner som sker mellan två helt oberoende bolag. Det är dock sällan man hittar en fullt jämförbar transaktion som är identisk med den egna transaktionen. Detta då det kan vara en unik produkt i det egna bolaget eller att det är halvfabrikat som inte finns på den öppna marknaden. Enligt riktlinjerna är det då möjligt att använda en liknande transaktion

⁹⁴ Här ingår marknadsprismetoden (Comparable uncontrolled price method, CUP), kostnadsplusmetoden (Cost plus method, Cost plus) samt återförsäljningsprismetoden (resale price method, RPM).

⁹⁵ Här ingår vinstfördelningsmetoden och (Transactional profit split method, PSM) och nettomarginalmetoden (Transactional net margin method, TNMM).

⁹⁶ OECDs riktlinjer, p. 2.2–2.4.

⁹⁷ OECDs riktlinjer, p. 2.11.

och göra lämpliga justeringar för att transaktionerna skall bli likvärdiga.⁹⁸ Detta kan exempelvis vara justeringar för avtalets längd, betalningsvillkor och affärens volym.⁹⁹ Om det är möjligt att hitta en jämförande transaktion, alternativt göra de justeringar som krävs för att få den interna transaktionen likvärdig med en på den externa marknaden, skall denna metod enligt riktlinjerna användas i första hand.¹⁰⁰

I Leksandsmålet vilket redogjorts för i avsnitt 3.2.1.2 hävdade arenabolaget att marknadsprismetoden skulle tillämpas vid beräkningen av hyran mellan arenabolaget och den allmännyttiga föreningen. De ansåg att hyran från arenabolaget till den allmännyttiga föreningen kunde jämföras med den hyra som kommunen begär av idrottsföreningar på orten. Denna metod ansågs dock inte vara tillämplig enligt Förvaltningsrätten i Falun som hävdade att den kommunala taxan, vilken i regel är politiskt bestämd, inte utgör ett objektivi jämförelsepris. De anser att en kommun inte har ett vinstsyfte när de hyr ut en arena, utan snarare ser det om ett bidrag till föreningen och dess allmännyttiga verksamhet.

I Modomålet, vilket även det redogjordes för i avsnitt 3.2.1.2, väljer arenabolaget att jämföra dels med vad andra ishockeyklubbar i jämförbara städer betalar i hyra, dels vilken hyra arenabolaget kan få vid uthyrning av arenan till andra evenemang än ishockey. Bland annat har de valt att jämföra den egna hyressättningen med vad andra elitklubbar längs med norrlandskusten som har en likvärdig idrottsarena betalar i hyra för seniormatcher, juniormatcher och seniorträningar. De har även jämfört hyressättningen med den hyra som utgick när andra evenemang arrangerades i idrottsarenan, bland annat Melodifestivalen. I detta fall har Förvaltningsrätten i Härnösand gjort samma tolkning som i Leksandsmålet och ansett att hyran från en idrottsarena som ägs av en kommun, vilket var fallet med de jämförda idrottsarenorna, inte kan användas som en jämförbar hyra. Hur förvaltningsrätten ställer sig till jämförelsen med de hyror som utgått till de andra evenemangen framgår inte av domen. Här anser jag att Förvaltningsrätten i Härnösand borde mer utförligt kommentera varför dessa transaktioner inte tagits med i bedömningen. I stället väljer förvaltningsrätten att bestämma ett marknadspris utefter vad som sammantaget angivits av arenabolaget och Skatteverket.

4.2 Kostnadsplusmetoden

Denna metod utgår från de kostnader tillverkaren eller tjänstetillhandahållaren har för den vara eller tjänst som har sålts till det närstående företaget. På denna kostnad läggs sedan ett marknadsmässigt vinstpålägg. Således gör det säljande företaget en rimlig vinst på transaktionen.¹⁰¹ Vinstpålägget innebär att transaktionen blir mer jämförbar med en transaktion mellan två oberoende parter då i de flesta fall ingen skulle göra en affär om man inte fick täckning för kostnaderna plus en liten vinst. För att finna ett rimligt vinstpålägg bör en jämförelse av externa transaktioner mellan oberoende företag göras.¹⁰² Fördelen med att använda denna metod är att det oftast inte behövs göras många justeringar i jäm-

⁹⁸ OECDs riktlinjer, p. 2.15–2.16.

⁹⁹ OECDs riktlinjer, p. 2.18–2.20.

¹⁰⁰ OECDs riktlinjer, p. 2.14.

¹⁰¹ OECDs riktlinjer, p. 2.39.

¹⁰² OECDs riktlinjer, p. 2.40.

förelse med exempelvis marknadsprismetoden.¹⁰³ Denna metod lämpar sig bäst vid försäljning av halvfabrikat eller tillhandahållande av tjänster mellan närstående bolag.¹⁰⁴ Detta förutsätter att det går att räkna ut de direkta och indirekta kostnaderna på ett förhållandevis enkelt sätt. Vid exempelvis en personaluthyrning är det relativt enkelt att beräkna kostnaderna då bara lönekostnaden och eventuella indirekta kostnader behövs beaktas. Om det är en mer avancerad produkt eller tjänst som tillhandahålls kan det bli svårare att beräkna kostnadsbasen.¹⁰⁵ Även om beräkningen av kostnaden för att hyra en modern idrottsarena är relativt komplext då det är många olika kostnader att ta hänsyn till, samt beräkna vilka kostnader som faktiskt skall belasta idrottsföreningen är det denna prissättningsmetod som uteslutande använts av Skatteverket i de fall jag behandlat.

I Leksandsmålet har Skatteverket använt följande underlag för beräkning av kostnadsbasen:

- Driftkostnad
- Underhållskostnad
- Administrationskostnad
- Kapitalkostnad

Därefter har ett vinstpålägg lagts till. Skatteverket ansåg att detta vinstpålägg skulle uppgå till sju procent.¹⁰⁶ Detta sänktes dock senare av förvaltningsrätten till fyra procent vilka ansåg att endast statslåneräntan skulle utgöra vinstpåläggget.

En nackdel enligt Arvidsson med denna metod är att det säljande bolaget, i detta fall det uthyrande bolaget, alltid får täckning för sina kostnader. Detta är inte fullt förenligt med den företagsekonomiska teorin då motivationen hos säljaren eller uthyraren kan minska. Om exempelvis en idrottsarena hyrs ut vid fler tillfällen än enbart till den allmännyttiga förening som äger arenabolaget skall fler evenemang dela på kostnaderna. Den hyra som den allmännyttiga föreningen skall betala blir således lägre, förutsatt att kostnaderna inte ökar lika mycket som inkomsterna. Om arenabolag ändå får täckning för sina kostnader är de kanske inte lika mån om att få in fler evenemang i arenan.¹⁰⁷ Att motivationen skulle minska i det säljande bolaget gäller främst vid transaktioner inom stora multinationella bolag där varje bolag eller division har ett starkare resultatansvar. Jag anser därmed att kritiken inte är lika motiverad om det gäller inom en idrottskoncern. Däremot att fler evenemang i idrottsarenan borde leda till en lägre hyra vid användandet av kostnadsplusmetoden då de fasta kostnaderna skall fördelas på fler evenemang borde gälla för internhyror inom en idrottskoncern.

¹⁰³ OECDs riktlinjer, p. 2.41.

¹⁰⁴ OECDs riktlinjer, p. 2.39.

¹⁰⁵ N. von Koch, OECDs nya riktlinjer för internprissättning, SN nr 5 1996.

¹⁰⁶ Statslåneräntan, 4 % + Uppskattad riskparameter, 3 %.

¹⁰⁷ R. Arvidsson, Dolda vinstöverföringar, 1990, s. 28.

5. Analys

5.1 Regleringen kring idrottskoncerner

För ideella föreningar finns det i nuläget ingen civilrättslig lagstiftning. I stället får de ideella föreningarna förlita sig på rättspraxis vilket många gånger inte är tillräckligt tydligt. Merparten av de ideella föreningarna har dock ansett att någon civilrättslig lagstiftning inte behövs. De anser att vad som framgår av rättspraxis är tillräckligt och att det skall vara lätt att bilda en ideell förening.¹⁰⁸ Jag kan delvis hålla med om detta argument att inte behöva göra mer än att anta stadgar och utse en styrelse för att få rättskapacitet. En ideell förening som omsätter flera miljoner kronor och driver en kommersiell verksamhet skulle behöva tydliga civilrättsliga regler. De stora elitidrottsföreningarna försöker hela tiden att hitta nya metoder att få in pengar, vilket lett till flera mål i HFD.¹⁰⁹ Rättspraxisen hinner inte med i utvecklingen som de stora elitidrottsföreningarna befinner sig i vilket blir ett problem. En rimlig lösning på detta hade varit att införa en civilrättslig lagstiftning för ideella föreningar som exempelvis omsätter mer än ett hundra basbelopp. Då hade fortfarande de mindre ideella föreningarna på ett enkelt sätt kunna bildats, vilket verkar vara lagstiftarens mål. Genom en civilrättslig lagstiftning hade de olika villkoren för en allmännyttig ideell förening tydligare kunnat preciseras vilket jag tror hade underlättat för många ideella föreningar.

Under tjugohundratalet har flera allmännyttiga föreningar blivit än mer kommersialiserade. Detta har främst förekommit bland fotbolls- och ishockeyklubbar, vilka också är de två populäraste publiksporterna i Sverige.¹¹⁰ Detta har i många fall lett till att föreningarna behövt utvecklas för att hitta nya inkomstkällor. Många av dessa inkomstkällor ligger i gränslandet mellan vad som anses vara skattefria och skattepliktiga intäkter. I stället för att driva dessa verksamheter, exempelvis restaurang, souvenirshop, konsertverksamhet och idrottsarena, i den allmännyttiga föreningen bildas i de flesta fall aktiebolag. På så vis finns det klara civilrättsliga- och skatterättsliga regler för hur verksamheten skall drivas. Att driva exempelvis en restaurang i aktiebolag i stället för i den allmännyttiga verksamheten behöver dock inte vara lika förmånligt skattemässigt då reglerna inte är neutrala. Drivs restaurangen i den allmännyttiga föreningen utgår ingen bolagsskatt på eventuell vinst. Däremot kvarstår osäkerheten om alla intäkter är skattefria. Om restaurangen har öppet utan att det pågår ett allmännyttigt evenemang skulle troligen denna intäkt inte bli

¹⁰⁸ SOU 1995:63, s. 178-181.

¹⁰⁹ Se bland annat RÅ 2000 ref. 53.

¹¹⁰ RF, Idrotten i siffror.

skattefri vilket skulle göra det ohållbart att driva restaurangen i den allmännyttiga föreningen.

Att ideella föreningar bildar aktiebolag har lett till en ny koncernstruktur där den allmännyttiga föreningen agerar moderbolag och de underliggande aktiebolagen blir dotterbolag. Eftersom den allmännyttiga föreningen är inskränkt skattskyldig blir det en oäkta koncern vilken inte har samma möjligheter till resultatutjämnning som en äkta koncern. Det innebär att de styrande personerna i den allmännyttiga föreningen får tänka till både en och två gånger innan de bildar dotterbolagen. Eftersom den allmännyttiga föreningen är inskränkt skattskyldig får inte koncernbidrag skickas inom koncernen då en allmännyttig förening inte uppfyller definitionen för moderföretag i 35 kap. 2 § IL. Detta innebär även att koncernbidrag inte kan skickas mellan två helägda dotterbolag enligt 6 §. För att ha möjlighet till resultatutjämnning bör således inte mer än ett dotterbolag bildas. I detta dotterbolag skall sedan all verksamhet, som drivs utanför den allmännyttiga föreningen, samlas. Om den allmännyttiga föreningen inte har möjlighet att ensamma bygga en modern idrottsarena utan är i behov av externt kapital är troligen den bästa koncernstrukturen att bilda ett arenabolag och ett bolag som driver den övriga affärsmässiga verksamheten. I jämförelse med en äkta koncern där resultatutjämnning är möjlig mellan dotterbolag är detta inte neutralt. En bättre lösning är troligen att bilda ett holdingbolag som äger alla dotterbolag. Det är då möjligt att resultatutjämna mellan dessa dotterbolag. Det blir även enklare vid en avyttring av en verksamhetsgren, exempelvis restaurangverksamheten, då hela restaurangbolaget kan säljas.

Då det inte föreligger koncernbidragsrätt mellan dotterbolagen och den allmännyttiga föreningen måste alla affärer dem emellan enligt 22 kap. 3 § IL ske till marknadsvärde, om det inte är affärsmässigt motiverat. Dessa regler finns till för att inte kringgå kedjebeskattningsreglerna. Då en allmännyttig förening är inskränkt skattskyldig utgår skatt på utdelning från dotterbolagen vilket inte får kringgå genom transaktioner till ett pris under marknadsvärdet. Om så sker skall dotterbolagets inkomst räknas upp med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden av marknadsvärdet och det pris som använts. Inom idrottskoncerner är det främst hyressättningen mellan dotterbolaget som äger idrottsarenan och den allmännyttiga föreningen som tveksamheter uppstått. Enligt 61 kap. 2 § tredje stycket är marknadsvärdet det pris som två oberoende näringsidkare skulle ha avtalat. Problemet är att det inte finns en fullt fungerande marknad för arenauthyrning vilket medför att det är svårt att hitta ett korrekt marknadsvärde. Vid transaktioner mellan svenska och utländska bolag används OECDs riktlinjer för att beräkna marknadsvärdet. Dessa riktlinjer har även använts av den svenska skattemyndigheten vid beräkning av marknadsvärde vid transaktioner mellan två svenska bolag där koncernbidrags- och utdelningsrätt inte förelåg.¹¹¹

¹¹¹ RÅ 2010 ref. 67.

5.2 Beräkning av hyra mellan arenabolaget och den allmännyttiga föreningen

I de mål som behandlats i länsätten och kammarrätten har Skatteverket använt OECDs riktlinjer för att beräkna marknadsvärdet på hyran mellan arenabolaget och den allmännyttiga föreningen. Även arenabolagen har delvis använt OECDs riktlinjer vid beräkningen av den marknadsmässiga hyran. Däremot har de använt två olika prissättningsmetoder som i dessa fall fört till olika resultat. Skatteverket har använt en kostnadsplusmetod medan arenabolagen har använt en marknadsprismetod. Genom att använda en kostnadsplusmetod har Skatteverket beräknat vilka kostnader idrottsarenan har och sen dragit av intäkter från övriga evenemang för att slutligen lägga på ett vinstpålägg. Med denna metod kan arenabolag inte göra ett negativt resultat, vilket också är Skatteverkets syfte. Deras argument är att om en oberoende näringsidkare skulle uppföra en specialbyggnad som en idrottsarena utgör skulle ersättning krävas för kostnaderna plus ett vinstpålägg. Detta argument anser jag vara rimligt från Skatteverkets sida. Jag anser däremot att de bör beakta vad för typ av evenemang som kan ta plats i arenan. Målet som har behandlats av Kammarrätten i Sundsvall rör ett arenabolag som äger en idrottsarena i Edsbyn avsedd för bandy. I detta fall anser jag det är rätt att utgå från bolagets kostnader vid beräkning av den marknadsmässiga hyran då arenan är specialanpassad för bandyverksamhet. I detta fall har även arenabolaget uttryckt att idrottsarenan är begränsad i sin form och kan inte användas till så många andra evenemang. Samtidigt är Edsbyn en liten stad som inte har möjlighet att arrangera exempelvis stora konserter.

I de två andra målen som har behandlas i förvaltningsrätten är situationen enligt mig inte den samma. Båda dessa mål rör arenabolag där idrottsarenan främst används till ishockey. Till skillnad från fallet ovan finns det fler användningsområden för en ishockeyarena. Med dagens teknik kan isen snabbt tas bort och göra plats för exempelvis en annan sport, konserter, konferenser eller mässor. Med en kostnadsbaserad metod som Skatteverket använt i dessa fall skulle hyran för den allmännyttiga föreningen bli betydligt lägre om idrottsarenan hyrdes ut till fler evenemang. Däremot behöver det inte innebära att arenabolaget gör ett bättre resultat. Om man skall se arenabolaget som en oberoende part, finns det inget incitament att hyra ut idrottsarenan till andra evenemang då kostnaderna ändå blir täckta. Hur stor hyran blir för den allmännyttiga föreningen beror således på hur många andra evenemang som arrangeras i idrottsarenan. De fasta kostnaderna som kapitalkostnader, administrationskostnader och underhållskostnader kan då delas på fler evenemang vilket rimligtvis enligt den kostnadsbaserade metoden bör leda till lägre hyra. Jag är tveksam till att Skatteverket kommer förespråka denna metod den dag idrottsföreningarna börjar få fler och fler evenemang i arenan.

Då arenor dras med framförallt stora kapitalkostnader de första åren är det enligt mig inte rimligt att utgå från den kostnadsbaserade metoden i de fall där det finns en lämpligare metod. Det samma gäller när arenabolaget har fått igång verksamheten och börjat betala av lånen. Då kan hyrorna med denna metod bli för låga. I stället anser jag att man bör, i den mån det är möjligt, utgå från marknadsprismetoden, vilket också är den metod som OECDs riktlinjer förespråkar. Nackdelen med denna metod, vilket också Skatteverket belyser, är att det är svårt att finna lämpliga hyror att jämföra med. De flesta idrottsarenor

ägs av kommuner vilka då oftast sätter en låg hyra för att kunna hjälpa den allmännyttiga föreningen eller så räknar de med skatteintäkter från verksamheter runt omkring idrottsarenan som exempelvis restauranger och hotell.¹¹² För att jämföra med en idrottsarena som drivs i kommunal regi måste således relevanta justeringar göras. Det är även möjligt att jämföra med hyror i de idrottsarenor som inte ägs av en kommun och är någorlunda till utformningen lik den egna idrottsarenan samt göra de justeringar som krävs. Dessa justeringar behöver inte innebära mer arbete än att beräkna kostnadsbasen i den kostnadsbaserade metoden.

Som ovan nämnt anser Skatteverket att det inte är affärsmässigt att hyra ut en arena utan att få täckning för kostnaderna. Även detta är jag inte enig om. Om det gäller kostnaderna för det specifika evenemanget, då det gäller att göra i ordning idrottsarenan för evenemangets behov, anser jag att kostnaderna skall täckas. Däremot är det inte rimligt att den allmännyttiga föreningen skall täcka upp alla kostnader som inte täcks av andra evenemang. Detta kan jämföras med exempelvis Malmö Arena och den kommande Swedbank Arena i Solna. Malmö Arena ägs och drivs helt i privat regi medan Swedbank Arena kommer till 86,3 procent ägas av privata aktörer.^{113; 114} I båda dessa idrottsarenor står eller kommer den allmännyttiga föreningen stå för en begränsad del av de totala intäkterna. I stället skall övriga evenemang stå för de största intäkterna. Det skall dock tilläggas att båda dessa idrottsarenor har det enklare att locka övriga evenemang då de huserar i storstäder.

I Modomålet har arenabolaget valt att jämföra hyran till den allmännyttiga föreningen med dels vad andra evenemang betalat i hyra, dels vad andra liknande elitishockeyföreningar längst norrlandskusten betalat i hyra. Denna metod för att fastställa en marknadsmässig internhyra anser jag vara det mest lämpliga. Framförallt att jämföra med vad andra evenemang betalar för att hyra idrottsarenan. Då behövs heller inte särskilt många justeringar göras. Att jämföra med andra idrottsarenor, i vissa fall kommunägda, kan bli svårare men borde absolut inte vara orimlig om korrekta justeringar kan göras.

¹¹²L. Lindström, Många förlustår för landets arenor, Uppsala Nya Tidning, 2010.

¹¹³Parkfast Arena AB, Årsredovisning 2010.

¹¹⁴PwC, Nationalarenan och Arenastaden – Riskanalys för Solna Stad, 2011-04-29. Denna idrottsarena kommer vid färdigställandet 2012 bli Sveriges största idrottsarena och är således inte ett bra jämförande objekt. Däremot kan den visa att privata näringsidkare kan uppföra en idrottsarena utan att en allmännyttig förening skall täcka alla kostnader. På denna lite unika idrottsarena kommer den allmännyttiga föreningen, AIK Fotboll, enbart stå för cirka tre procent av de totala intäkterna.

6. Slutsats

Området kring ideella föreningar i allmänhet och internprissättning i synnerhet är komplext. Framförallt avsaknaden av en komplett lagstiftning har bidragit till denna komplexitet. För ideella föreningar finns det i nuläget ingen civilrättslig lagstiftning vilket medför att de måste förlita sig på rättspraxis. Även de skatterättsliga reglerna är enligt mig bristfälliga och skapar en osäkerhet. Framförallt är det svårt för de ideella föreningar som är eller vill vara inskränkt skattskyldiga. För att underlätta för de allmännyttiga föreningarna anser jag att man bör införa en civilrättslig lagstiftning som tydligare kan förklara hur en allmännyttig förening skall förhålla sig.

Inom en äkta koncern finns möjlighet till resultatutjämning som inte existerar inom en oäkta koncern med exempelvis ett moderföretag som är en allmännyttig förening. Det är bland annat inte möjligt att skicka koncernbidrag inom koncernen. Detta får till följd att resultatutjämning med hjälp av underprissättning inte är möjligt. Om så sker är rättsföljden att det säljande bolaget skall uttagsbeskattas. I de fall som jag behandlat i uppsatsen, det vill säga då en allmännyttig förening bygger en idrottsarena i ett aktiebolag, skall arenabolaget uttagsbeskattas vid för låg hyra. Dessa regler har sedan lång tid tillbaka funnits och syftar till att upprätthålla en neutralitet då man inte skall ha fördel av att den, i detta fall, allmännyttiga föreningen är inskränkt skattskyldig. Hur ett marknadsvärde skall beräknas framgår inte på ett tydligt sätt i varken lagtext eller förarbeten. Rättspraxis hänvisar dock till OECDs riktlinjer vilka delvis är framtagna för att beräkna marknadsvärdet på en transaktion inom en internationell koncern.

Enligt riktlinjerna är marknadsprismetoden och kostnadsplusmetoden att föredra vid beräkandet av ett marknadsvärde. Det är också dessa metoder som använts i de rättsfall jag gått igenom. Arenabolagen har uteslutande föredragit marknadsprismetoden medan Skatteverket föredragit kostnadsplusmetoden. Jag har i min analys kommit fram till att man bör se mer på det enskilda fallet och inte som Skatteverket som drar alla idrottsarenor över en kam. I stället bör man se mer på om idrottsarenan kan användas för exempelvis andra evenemang. Om idrottsarenan är extremt specialanpassad och dessutom ligger på en mindre ort bör en kostnadsplusmetod användas. Om idrottsarenan i stället kan användas för många andra evenemang som konserter, mässor, konferenser etc. och dessutom är belägen på en större ort där möjlighet för fler evenemang finns, bör man i stället utgå från marknadsprismetoden.

Får att få en ökad klarhet i denna problematik anser jag att HFD bör ta upp de fall som diskuterats i uppsatsen. Då får både Skatteverket och arenabolagen en tydligare bild av rättsläget, vilket är till fördel för alla parter.

Källförteckning

Offentligt tryck

Författningar

Aktiebolagslagen (2005:551)

Bokföringslagen (1999:1078)

Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Kommunalskattelagen (1928:370)

Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Ordningslag (1993:1617)

Stiftelselagen (1994:1220)

Propositioner

Prop. 1976/77:135 om ändrade regler för beskattning av ideella föreningar, m.m.

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och förmögenhetsbeskattning.

Prop. 1998/99:7, Koncernbeskattningsfrågor för ideella föreningar och stiftelser, m.m.

Prop. 1998/99:15, Omstruktureringar och beskattning.

Prop. 1998/99:107 En idrottspolitik för 2000-talet - folkhälsa, folkrörelse och underhållning.

Prop. 2005/06:169, Effektivare skattekontroll m.m.

Statens offentliga utredningar

SOU 1964:29 Koncernbidrag m.m. Betänkande av skatteutredningen ang. ackumulerad inkomst m.m.

SOU 1995:63 Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar.

SOU 2006:23 Nya skatteregler för idrotten.

SOU 2009:65 moderniserade skatteregler för ideell sektor.

Skatteverket

SKV M 2007:25, Skatteverkets information om dokumentation av prissättning av transaktioner mellan företag i intressegemenskap.

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD)

OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

Litteratur

- Arvidsson, Richard. 1990. *Dolda vinstöverföringar*. Juristförlaget. Stockholm.
- Arvidsson, Richard. 2007. Uttags- och utdelningsbeskattning vid underprisöverlåtelse från ideell förening, *Svensk Skattetidning*, nr 6-7 s. 481-493.
- Dimitrievski, Nick. 2010. *Allmännyttan som norm i svensk skatterätt*. Jure Förlag. Stockholm.
- Gunne, Cecilia, Löfgren, Jerker. 2011. *Beskattning av stiftelser och ideella föreningar*. Norstedts Juridik AB. Stockholm.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Sifverberg, Christer. 2011. *Inkomstskatt*. Studentlitteratur. Lund.
- Wiman, Bertil. 2002. *Beskattning av företagsgrupper*. Norstedts juridik. Stockholm.
- Wiman, Bertil. 1995. *Koncernbeskattning*. Iustus förlag. Uppsala.

Artiklar

- Augustsson, Oscar. 2009. Enmannaföreningars rättsliga möjligheter i synnerhet, och ideella föreningars rättskapacitet i allmänhet. *Förvaltningsrättslig tidskrift*. Särtryck ur häfte 3.
- Backman, Jyri. 2009. *Aktiebolag inom svensk elitfotboll*. (hämtad 2011-10-20 från <http://www.idrottsforum.org/articles/backman/backman090408.html>).
- von Koch, Nils. 1996. OECDs nya riktlinjer för internprissättning, *Skattenytt* nr 5.

Rättspraxis

Regeringsrättens årsbok

- RÅ 1943 ref. 50
- RÅ 1989 ref. 60
- RÅ 1991 ref. 107
- RÅ 2000 ref. 53
- RÅ 2001 ref. 17
- RÅ 2004 ref. 13
- RÅ 2004 ref. 112

RÅ 2008 ref. 57

RÅ 2009 not. 40

RÅ 2010 ref. 67

Nytt Juridisk Arkiv

NJA 1898 s. 196

NJA 1902 s. 160

Beslut från förvaltningsdomstolar

Kammarrätten i Sundsvall, dom 2011-01-27, mål nr 1362-10

Kammarrätten i Göteborg, dom 2011-07-14, mål nr 2102--2103-10

Länsrätten i Göteborg, mål S867-869-1997

Förvaltningsrätten i Härnösand, dom 2011-04-18, mål 3140-10

Förvaltningsrätten i Falun, dom 2011-05-12, mål nr 947-948-10

EU-domstolen

Mål 268/83, *Rompelman*, REG 1985

Övriga källor

Lindström, Lennart. 2010. Många förlustår för landets arenor, Uppsala Nya Tidning. (hämtad 2011-10-25 från <http://www.unt.se/inc/print/manga-forlustar-for-landets-arenor-1053893-default.aspx>).

Parkfast Arena AB, Årsredovisning 2010.

PwC. 2011. Nationalarenan och Arenastaden – Riskanalys för Solna Stad.

Lindström, Johannes, Sandberg, Mattias. 2011. "Som att det är lag". (hämtad 2011-10-25 från http://svt.se/2.21335/1.2575412/som_att_det_ar_lag).

Tjernberg, Urban. 2011. Skattesmall: 96 miljoner. *Svenska Dagbladet*. (hämtad 2011-10-25 från http://www.svd.se/sport/skattesmall-96-miljoner_5923817.svd).

TT. 2007. *Idrottsklubbar ska granskas*.