



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jakob Ekesbo

Mervärdesskatt för idrottsföreningar

- Rättsutveckling och EU-konformitet

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Per Nilsén

Termin: VT 2013

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Frågeställning	5
1.2 Metod och syfte	5
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Material	6
1.5 Forskningsläget	7
2 BAKGRUND MERVÄRDESSKATT	8
3 IDEELLA FÖRENINGARS SKATTEPLIKT	9
3.1 Sverige	9
3.1.1 Yrkesmässig verksamhet	9
3.1.2 Allmännyttig ideell förening	10
3.1.3 Idrottsundantaget	11
3.2 EU	12
3.2.1 Beskattningsbar person	12
3.2.2 Ideella föreningars skattskyldighet	12
3.2.3 Skatteplikt för idrottsföreningar	13
3.2.4 Beloppsgräns för småföretagare	13
3.2.5 Utan vinstsyfte ur EU-perspektiv	14
3.3 Skillnader mellan EU och Sverige	15
4 RÄTTSUTVECKLING	16
4.1 Skatteplikten undantas	16
4.2 Påverkan av Sveriges medlemskap i EU	17
4.3 Utredning utan lagändring	18
4.4 Liggande lagförslag	19
4.5 Sammanfattning	20

5	EU:S INVERKAN PÅ IDEELLA FÖRENINGAR	22
5.1	Kommissionens underkännande	22
5.2	Konsekvenser för idrottsföreningar	23
5.3	Är den svenska ideella sektorn hotad?	24
6	ANALYS	25
6.1	Rättsutvecklingen	25
6.2	Framtida konsekvenser	26
7	SLUTSATS	29
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	30
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	32
	BILAGA A	33

Summary

Non-profit associations have since 1st of July 1987 been excluded taxation for valued added tax (VAT). This regulation was introduced following tax reliefs for income tax as the legislator wanted to protect the non-profit associations from excessive fiscal burden and higher costs, being the purpose with the new legislation. After the legislation was put in effect Sweden entered the European Union obliging itself to adjust its national legislation with the EU-legislation. Though the legislative systems are differently constructed few changes have so far been made to harmonize the Swedish legislation. A probable cause is to guarantee that an alteration would not result in any major negative consequences.

This caused the EU commission 2008 to initiate an action against Sweden for failing to fulfil its obligations under Council directive 2006/112/EG. Consequently, the demand was for Sweden to harmonize its legislation. In order to comply, Sweden initiated an investigation to examine how the legislation should be changed. The bill has not so far led to any changes in the legislation.

The present bill has caused a debate within the Swedish society and opinions rose that the Swedish non-profit associations are under fiscal threat. Several articles have analysed it in order to clarify what consequences there would be for the Swedish non-profit associations. The conclusions are that the bill would not incur any major cost increases for non-profit associations, mostly the outcome will be the same as today. Though non-profit associations will carry on mixed activity, both assessable and non-assessable activity, which will lead to heavier administrative burden. Since the persons who perform accounting of the associations are rarely educated in that area, shall that consequence not be underestimated.

Sammanfattning

Den svenska ideella sektorn har sedan 1 juli 1987 varit undantagna mervärdesskatt för sina intäkter. Denna särreglering efterföljde skattelättnader på inkomstskatteområdet. Lagstiftaren ville värna om ett vitalt föreningsliv vilket var syftet med den nya lagregleringen. Sedan lagen tillkom har Sverige blivit medlem i EU och därmed förpliktat sig att anpassa sin nationella lagstiftning till EU-lagstiftningen. Trots att systemen är uppbyggda på olika sätt har väldigt få förändringar gjorts för att harmonisera den nationella lagstiftningen. Att det inte har skett någon harmonisering torde främst bero på att lagstiftaren önskar att bibehålla rådande rättsläge och först vill säkerställa att de negativa konsekvenser en lagändring skulle medföra begränsas.

Detta föranledde att EU-kommissionen 2008 inledde en fördragsbrottstalan mot Sverige. I denna kom EU-kommissionen fram till att Sverige inte har uppfyllt sina förpliktelser enligt mervärdesskattedirektivet och borde harmonisera sin lagstiftning. För att tillmötesgå dessa krav tillsatte Sverige en utredning för att undersöka hur lagstiftningen kunde ändras så att den överensstämde med EU-lagstiftningen. Utredningens lagförslag har ännu inte lett till någon ändrad lagstiftning.

Det liggande lagförslaget har väckt debatt i det svenska samhället och röster har gjort gällande att den svenska ideella sektorn nu är hotad. Flera artiklar har analyserat det liggande lagförslaget för att klargöra vilka konsekvenser det kommer att ha för den svenska ideella sektorn. De slutsatser som har presenterats är att lagförslaget inte kommer att innebära några större kostnadsökningar för ideella föreningar. I de flesta fall kommer utfallet bli detsamma som idag. Däremot kommer ideella föreningar bedriva blandad verksamhet, d.v.s. både skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet, vilket kommer att leda till en tyngre administrativ börda. Då de personerna som utför föreningarnas bokföring sällan är utbildad på området ska denna konsekvens inte förringas.

Förord

Ideella föreningar finns i stor utsträckning i Sverige och engagerar hundratusentals medborgare. Få personer har undgått att under sin levnad varit medlem eller engagerat sig i en ideell förening. Jag har själv varit medlem i ett flertal ideella föreningar, de flesta inom idrottsområdet. Bland dessa finns Hardeberga BK, en liten fotbollsförening, som ligger mig extra starkt om hjärtat som jag har varit medlem i sedan jag började spela fotboll vid 5 års ålder. Jag hade aldrig reflekterat över hur den löpande förvaltningen sköttes förrän jag under våren 2010 blev invald i föreningens styrelse. Här möttes jag av eldsjälarna som under ett verksamhetsår avsatte oersättliga timmars arbete för att föreningens medlemmar skulle kunna ha roligt och spela fotboll.

Det var när jag under ett styrelsemöte under hösten 2012 hörde ordföranden beklaga sig över att små idrottsföreningar eventuellt skulle behöva redovisa mervärdesskatt (moms) som jag fick upp intresset för hur regleringen kring ideella föreningar såg ut, främst på skatteområdet. Jag ville därför utreda vilka konsekvenser en förändrad momsavgift skulle få och varför de varit undantagna från första början.

För att detta arbete har kunnat slutföras vill jag tacka min familj och alla övriga personer som har läst igenom hela eller delar av arbetet, kommit med värdefulla påpekanden och varit ett ovärderligt stöd. Jag vill även tacka min handledare, Per Nilsén, som ifrågasatte mitt ogenomtänkta ursprungämne på uppsatsen, vilket gjorde att jag hittade ett ämne som intresserade mig mer och var bättre lämpat för uppgiften. Dessutom har Per under arbetets kontinuerligt kommit med värdefull kritik och beröm som gett en god arbetsro.

Jakob Ekesbo

Lund, maj 2013

Förkortningar

Art.	Artikel
Dir.	Direktiv
Ds	Departementsserie
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska Gemenskapen
EGT	Europeiska gemenskapens officiella tidning
EU	Europeiska Unionen
IL	Inkomstskattelagen
Kap.	Kapitel
MD	Mervärdesskattedirektivet
ML	Mervärdesskattelagen
Moms	Mervärdesskatt
P.	Punkt
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
S.k.	Så kallade
St.	Stycke
VAT	Valued added tax

1 Inledning

1.1 Frågeställning

Hur har momsplikten för ideella föreningar förändrats sedan de blev undantagna från detta den 1 juli 1987? Hur har Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen (EU) påverkat lagstiftningen på denna punkt? Innebär EU-kommissionens fördragsbrottsalan ett reellt hot mot den svenska ideella sektorn?

1.2 Metod och syfte

En strukturerad genomgång av förarbetena har gjorts gällande mervärdesskatt för ideella föreningar med avsikt att utröna det bakomliggande syftet med tidigare regleringar och ändringar i dessa. Gällande den senaste ändringen har sammanställts vilka konsekvenser dessa har fått och förväntas få.

Utgångspunkten har gjorts från ideella föreningar som bedriver idrottslig verksamhet. Se exempelvis 3 kap 11 a § mervärdesskattelagen¹ (ML) där idrottslig verksamhet är undantagen momsplikt.

Arbetet har utarbetats ur ett rättsutvecklingsperspektiv. Inledningsvis har gjorts en kronologisk sammanställning av hur rättsområdet har förändrats. Syftet med detta har varit att visa varför vissa förändringar i lagstiftningen har genomförts och varför vissa inte har genomförts.

Från den tidpunkt då Sverige inträdde i EU har det lyfts fram eventuell diskrepans mellan rättskällorna och vilka lagförändringar som har följt av medlemskapet. Syftet har varit att se vilken inverkan EU har haft på den svenska lagstiftningen och se om Sverige har uppfyllt sina förpliktelser som följer av sitt medlemskap. Om europarätten har genomgående den nuvarande terminologin EU använts. Detta för att tydliggöra att rättskällan

¹ SFS 1994:200.

har samma ursprung även om benämningen var Europeiska Gemenskapen (EG) eller Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) tidigare.

Avslutningsvis har EU-kommissionens fördragsbrottsalan gentemot Sverige analyserats. Den centrala delen i analysen har varit på vilka punkter EU-kommissionen har haft anmärkningar på Sveriges lagstiftning och vad Sverige gör och har gjort för att infria de krav som har ställts från kommissionen. Vidare har det undersökts vilka konsekvenser de föreslagna ändringarna kan få för den svenska ideella sektorn.

I arbetet används termen skattskyldighet både gällande moms skyldighet och generell skattskyldighet.

1.3 Avgränsningar

De utredningar som har vidtagits gällande mervärdesskatt för den ideella sektorn har omfattat de typiska ideella föreningarna såsom idrottsföreningar, trossamfund och kulturella föreningar. Dessutom har dessa genomgående utretts tillsammans med vissa kommunala verksamheter. I detta arbete har ideella föreningar i stort behandlats, med inriktning på hur idrottsföreningar har påverkats och kommer att påverkas på momsområdet. Närliggande områden som exempelvis kulturverksamhet samt olika kommunala verksamheter har inte behandlats. Gällande rättsutvecklingen på området har inte tidpunkten innan 1 juli 1987, då allmännyttiga ideella föreningar blev undantagna momsplikt, behandlats.

1.4 Material

Till det kapitel som beskriver momssystemet i allmänhet har använts doktrin gällande moms. Med hjälp av detta material har en introduktion getts till hur systemet kring den ideella sektorn är uppbyggt både nationellt och inom EU. Förarbeten och aktuella rättsfall har utretts för att kunna sammanställa hur rättsutvecklingen har sett ut för ideella föreningar, främst idrottsföreningar.

EU-kommissionens fördragsbrottstalan mot Sverige har analyserats både med hjälp av den utredning, Ds 2009:58, som företogs efter talan slutförts och med hjälp av artiklar som har analyserat både fördragsbrottstalan och efterföljande utredning.

1.5 Forskningsläget

Vid tidpunkten för denna uppsats ligger det ett lagförslag om ändring i mervärdesskattelagen för ideella föreningar. Utredningen, Ds 2009:58, som har lagt fram detta förslag tillsattes efter att Sverige blivit föremål för en fördragsbrottstalan av EU-kommissionen. Syftet med utredningen var att tillmötesgå de synpunkter som EU-kommissionen har på den nuvarande svenska lagstiftningen.

Efter att utredningen lagt fram sitt förslag har de liggande lagförslagen analyserats i flera artiklar som försöker utröna vilka konsekvenser lagförslaget kommer att få för den svenska ideella sektorn. De konsekvenser som framställs i dessa artiklar överensstämmer inte fullt ut med de konsekvenser utredningen framställt. Att denna diskrepans har uppstått har analyserats i arbetet. Då lagstiftaren å sin sida har ett bakomliggande syfte med sin utredning och sitt efterföljande lagförslag medan författarna till artiklarna å andra sidan studerar lagförslaget ur en annan synvinkel är det inte anmärkningsvärt att denna diskrepans uppstår.

2 Bakgrund mervärdesskatt

Moms är en konsumtionsskatt. Det är meningen att den slutliga konsumtionen av en konsument ska beskattas.² Konstruktionen av mervärdesskatten är uppbyggd i ett flerledssystem där varje led i konsumtionskedjan betalar in mervärdesskatt. Då syftet är att endast den slutliga konsumtionen ska beskattas får mellanleden dra av den ingående moms från sin utgående moms. Detta innebär att alla led kommer att betala in moms till staten men att den sammanlagda summan inte blir större än den som sedan kan härledas till köpet av den slutlige konsumenten.³

Då motsvarande summa som i varje led betalas in till staten i utgående moms betalas ut av staten i ingående moms kommer resultatet, fram till den tidpunkt då varan säljs till en konsument, att i princip vara noll. För att systematiken ska fungera betalar den skatteskyldige in mellanskillnaden till staten om utgående moms överstiger ingående moms under perioden och kompenseras av staten om situationen är den motsatta. Det är inte ovanligt att ingående moms är högre än utgående moms, exempelvis när ett nystartat företag måste göra stora investeringar.⁴

Härmed är det viktigt att poängtera att, beroende på vilken verksamhet som bedrivs, det inte alltid är en nackdel att betraktas som skattepliktig. Bedrivs verksamhet som genomgående har större ingående moms än utgående moms kommer denna mellanskillnad systematiskt kompenseras av staten, vilket inte skulle ske om verksamheten var befriad från skatteplikt.⁵

² Melz, 2010, s. 11.

³ Melz, 2010, s. 14–15.

⁴ Melz, 2010, s. 16–17.

⁵ Kleerup m.fl. 2012, s. 29–30.

3 Ideella föreningars skatteplikt

3.1 Sverige

3.1.1 Yrkesmässig verksamhet

Huvudregeln är att all omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, 3 kap 1 § ML. Detta innebär att alla näringsidkare som bedriver sådan verksamhet är skattskyldiga om de inte ingår i något av undantagen i 3 kap ML.⁶ Det avgörande för om en person är skattepliktig enligt ML är om denne bedriver yrkesmässig verksamhet eller inte.⁷

Enligt 4 kap 1 § ML är en verksamhet yrkesmässig om den:

1. utgör en näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen⁸ (IL), eller,
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamheten hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Vad som utgör näringsverksamhet enligt 13 kap IL är att verksamheten uppfyller tre krav, varaktighet, självständighet och vinstsyfte.⁹ Tilläggas kan att avsaknaden av vinstsyfte inte nödvändigtvis medför att verksamheten inte kan betraktas som en näringsverksamhet.¹⁰ Dock är alltid innehav av näringsfastighet att betrakta som näringsverksamhet, 13 kap 1 § 3 st. IL.

I punkt 2 stadgas vad som kallas utvidgningsregeln. Denna regel ger möjlighet att inrymma verksamheter som inte klart omfattas av huvudregeln i 4 kap 1 § 1 p. ML. Före Sveriges inträde i EU var detta den yttersta gränsen för momsskyldighet. Numer kan dock skattskyldigheten vara än

⁶ Melz, 2010, s. 31.

⁷ Melz, 2010, s. 33.

⁸ SFS 1999:1229.

⁹ Melz, 2010, s. 34.

¹⁰ RÅ 1998 ref. 10.

mer omfattande, då EU-begreppet är vidare, genom principen om direktivens direkta effekt.¹¹ Mer om EU-lagstiftningen nedan i kap. 3.2.

3.1.2 Allmännyttig ideell förening

En ideell förenings verksamhet räknas inte som yrkesmässig, enligt 4 kap 8 § ML, när inkomsten utgör sådan inkomst för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap 7 § IL.¹² Denna klassificering benämns allmännyttig ideell förening.

Förutsättningarna för att en organisation ska klassificeras som en allmännyttig ideell förening är följande enligt 7 kap 7 § 1 st IL:

1. ändamålskravet, att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttigt ändamål,
2. verksamhetskravet, att föreningen uteslutande eller så gott som uteslutande verkar för att tillgodose sådana ändamål,
3. fullföljdskravet, att föreningen bedriver en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar,
4. öppenhetskravet, att medlemskap i föreningen inte vägras i vidare mån än som kan motiveras av särskilda skäl.¹³

Dock krävs att den huvudsakliga delen av rörelseinkomsten härrör från verksamhet som beskrivs ovan för att den ideella föreningen ska åtnjuta frihet från skattskyldighet.¹⁴

Om en ideell förening har inkomster där en del är befriad från skattskyldighet och en annan del är skattepliktig ska förvärvskällan antingen i sin helhet beskattas eller i sin helhet undantas beskattning.¹⁵

Regeringsrätten har fastslagit att om minst 70–80 procent av förvärvskällan är hänförlig till icke skattskyldig verksamhet ska resterande del också undantas skattskyldighet.¹⁶

¹¹ Kleerup 2012, s. 34–35.

¹² Melz, 2010, s. 35.

¹³ 7 kap. 8–13 §§ IL.

¹⁴ SOU 1989:35 del 1, s. 189.

¹⁵ Prop. 1976/77, s. 85.

¹⁶ RÅ 1987 ref 153.

Syftet bakom reglerna är att man har ett önskemål om att stimulera ett vitalt föreningsliv. Även om utredningen i SOU 1989:35 konstaterar att en breddning av mervärdesskattebasen, som skulle innebära att den omfattade även allmännyttiga ideella föreningar, skulle medföra en ökad konkurrens- och konsumtionsneutralitet, gör kommissionen bedömningen att skattelagstiftningen inte bör utformas så att den motverkar allmännyttiga föreningars verksamhet.¹⁷

3.1.3 Idrottsundantaget

I 3 kap 11a § ML undantas omsättning varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet från skatteplikt. Även tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten undantas skatteplikt. Detta omfattar exempelvis entréavgifter till fotbollsmatcher och deltagarnas avgifter för utövande av idrott.¹⁸ Närliggande aktiviteter såsom äventyrsbad och fotbollsgolf och äventyrsbad omfattas inte av undantaget då dessa aktiviteter är mer av nöjeskaraktär snarare än idrott.¹⁹

Sådana tjänster som omfattas av undantag nämns uthyrning av idrottsmateriel i direkt anknytning till den aktuella idrotten. Däremot gäller undantaget inte om uthyrningen står i direkt konkurrens med andra uthyrare, t ex skiduthyrning. Utrymmet för undantaget är således mycket begränsat.²⁰

Inom vissa verksamhetsområden som bedrivs av ideella föreningar är det önskvärt att bli skattskyldig. Ridskolor är ett sådant exempel då skattesatsen för intäkter av idrottslig verksamhet är 6 procent medan de åtnjuter full avdragsrätt för sin ingående moms. I RÅ 2010 ref 54 ville Salaortens Ryttarförening bli betraktad som skattskyldig. Föreningen åberopade att artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet²¹ (MD) har direkt effekt och att föreningen ska omfattas av begreppet beskattningsbar person.

Regeringsrätten menade dock att så visserligen var fallet men att föreningen

¹⁷ SOU 1989:35 del 1, s. 190–191.

¹⁸ Grefberg och Andersson i Skattenytt 2010, s. 504.

¹⁹ Grefberg och Andersson i Skattenytt 2010, s. 505.

²⁰ Prop. 1996/97:10, s. 55.

²¹ Dir. 2006/112/EG.

dessutom omfattas av undantaget i artikel 132.1 m MD som undantar idrottsföreningar utan vinstsyfte skatteplikt. För att en verksamhet ska kunna undantas skatteplikt enligt artikel 132.1 m MD krävs att det görs en karaktärs- och konkurrensbedömning enligt artikel 134 b MD.

Regeringsrätten konstaterade att verksamheten hade ett annat syfte än sådana transaktioner som omfattas av artikel 134 b MD och förklarar att Salaortens Ryttarförening för tillhandahållanden av ridundervisning och tjänster avseende deltagande i tävlingsverksamhet inte är skattskyldig till moms.²²

3.2 EU

3.2.1 Beskattningsbar person

Terminologin i EU-lagstiftningen skiljer sig från den svenska. Huvudregeln säger att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs av en beskattningsbar person ska vara föremål för mervärdesskatt.²³ EU-lagstiftningen använder sig av begreppet beskattningsbar person istället för yrkesmässig verksamhet. Begreppet definieras i artikel 9 MD:

*Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende dess syfte eller resultat.*²⁴

Det begrepp som används i mervärdesskattedirektivet är vidare än motsvarande begrepp i svensk lagstiftning.²⁵

3.2.2 Ideella föreningars skattskyldighet

Genom ordalydelsen i artikel 9.1 MD, ”oberoende dess syfte eller resultat”, kan man konstatera att ideella föreningar faller inom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.²⁶ Det krävs således inget

²² RÅ 2010 ref. 54.

²³ Artikel 2.1 MD.

²⁴ Artikel 9 MD.

²⁵ Kristoffersson i SvSkT 2010, s. 785.

²⁶ Ds 2009:58 s. 65.

vinstsyfte för att en verksamhet ska omfattas av MD:s tillämpningsområde, till skillnad från i den svenska lagstiftningen.²⁷ Däremot krävs det att en ekonomisk verksamhet bedrivs, har inte verksamheten några intäkter från aktuella transaktioner är den inte skattskyldig.²⁸

Då de flesta ideella föreningar eftersträvar ett överskott kan ordalydelsen vid en första anblick säga emot att dessa skulle omfattas av undantaget. Att försöka gå med överskott är dock naturligt och, förutsatt att överskottet används till att utveckla verksamheten, torde vara förenligt med undantaget. Klart är dock att någon vinstutdelning till ägarna inte får förekomma. Då det tillfaller medlemsstaterna att själva uppställa villkor för vilka subjekt, utöver offentligrättsliga verksamheter, som ska omfattas av undantaget ger utredningen för handen att allmännyttiga ideella föreningar som stadgas i 4 kap. 8 § ML omfattas av begreppet icke vinstdrivande subjekt.²⁹

3.2.3 Skatteplikt för idrottsföreningar

I artikel 132.1 m MD är tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning, vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrottslig eller fysisk träning, undantagna skattskyldighet. Dessutom har medlemsstaterna enligt artikel 133 möjlighet att göra undantag i varje enskilt fall förutsatt att verksamheten inte strävar efter att gå med vinst.³⁰

3.2.4 Beloppsgräns för småföretagare

Tilläggs kan att ytterligare möjlighet finns att undgå skatteplikt enligt direktivet. Enligt artikel 237 MD kan en medlemsstat undanta skatteplikt för verksamheter som har en årsomsättning understigande ett visst fastslaget belopp.³¹ Motsvarande regel finns inte i svensk lagstiftning även om SOU 2002:74 lämnade ett förslag om att denna beloppsgräns i Sverige skulle

²⁷ Kleerup, 2012, s.37.

²⁸ 89/ 81, Hong Kong Trade. Developing Council.

²⁹ SOU 1994:88, s. 150–151.

³⁰ K (2008) 2803, 2007/2311, s.2–3.

³¹ Art. 237 MD.

fastslås till 90 000 kr.³² Utredningen försökte fastslå hur stor del av den ideella sektorn som skulle falla inom beloppsgränsen. Genom en enkätundersökning kunde man konstatera att 62 procent av de föreningar som lät fylla i enkäten hade totala intäkter understigande 90 000 kronor.³³ Mer om liggande lagförslag nedan i kap. 4.3.

3.2.5 Utan vinstsyfte ur EU-perspektiv

I målet C-174/00 Kennemar golf & country club definierar EU-domstolen vad den menar med verksamhet utan vinstsyfte. Kennemar golf & country club bedriver idrottslig verksamhet, främst golf, i Nederländerna. De har under räkenskapsåren innan domen gått med positivt resultat. Föreningen har inte redovisat någon mervärdesskatt och den Nederländska skattemyndigheten upptaxerade golfklubben då man ansåg att golfklubben var skyldig att betala mervärdesskatt för delar av verksamheten. Frågan hänsköts till EU-domstolen som uttalade följande:

*”Den första frågan under a skall således besvaras på följande sätt. Artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet skall tolkas så, att en organisations totala verksamhet skall beaktas vid kvalificeringen av organisationen som en organisation ’utan vinstsyfte’.”*³⁴

Nederländska regeringen hade anfört att om verksamheten regelbundet uppnår positivt resultat kan inte verksamheten klassificeras som utan vinstsyfte. EU-domstolen anser dock att det ankommer den nationella regeringen att avgöra detta.³⁵ Klart är dock att en verksamhet inte faller utanför begreppet utan vinstsyfte bara för att man regelbundet går med vinst, förutsatt att ingen vinst delas ut till ägarna.³⁶

³² SOU 2002:74, s. 429.

³³ SOU 2002:74, s. 427.

³⁴ C-174/00, p. 22.

³⁵ C-174/00, p. 27.

³⁶ C-174/00, p. 26.

Sammanfattningsvis säger domstolen att även om en organisation regelbundet går med vinst kan organisationen klassificeras som en organisation utan vinstsyfte.³⁷

3.3 Skillnader mellan EU och Sverige

Sammanfattningsvis är den svenska lagstiftningen inriktad på att undanta subjekt som inte bedriver yrkesmässig verksamhet skattskyldighet. Medan MD är utformad att undanta vissa varor och tjänster, oberoende av vilket subjekt som bedriver verksamheten.³⁸

Den svenska lagstiftningen gör att alla intäkter undantas skatteplikt från en verksamhet som faller utanför ML:s tillämpningsområde. EU-lagstiftningens systematik gör att vissa områden inom verksamheten är undantagna genom specifika regleringar i MD. Detta innebär att skattskyldigheten är snävare i MD än i ML vilket kan leda till olika utfall. Hur detta kan te sig ska redogöras för nedan.³⁹

³⁷ C-174/00, p. 35.

³⁸ Ds 2009:58 s. 88.

³⁹ Ds 2009:58 s. 58–59.

4 Rättsutveckling

4.1 Skatteplikten undantas

1971 tillsattes en utredning (Fi 1971:05) med uppgift att göra en teknisk översyn av mervärdesskatten. En av delfrågorna gällde mervärdesskatt för ideella föreningar och utmynnade i delbetänkandet (Ds Fi 1985:14) *Översyn av mervärdesskatt Del X Skattskyldighet för ideella föreningar och för vissa kommunala verksamheter*.⁴⁰ Inledningsvis konstaterades att det redan existerade lättnader i skattelagstiftningen gällande ideella föreningars inkomster. Dessa lättnader i den direkta beskattningen tillföll dock endast så kallade allmännyttiga ideella föreningar (Se definition i kap 3.1.2). Den skattefria delen hade främst tillfallit inkomster som direkt kunde hänföras ur föreningens allmännyttiga del.⁴¹ Även om det fanns ett avdrag om 15 000 kronor för den skattepliktiga delen, konstaterades att det inte fanns någon motsvarande bestämmelse på mervärdesskattens områden.⁴²

Utgångspunkten var att se över om ideella föreningar skulle kunna undantas från mervärdesskattsskyldighet för samma verksamhet som man är undantagen inkomstskatt.⁴³ Utredningen fann att försäljning som sker till medlemmar i föreningen bör omfattas av skattefrihet, exempelvis medlemsavgifter och kioskförsäljning under matcher. Dock bör detta inte gälla utåtriktad verksamhet, exempelvis permanent kioskförsäljning, belägen på idrottsplatser, som är riktad mot allmänheten.⁴⁴

Vidare skulle en mervärdesskattefrihet för ideella föreningar innebära att det arbete de personer, sällan redovisningsutbildade, som utför föreningars redovisning förenklas avsevärt.⁴⁵ Slutligen menade utredningsmannen att på grund av att regleringen inte skulle medföra någon större snedvridning av

⁴⁰ Ds Fi 1985:14, s. 3.

⁴¹ Ds Fi 1985:14, s. 23.

⁴² Prop. 1986/87:44, s. 5-6.

⁴³ Ds Fi 1985:14, s. 7.

⁴⁴ Ds Fi 1985:14, s. 40-41.

⁴⁵ Prop. 1986/87:44, s. 10.

konkurrensen och inte heller ge något större inkomstbortfall för staten borde förslaget genomföras.⁴⁶

Vid en utredning gällande hela mervärdesskatteområdet gjordes konstaterandet att en central del i mervärdesskattelagstiftningen är att skatteplikten är generell. Även om skatteplikten kan omfatta föreningar som sysslar med idrottslig verksamhet innebär skattefriheten för icke-kommersiell verksamhet i praktiken att hela idrottsrörelsen undantas.⁴⁷ Däremot om evenemanget anordnas av ett aktiebolag uppkommer skattskyldighet.⁴⁸

4.2 Påverkan av Sveriges medlemskap i EU

Sveriges inträde i EU har resulterat i stor inverkan på vår nationella lagstiftning. I prop. 1994/95:57 var frågan uppe gällande mervärdesskatt för ideella föreningar men några förslag till lagändringar föreslogs inte. Istället ansåg regeringen att det krävdes ytterligare utredning på detta område.⁴⁹ Dock fann man att en ändring gällande mervärdesskatt för ideella föreningar var nödvändigt för att uppnå konformitet.⁵⁰

En anpassning gällande idrottsföreningar skedde genom införandet av 3 kap 11a § ML.⁵¹ Huvudregeln inom EU-rätten var att idrottslig verksamhet är skattepliktig, artikel 2 och 4 i sjätte direktivet⁵², oberoende av om det var fråga om en allmännyttig ideell förening eller annat subjekt. På idrottsområdet fanns inom EU-rätten ett stadgat undantag i artikel 13.A 1 m (nuvarande 132.1 m). Undantaget var kopplat till icke-vinstdrivande sport- och idrottsorganisationer och skattefrihet medgavs endast till den del som var direkt kopplad till amatörers utövande av sport- och idrottsaktiviteter.⁵³

⁴⁶ Prop. 1986/87:44, s. 11.

⁴⁷ Prop. 1989/90:111, s. 103.

⁴⁸ SOU 1994:88, s. 141.

⁴⁹ Prop. 1996/97:10, s. 16.

⁵⁰ Prop. 1996/97:10, s. 18.

⁵¹ SFS 1996:1327.

⁵² Dir. 338/77/EEG.

⁵³ SOU 1994:88, s. 142.

Harmoniseringen skedde genom att införa ett generellt undantag för idrottsområdet i ML motsvarande artikel 13.A 1 m i det sjätte direktivet⁵⁴. Syftet med den nya regeln blev nu att undanta entréavgifter skatteplikt och även, i enlighet med MD, deltagarnas avgift för att utöva idrott.⁵⁵ Dessutom skulle inte personer som bedriver kommersiell verksamhet kunna utnyttja undantaget, istället föreskrevs en reducerad skattesats för dessa verksamheter. Anledningen till att man reducerade skattesatsen för personer som bedriver kommersiell verksamhet var för att konkurrensnedvridningen inte ska bli alltför stor mellan ideella föreningar och kommersiella bolag som bedrev liknande verksamheter.⁵⁶

4.3 Utredning utan lagändring

När en ny utredning tillsattes 1999⁵⁷ konstaterades inledningsvis att den svenska regleringen och den EU-rättsliga regleringen inte var överensstämmande gällande ideella föreningars skattskyldighet för moms. Detta har belysts ovan i 4.1. Även om reglerna var uppställda så att de flesta motsvarande situationer bedöms likvärdigt, uppkom det situationer där de olika rättskällorna hamnar i konflikt.⁵⁸

Kritik förekom både från näringslivet och från den ideella sektorn, eftersom regleringen inte var konkurrensneutral. Kritiken från näringslivet berörde att då en ideell förening kunde bedriva samma verksamhet som en vinstdrivande verksamhet utan att ta ut mervärdesskatt uppkom en snedvriden konkurrens. Det var främst enskilda näringsidkare och mindre företag som riktade denna kritik.⁵⁹

Dessutom förekom den omvända situationen då ideella föreningar ansåg att det var en konkurrensnackdel för dem att inte kunna dra av sin ingående moms. Utredningen kom fram till att det fanns situationer då det var en

⁵⁴ Dir. 338/77/EEG.

⁵⁵ Prop. 1996/97:10, s. 40–41.

⁵⁶ Prop. 1996/97:10 s. 42.

⁵⁷ SOU 2002:74 del 1, s. 3.

⁵⁸ SOU 2002:74 del 2, s.151–152.

⁵⁹ SOU 2002:74 del 2, s. 152.

fördel att vara skattskyldig. Denna situation torde främst uppkomma för föreningar inom kultur- och idrottsområdet.⁶⁰

Utredningen slog återigen fast att den svenska lagstiftningen inte överensstämmer med EU-lagstiftningen. Det föreslogs därför att bestämmelserna i 4 kap 8 § slopas. Istället borde Sverige föra in motsvarande undantag som fanns i dåvarande 13 A MD i 3 kap ML.⁶¹ Vidare borde verksamheter som bedrivs utan vinstintresse av ideella föreningar även fortsättningsvis vara undantagna skatteplikt. Dessa regleringar måste dock ligga inom ramen för direktivets omformning och hänsyn måste tas till vilka konkurrensaspekter som påverkas.⁶²

Till följd av utredningens förslag om ändring på mervärdesskattens område konstaterade regeringen förslaget skulle få vissa konsekvenserna för ideella föreningar vilket krävde ytterligare utredning.⁶³ I budgetpropositionen för 2006 konstaterades att förändringar på området istället bör ingå i en större översyn av hela skattesystemet och några lagändringar aviserades inte.⁶⁴

4.4 Liggande lagförslag

Som ovan nämnts har flera utredningar konstaterat att den svenska lagstiftningen inte stämmer överens med EU-lagstiftningen på mervärdesskattens område gällande ideella föreningar. I Ds 2009:58 görs samma konstaterande.

Enligt MD kan organisationer utan vinstsyfte undantas från mervärdesskatt.⁶⁵ Utredningen menar att dessa kan klassificeras som allmännyttiga ideella föreningar. Vad detta innebär ska definieras i en ny bestämmelse, 1 kap 19 § ML. Definitionen ges en självständig EU-konform tolkning och innehålla tre huvudsakliga krav. Dessa tre krav är ändamålskravet, verksamhetskravet och icke-vinstkravet.⁶⁶ Vidare föreslås

⁶⁰ SOU 2002:74 del 2, s. 153.

⁶¹ SOU 2002:74 del 1, s. 312.

⁶² SOU 2002:74 del 1, s. 313.

⁶³ Prop. 2004/05:1, del 1, s. 223.

⁶⁴ Prop. 2005/06:1, del 1, s. 149.

⁶⁵ Art. 132.1 MD.

⁶⁶ Ds 2009:58, s. 90–91.

att nuvarande 4 kap 8 § ML slopas. Genom den nya definitionen i 1 kap 19 § finns ambitionen att allmännyttiga ideella föreningar ska undantas i så stor utsträckning som möjligt.⁶⁷

För att minska konsekvenserna för den ideella sektorn lade utredningen fram en beloppsgräns för småföretagare om 250 000 kronor.⁶⁸ Förslaget berör beskattningsbara personer oavsett associationsform. Skattepliktig omsättning understigande beloppsgränser blir skattebefriat.⁶⁹

Skälen för denna höjda nivå, jämfört med förslaget i SOU 2002:74 (se kap. 3.2.4), är att den lägre nivån, 90 000 kronor, inte skulle kunna säkerställa de små ideella föreningars önskemål om en lättare administrativ börda på mervärdesskatteområdet.⁷⁰ Samtidigt skulle en nivå om 250 000 kronor fortfarande vara försvarbar ur konkurrenssynpunkt. Syftet var att undvika den snedvridna konkurrens som kan uppkomma mellan ideella föreningar och små företag som bedriver samma verksamhet samtidigt önskas att ideella föreningar inte blir skattskyldiga. En tolkning av EU-lagstiftningen öppnar inte för någon möjlighet att särbehandla vissa beskattningsbara personer utan ett undantag från skatteplikten måste vara generellt tillämpligt. För denna tolkning talar likabehandlingsprincipen, konkurrensneutralitet och förenklingskäl.⁷¹ Sverige har ansökt om en beloppsgräns om 1 000 000 kronor men den har avslagits av EU-kommissionen.⁷²

4.5 Sammanfattning

Anledningen till att ideella föreningar inledningsvis undantogs skattskyldighet var att man ville underlätta och värna ett vitalt föreningsliv. Sedan införandet 1987 har rättsutvecklingen inte ändrats nämnvärt även om frågan har utretts regelbundet.

⁶⁷ Ds 2009:58, s. 105.

⁶⁸ Ds 2009:58, s. 205.

⁶⁹ Ds 2009:58, s. 190.

⁷⁰ Ds 2009:58, s. 192.

⁷¹ Ds 2009:58, s. 190–192.

⁷² Karlsson och Olsson i Skattenytt 2011, s. 536.

När Sverige gick med i EU förband man sig att anpassa sin lagstiftning till EU-lagstiftningen. Redan vid Sveriges inträde konstateras att lagstiftningen på det aktuella området inte överensstämmer med EU-lagstiftningen. Trots att flera utredningar har lagt fram förslag på ändring i den svenska lagstiftningen har endast en ändring gjorts på området och i huvudsak kvarstår diskrepansen mellan rättssystemen. Detta har lett till att EU-kommissionen inledde en fördragsbrottstalan mot Sverige för att förmå Sverige att ändra sin lagstiftning.⁷³

⁷³ Ds 2009:58, s.53–54.

5 EU:s inverkan på ideella föreningar

5.1 Kommissionens underkännande

EU-kommissionen inledde 1 juni 2008 en fördragsbrottstalan mot Sverige.⁷⁴ Kommissionen konstaterar inledningsvis att redan när man jämför lydelsen i artikel 9 MD och motsvarande reglering i svensk lagstiftning är det uppenbart att den svenska regleringen är oförenlig med MD. Vid flertalet fall kommer personer som bedriver ekonomisk verksamhet som omfattas av MD att falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.⁷⁵ Vidare menar kommissionen att den bristande konformitet med artikel 9 MD innebär en överträdelse av artikel 2 MD, då beskattningsbara personer, ur EU-rättslig synvinkel, inte blir föremål för mervärdesskatt.⁷⁶

I praxis finns liknande fall. I dåvarande artikel 13 MD (338/77/EEG) fanns de stadgande undantagen från skatteplikt och dessa regleringar var uttömmande. Om en medlemsstat i nationell lagstiftning undantar andra verksamheter än de särskilt föreskrivna i artikel 13 MD sker en överträdelse av de förpliktelser som medlemsstaten har enligt artikel 2.⁷⁷

I svensk lagstiftning finns det ett generellt undantag för allmännyttiga föreningars skatteplikt. Vad som är en allmännyttig förening enligt svensk lagstiftning kan inte fastslås.⁷⁸ Allmännyttiga föreningar är även i EU-lagstiftningen undantagna skatteplikt. Skillnaden är att inte all verksamhet allmännyttiga föreningar bedriver är undantagna utan endast de som anges i artikel 13 MD på ett mycket detaljerat sätt.⁷⁹

Sammanfattningsvis menar kommissionen att det svenska systemet, att låta en verksamhet falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, inte är likvärdigt med EU-systemet att undanta viss verksamhet från skatteplikt. De

⁷⁴ Ds 2009:58, s.58.

⁷⁵ K(2008) 2011, 2077/2311, s. 7.

⁷⁶ K(2008) 2011, 2077/2311, s. 8.

⁷⁷ C-287/00, p. 38–40.

⁷⁸ SKV 327 utgåva 7, 2007, s. 118.

⁷⁹ C-287/00, p. 38–40 och p. 45.

mervärdesskatterättsliga konsekvenserna blir inte desamma. Genom att underlåta att ändra sin nationella lagstiftning har inte Sverige uppfyllt sina förpliktelser enligt artikel 2 och 9 MD, då inte Sverige har låtit beskattningsbara personer bli föremål för mervärdesskatt.⁸⁰

5.2 Konsekvenser för idrottsföreningar

Om de förslagna lagändringarna genomförs kommer idrottsföreningar som bedrivs som ideella föreningar att betraktas som beskattningsbara personer. Det innebär att de kommer att falla in under mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Klart är att intäkter för medlemmar även i fortsättningen undantas momsplikt då de ses som icke-omsättningar. Vidare krävs att föreningen uppfyller de föreslagna kraven i 1 kap 19 § ML för att klassificeras som en allmännyttig ideell förening. Uppfyller föreningen kraven kommer även inträden vid idrottsevenemang vara undantagna momsplikt.⁸¹

En skillnad gentemot tidigare blir att försäljning av idrottsartiklar blir momspliktig då försäljningen inte faller in under något undantag. Svårare blir dock att ta ställning till hur inkomster från kioskförsäljning kommer att bedömas. Å ena sidan menar Grefberg och Andersson att det är oklart om kioskförsäljning kommer omfattas av undantaget för penninginsamling. Å andra sidan menar utredningen, Ds 2009:58, att försäljning, som endast de personer som har betalat inträde har tillträde till, kommer omfattas av undantaget. Försäljning som kontinuerligt finns tillgänglig för allmänheten faller utanför undantaget.⁸²

Troligtvis kommer idrottsföreningar att bli delvis skattskyldiga till moms för verksamhet som idag är undantagen moms, förutsatt att föreningar har så pass stor omsättning att den överstiger den föreslagna beloppsgränsen på 250 000 kronor.⁸³

⁸⁰ K(2008) 2011, 2077/2311, s. 9.

⁸¹ Grefberg och Andersson i Skattenytt 2010, s. 509.

⁸² Grefberg och Andersson i Skattenytt 2010, s. 510.

⁸³ Grefberg och Andersson i Skattenytt 2010, s. 510.

Även om vissa transaktioner kommer att bedömas olika, med de nya reglerna, är frågan huruvida idrottsföreningar i stort kommer drabbas hårt av momsskyldighet eller inte. De föreslagna reglerna kommer att medföra att idrottsföreningar betraktas som beskattningsbara personer. Beloppsgränsen om 250 000 kronor gör dock att nuvarande utfall för de flesta av dessa föreningar kommer att bestå. De föreningar som överstiger beloppsgränsen kan dessutom utnyttja avdragsrätten på ingående moms vilket inte sällan är en fördel. Redan idag finns det ideella föreningar som har ansökt om att omfattas av momsskyldighet.⁸⁴

En risk med de föreslagna reglerna är att idrottsföreningar kommer bedriva blandad verksamhet.⁸⁵ Detta behöver inte innebära kraftig ökade kostnader men en tyngre administrativ börda. Karlsson och Olsson menar att de personer som sköter bokföringen i ideella föreningarna sällan redovisningsutbildade och kommer att få svårigheter med en ändrad lagstiftning. Önskvärt vore god framförhållning från lagstiftarens sida för att underlätta anpassningen till de nya omständigheterna.⁸⁶

5.3 Är den svenska ideella sektorn hotad?

Mycket kritik har framförts om EU:s underkännande av den svenska lagstiftningen på skatteområdet gällande ideella föreningar. Erik Zachrisson menar att den stora ideella sektorn är hotad om Sverige tvingas ta bort undantaget från skattskyldighet för ideella föreningar. Det skulle inte bara innebära större kostnader på grund av att mervärdesskatt skulle utgå utan även indirekta administrativa kostnader då bokföringen blir mer komplicerad. Detta, menar Zachrisson, skulle även medföra att färre personer skulle ta på sig uppdrag att föra bokföringen för ideella föreningar eftersom förfarandet skulle bli betydligt mer komplicerad. Dessutom har de personer som vanligtvis sköter bokföringen i ideella föreningar sällan utbildad kompetens på området.⁸⁷

⁸⁴ Hansson och Hiort af Ornäs i SvSkT 2010, s.55.

⁸⁵ Karlsson och Olsson i Skattenytt 2011, s. 540.

⁸⁶ Karlsson och Olsson i Skattenytt 2011, s.542–543.

⁸⁷ Balans häfte 5, 2011, s.34-35.

6 Analys

6.1 Rättsutvecklingen

Anledningen till att lagstiftaren införde skattefrihet för allmännyttiga ideella föreningar var dels att det redan fanns skattelättnader på inkomstskattens område, dels att man ville värna om ett vitalt föreningsliv. Både den snedvridna konkurrenssituation som riskerade att uppkomma och minskade skatteinkomster ansågs ringa.

Rättsläget kom i annan dager när Sverige gick med i EU då man förpliktade sig att anpassa sin lagstiftning efter EU. Sedan skattelättnader infördes har knappt några förändringar skett för ideella föreningars undantag från mervärdesskatt. En anpassning som har skett på grund av EU-lagstiftningen är att Sverige valt att införa det s.k. idrottsundantaget i 3 kap 11 a § ML. Istället som tidigare att undanta ett visst subjekt skatteplikt valde lagstiftaren, i enlighet med EU-lagstiftningen, att undanta en viss typ av verksamhet skatteplikt.

Utöver denna anpassning har det inte skett några andra ändringar i lagstiftningen trots att flertalet utredningar har uppmärksammat att den nationella lagstiftningen inte överensstämmer med EU-lagstiftningen. Det är anmärkningsvärt att lagstiftningsarbetet, för att implementera EU-lagstiftningen, har tagit så lång tid. Att utredningar till och med har lagt fram förslag på ändring i ML, men ändå inte tagit beslut om någon lagändring, tyder på en ovilja att ändra den inhemska rätten. Även om Sverige värnar hårt om sin ideella sektor och därför önskar underlätta dess verksamhet borde det tidigare gått att anpassa sig till EU-lagstiftningen, utan att förutsättningarna för den ideella sektorn förändras i alltför hög grad.

Efter att EU-kommissionen inlett en fördragsbrottstalan har ett större tryck lagts på Sverige att anpassa sin lagstiftning. Återigen ligger ett förslag till lagförändring som den senaste utredningen på området har lagt fram. De föreslagna ändringarna skiljer sig inte märkbart från de förslag tidigare utredningar har lagt fram. Om det liggande förslaget leder till någon

lagändring återstår att se. Anledningen till att Sverige ännu inte har anpassat sig till EU-lagstiftningen torde vara att man verkligen vill säkerställa att konsekvenserna för ideella föreningar vid en lagändring minimeras. Då allt talar för att Sverige inte kan behålla nuvarande systematik letar man efter andra lösningar som bibehåller konsekvenserna för ideella föreningar i så stor utsträckning som möjligt, samtidigt som man uppfyller sina förpliktelser gentemot EU.

Klart är att om Sverige skulle tvingas att ändra sin lagstiftning skulle detta innebära en tuffare administrativ belastning för föreningar. De personer som i föreningarna sköter bokföringen är sällan utbildade inom området och att behöva redovisa moms skulle medföra ett mer betungande arbete för dessa personer. En följd av detta riskerar att bli att färre människor kommer att ta på sig detta uppdrag.

Att skattskyldigheten skulle innebära en större kostnad för vissa föreningar torde vara fallet. Dock går det inte att genomgående komma till denna slutsats. I arbetet har det lyfts fram att det finns ideella föreningar som önskar bli skattskyldiga just därför att de skulle gynnas ekonomiskt av detta. Hur utfallet blir beror på vilket typ av verksamhet föreningen bedriver. Att fler ideella föreningar kommer drabbas av en ökad kostnad än tvärtom torde bli fallet. Om denna kostnad blir betydlig är dock svårt att förutsäga.

6.2 Framtida konsekvenser

Vilka konsekvenser de föreslagna reglerna kommer att få för ideella föreningar är inte helt klart. Väljer Sverige att lagstifta i enlighet med det liggande förslaget i Ds 2009:58 står det klart att ideella föreningar kommer att klassas som beskattningsbara personer. Den främsta skillnaden kommer vara att ideella föreningar i framtiden kommer att omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde till skillnad från idag då man är helt undantagna mervärdesskatt.

Med detta sagt är det inte nödvändigt att ideella föreningar kommer att behöva bli skattskyldiga bara för att de omfattas av tillämpningsområdet. Då idrottsundantaget är stadgat även i mervärdesskattedirektivet skulle de

föreskrivna undantagen innebära att vissa intäkter inte blir skattepliktiga. Skillnaden gentemot nuvarande lagstiftningen, då alla intäkter blir undantagna skatteplikt, är att endast de intäkter som särskilt föreskrivs undantas skatteplikt. Detta medför att ideella föreningar kommer att få så kallad blandad verksamhet.

Exakt vilka intäkter som blir skattefria är inte heller helt klart. Intäkter i form av medlemsavgifter kommer även i fortsättningen vara skattefria. Föreningar kommer att behöva redovisa moms för all försäljning av exempelvis sportartiklar. Vad gäller, kioskverksamhet som ofta är en betydande inkomst för ideella föreningar, är oklart. Den senaste utredningen menar att om verksamheten inte är riktad till allmänheten, utan är begränsad till medlemmarna på idrottsplatsen, omfattas den av undantaget. Föreningen blir då inte skattskyldig för intäkterna. Denna konsekvens håller inte Grefsson och Andersson med om, de låter det vara oklart huruvida kioskverksamhet verkligen faller under undantaget för penninginsamling eller inte.

Från politiskt håll finns det en vilja att behålla rådande situation. Istället för att särbehandla ideella föreningar föreslås att undanta alla småföretag, inklusive ideella föreningar, moms skyldighet som har en skattepliktig inkomst understigande 250 000 kronor. Syftet med denna beloppsgräns är att undanta majoritet av de svenska ideella föreningarna momsplikt. Stora delar av den svenska föreningsrörelsen överstiger inte denna beloppsgräns samtidigt som det anses som en mer rimlig summa för EU-kommissionen att acceptera än den redan avslagna beloppsgränsen om 1 000 000 kronor.

En omständighet på området som inte går att bortse ifrån är att omfattas av momsplikten inte ses som en nackdel av alla föreningar. Som ovan nämnts finns det föreningar, som bedriver en viss typ av verksamhet, som vill omfattas av skatteplikten eftersom det för deras verksamhetstyp är mer gynnsamt. Detta kommer sig av att vissa verksamheter genomgående har större ingående än utgående moms. Eftersom de olika verksamheterna inom ideell sektor skiljer sig markant åt går det inte att generellt säga hur de nya regleringarna kommer påverka en förening i det enskilda fallet. Vissa

föreningar kommer att drabbas hårdare än andra. Genom den föreslagna beloppsgränsen vill dock lagstiftaren säkerställa att de mindre föreningarnas situation bibehålls.

De ideella föreningar som riskerar att drabbas hårdast av den nya regleringen är de som kommer ha en omsättning precis överstigande den föreslagna beloppsgränsen. Om denna förening dessutom inte bedriver sådan verksamhet som gynnas av skatteplikt kommer föreningen dels drabbas av en ökad kostnad, dels drabbas av en tyngre administrativ börda till följd av det nya lagförslaget. Förhoppningsvis finns det inte särskilt många föreningar som med just den omsättningen.

7 Slutsats

Den nationella lagstiftningen står sig relativt orörd jämfört med hur den såg ut när undantaget från moms infördes för ideella föreningar. Den enda ändringen som har skett är på grund av EU. De föreslagna reglerna som eventuellt kommer leda till en ändring i lagstiftningen sker också på grund av EU. Än så länge har den enda anpassningen varit att införa ett undantag för idrottsverksamhet i 3 kap 11a § ML. Mycket talar för att Sverige tycker att den nuvarande lösningen är tillfredsställande. Hade det inte varit för förpliktelsen att Sverige måste anpassa sig till EU-lagstiftningen hade nog inte några förändringar gjorts på området. Detta torde även vara anledningen till att lagstiftningsprocessen har tagit så lång tid och lagstiftningen fortfarande inte är EU-konform.

Det hot som kommissionens fördragsbrottstalan utgör mot svenska idrottsföreningar, och den ideella sektorn i stort, är en smula överdriven. Stora delar av nuvarande intäkter kommer även i fortsättningen vara undantagna moms. Dessa inkomster är främst medlemsavgifter och intäkter för entréavgifter. Genom föreslagen beloppsgräns kommer stora delar av idrottsrörelsens intäkter, som idag inte är skattepliktiga, fortfarande undantas skatteplikt. Således kommer större föreningar drabbas hårdare då dessa riskerar att överstiga beloppsgränsen. Exakt hur stora kostnader det kommer medföra för föreningarna återstår att se. Tilläggas måste att vissa verksamheter gynnas av att vara skattepliktiga. Detta talar för att föreningar som inte gynnas av reglerna kommer att få en försumbar kostnadsökning.

Även i fall där denna kostnad må vara försumbar kommer det innebära en mer omfattande administrativ börda för dessa föreningar. Att först behöva redovisa moms innebär högre krav för ideella föreningar. Att dessutom behöva redovisa blandad verksamhet försvårar förfarandet ytterligare. Då de personer som utför bokföringen i ideella föreningar överlag är lekmän blir detta en omständighet som inte får förringas. I många fall torde denna omständighet bli tyngre för föreningarna än den ökade kostnaden.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Tryckta källor

Departementsserien

Ds Fi 1985:14 *Översyn av mervärdesskatt Del X Skattskyldighet för ideella föreningar och för vissa kommunala verksamheter*

Ds 2009:58 *Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.*

Statens offentliga utredningar

SOU 1989:35 del 1 *Reformerad mervärdesskatt m.m.*

SOU 1994:88 *Mervärdesskatten och EU*

SOU 2002:74 del 1 och del 2 *Mervärdesskatt i ett EG-perspektiv*

Propositioner

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

Prop. 1986/87:44 om mervärdesskattskyldighet för ideella föreningar, m.m.

Prop. 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt, m.m.

Prop. 1996/97:10 mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och idrottsområdet

Prop. 2004/05:1 del 1 Budgetpropositionen för 2005

Prop. 2005/06:1 del 1 Budgetpropositionen för 2006

EU-kommissionens fördragsbrottsalan

K(2008) 2803, 2007/2311, Bryssel den 26/06/2008

Skatteverkets handledning

SKV 327 utgåva 7 *Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. 2007*

Litteratur

Grefberg, Ulrika och Andersson, Sara: ”En analys av de föreslagna momsreglerna för ideella föreningar”. I: *Skattenytt* 2010

Hansson, Ulrika och Hiort af Ornäs, Lena: "Förslag till nya momsregler för ideell sektor". I: *Svensk Skattetidning* 2010

Karlsson, Henrik och Olsson, Bo-Arne: "Mer om ideella föreningar och moms". I: *Skattenytt* 2011

Kleerup, Jan m.fl: *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 3:e upplagan, Stockholm 2012

Kristoffersson, Eleonor: "Direkt effekt och direktivkonform tolkning vid mervärdesbeskattning av ideell verksamhet – RÅ 2010 ref. 54". I: *Svensk Skattetidning* 2010

Melz, Peter: *Mervärdesskatt*, 16:e upplagan, Uppsala 2010

Zachrisson, Erik: "EU:s momsregler hotar vitaliteten i civilsamhället". I: *Balans* 2011

Rättsfallsförteckning

EU-domstolen

Mål 89/81 Staatssecretaris van Financiën mot Hong Kong Trade Development Council, [1982] ECR s. 01277

Mål C-174/00 Kennemer Golf & Country Club mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2002, s. I-03293

Mål C-287/00 Europeiska gemenskapens kommission mot Förbundsrepubliken Tyskland, REG 2002, s. I-05811

Regeringsrätten

RÅ 1987 ref 153

RÅ 1998 ref 10

RÅ 2010 ref. 54

Bilaga A