



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Jonna Olofsson

Beskattning av ideella föreningar – en principfråga?

En kritisk analys av beskattning av finansierande second hand-försäljning utifrån neutralitetsprincipen

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Sacharias Votinius

Termin: VT 2015

Innehållsförteckning

Summary	3
Sammanfattning.....	4
Förkortningar.....	5
1. Inledning.....	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte	6
1.3 Frågeställningar och avgränsningar.....	6
1.4 Metod, teori och perspektivval	7
1.5 Material	7
1.6 Forskningsläge.....	8
1.7 Disposition.....	8
2. Neutralitetsprincipen	9
2.1 Allmänt om rättsprinciper.....	9
2.2 Särskilt om neutralitetsprincipen.....	10
2.2.1 Neutralitetsaspekter	11
2.2.2 Teorin om skatteutgifter	13
3. Inkomstbeskattning av ideella föreningar.....	13
3.1 Allmänt om inkomstbeskattning av ideella föreningar.....	13
3.2 Ideella föreningars näringsverksamhet.....	15
3.3 Särskilt om second hand-försäljning	17
3.4 Neutralitet som norm.....	18
4. Mervärdesbeskattning av ideella föreningar.....	20
4.1 Allmänt om mervärdesbeskattning.....	20
4.2 Ideella föreningars näringsverksamhet.....	21
4.3 Särskilt om second hand-försäljning	22
4.4 Neutralitet som norm.....	23
5. Slutsats.....	26
Käll- och litteraturförteckning.....	27
Litteratur	27
Källor.....	28

Summary

In Sweden it's common that public benefit non-profit associations are partly financed by selling donated goods second hand. These organisations are in principle tax-exempted but their economic activity has in recent years been subjected to income- and value-added tax. This has been widely debated and the associations have campaigned for a change in the regulation. The purpose of this essay is to do a critical study of the taxation based on the principles of Swedish tax law. The principles are based on economic, political and moral considerations and have a legitimising function and the tax system should therefore be studied in relation to these principles. This essay discusses the neutrality principle and how well it corresponds with taxation of the economic activity driven by non-profit associations. The neutrality principle is based on economic theories claiming that the tax system should not intervene on the market economy. It has been used as an argument for an extended taxation of the public benefit organisations, but the definition of neutrality and the means to achieve it is not given. By reviewing the tax regulation and applying different aspects of neutrality, this essay points out the lack of neutrality that the taxation entails.

Sammanfattning

Ideella föreningar som bedriver second hand-försäljning i större omfattning är idag skattskyldiga för både inkomst- och mervärdesskatt. Rättsutvecklingen har debatterats livligt men inte fått särskilt stort utrymme i den juridiska debatten. Syftet med uppsatsen är att göra en internrättslig kritisk behandling av beskattningen av dessa verksamheter utifrån skatterättsliga principer. Principerna bygger på ekonomiska, politiska och moraliska överväganden har en legitimerande funktion för skattesystemet. I och med att principerna är en del av gällande rätt bör skattesystemet studeras i ljuset av dessa principer. Uppsatsen behandlar neutralitetsprincipen i förhållande till beskattningen av de ideella föreningarnas verksamhet, eftersom det är denna princip som främst använts som argument för utökad beskattning av ideella föreningar. Neutralitetsprincipen bygger på ekonomiska teorier som hävdar att beskattningen inte bör intervensera på den marknadsekonomiska ordningen. Vad neutraliteten innebär och hur den ska uppnås kräver dock rättspolitiska ställningstaganden. Genom att redogöra för inkomst- och mervärdesbeskattningens utformning och lyfta fram olika neutralitetsaspekter påtalas neutralitetsbrister som den utökade beskattningen medför.

Förkortningar

FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionsätt
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KRG	Kammarrätten i Göteborg
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar

1. Inledning

1.1 Bakgrund

På senare år har det förts en livlig debatt rörande beskattningen av second hand-försäljning bedriven av sociala hjälporganisationer. Detta till följd av en fördragsbrottstalan från EU-kommissionen, ett förhandsavgörande från Högsta Förvaltningsdomstolen och ändrade riktlinjer från Skatteverket som utvidgat skatteplikten för dessa verksamheter. Det har förts en intensiv kampanj framför allt från föreningarna själva för att få till en ändring av lagstiftningen men än så länge har denna varit resultatlös. Det främsta argumentet som framförts för en utökad beskattning av ideella föreningar är neutralitet i betydelsen att minska den snedvridning av konkurrensen som skatteförmånerna anses innebära. Neutraliteten har även allmänt blivit mer framträdande i utformningen av skattesystem på grund av en ökad tilltro till marknadens självreglerande funktion.¹ Neutralitetsprincipen innehåller dock många olika aspekter och har en tendens att kunna användas för att rättfärdiga de flesta skattereformer. Eftersom den rättsliga utvecklingen motiverats med neutralitetsargument blir den naturliga följdfrågan om nuvarande reglering verkligen är neutral. Området är starkt politiskt betingat men förtjänar enligt mig en plats även i den juridiska debatten med hänsyn till skatterättens tydligt politiska prägel.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utifrån neutralitetsprincipen kritiskt behandla beskattningen av ideella föreningars näringsverksamhet, och särskilt föreningar som bedriver social hjälpverksamhet och finansierar denna med second hand-försäljning.

1.3 Frågeställningar och avgränsningar

Den grundläggande frågeställningen är huruvida beskattning av ideella föreningars näringsverksamhet är förenlig med de övergripande principerna i skattesystemet. För att besvara detta har jag använt mig av två mer avgränsade delfrågor:

- Vad innebär och vilken betydelse har neutralitetsprincipen inom skatterätten?
- Hur förhåller sig beskattning av sociala hjälporganisationers finansierande second hand-verksamhet till neutralitetsprincipen?

¹ Melz, s. 67.

Inom ramen för denna uppsats kommer jag inte gå in närmare på praktiska och ekonomiska konsekvenser av beskattningen. Syftet är inte att fullständigt utreda gällande rätt på området och därför behandlas den rättsliga regleringen, framför allt vad gäller EU-rätten, mycket översiktligt. Diskussionsdelen är avgränsad till att behandla sociala hjälporganisationers finansierande second hand-verksamhet då konstruktionen ideell förening innefattar många olika typer av föreningar med olika ändamål och förutsättningar. Uppsatsen är också avgränsad till att behandla neutralitetsprincipen. Då den är flexibel och mångtydig kan avgränsningen betraktas som en svaghet i uppsatsen. Dock är det främst neutralitet som använts som argument för en utökad beskattning och är därmed mest relevant. Syftet är att belysa andra aspekter av neutraliteten som inte behandlats lika utförligt i doktrin och lagstiftningsarbetet.

1.4 Metod, teori och perspektivval

För att beskriva skattesystemets utformning har jag använt mig av traditionell rättsdogmatisk metod. Eftersom uppsatsen inte främst är en positivrättslig studie, utan anlägger ett internt kritiskt perspektiv på skattesystemet, krävs dock en delvis annan metod än den rättsdogmatiska. Utgångspunkten är att skatterätten inte är ett slutet system, utan starkt påverkat av etiska, politiska och ekonomiska ändamål.² Därmed är en helhetssyn som även beaktar rättspolitiska och ekonomiska ändamålsprinciper nödvändig.³ För att klargöra rättsprincipernas roll i skattesystemet samt den roll de kan tjäna i skatterättslig forskning har jag utgått från Dworkins metod att härleda rättsprinciper ur den mest välgrundade rättsteorin.⁴ Genom att neutralitetsprincipen bygger på välgrundade skatteteorier kan den utgöra grund för internrättslig kritik. Eftersom neutralitetsprincipen är inducerad, alltså genomsyrar lagstiftningen istället för att vara direkt lagfäst, krävs en utblick till de ekonomiska teorier och politiska överväganden som ligger bakom regleringen.

1.5 Material

I syfte att redogöra för skatteprincipernas rättsliga ställning har rättsteoretisk och svensk skatterättslig litteratur som behandlar principiella frågor använts. Då utländsk juridisk forskning har behandlat området mer utförligt hänvisas även till vissa utländska författare genom svenska sekundärkällor. För att utreda neutralitetsprincipens innebörd krävs insikt

² Gunnarsson 1995, s. 36.

³ Jfr Tipkes resonemang redovisat i Gunnarsson 1995, s. 45 f.

⁴ Simmonds, s. 106-108 och Dworkin, s. 22-45.

i skatteteorierna, där skatterättslig doktrin som behandlar ekonomiska och politiska teorier tjänat som bas. Det krävs också en studie av syfte och ändamål med gällande rätt, där förarbeten är den främsta informationskällan. Förarbeten har också använts tillsammans med skatterättslig doktrin för att beskriva skattesystemets utformning.

1.6 Forskningsläge

De skatterättsliga principerna behandlas, om än översiktligt, i princip i all skatterättslig litteratur.⁵ Ett antal av principerna har också varit föremål för avhandlingar.⁶ Det finns dock sparsamt med litteratur vad gäller beskattning av ideella föreningar⁷ och de principbetonade arbeten som finns fokuserar främst på individbeskattning och i viss mån företagsbeskattning. Skatterättslig litteratur domineras kraftigt av traditionell rättsdogmatisk metod och tenderar att ha karaktären av handböcker vilket medför att de grundläggande rättvise- och legitimitetsdiskussionerna baserade på principer hamnat i skymundan.⁸

1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med en diskussion om de skatterättsliga principernas roll och legitimerande funktion samt vikten av att behandla dem i skatterättslig litteratur. Därefter behandlas neutralitetsprincipen utifrån de skatteteoretiska teorier den bygger på. I avsnitt tre beskrivs gällande rätt på inkomstskatteområdet och analyseras utifrån neutralitetsprincipen. Avsnitt fyra behandlar mervärdesbeskattningen på samma sätt med fokus på mervärdesskattens särdrag. Eftersom analysen framställs i anslutning till de deskriptiva delarna besvaras endast frågeställningarna kortfattat i en slutsats.

⁵ Tikka, s. 656.

⁶ Ex. Gunnarsson 1995, Hultqvist 1995, Moëll 2003, Persson Österman 1997 och Sonnerby 2010.

⁷ Jfr Dimitrievski 2010, s. 61-68.

⁸ Gunnarsson 1995, s. 43 ff. och Mattsson 1996, s. 128.

2. Neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är en mångbottnad princip som används för att legitimera olika lagstiftningsreformer. Grundtanken med neutraliteten är att beskattningen inte ska påverka val mellan olika handlingsalternativ utan värderationerna ska vara samma före och efter beskattning.⁹ I detta avsnitt diskuteras först de skatterättsliga principernas ställning i rättssystemet och därefter neutralitetsprincipens olika aspekter. Avsnittet är avsett att ligga till grund för analysen.

2.1 Allmänt om rättsprinciper

Vad som konstituerar rättsprinciper och hur dessa förhåller sig inbördes och till rättsregler är länge omtvistade frågor. Rättspositivisterna framhåller rättsreglernas roll i gällande rätt, medan deras kritiker lyfter fram mer abstrakta delar av rätten så som principer.¹⁰ Dworkin hävdar att rätten innehåller principer grundade på moraliska och politiska ställningstaganden och att det bör föreligga moralisk koherens mellan det juridiska beslutsfattandet och rättsprinciperna. Principerna erhåller då en legitimerande funktion. Skillnaden mellan utomrättsliga och rättsliga principer är enligt Dworkin att de senare kan härledas till den mest välgrundade rättsteorin.¹¹

Tikka menar att det som karaktäriserar rättsprinciperna är att de är optimeringsuppmaningar som kan vägas mot andra principer och rättsregler.¹² En rättsprincip behöver inte vara explicit uttryckt i lagtext utan kan framträda vid närmare studier av ett rättsområde och utvecklas i forskning och doktrin.¹³ Rättsprinciperna kan sägas utgöra en sammanhållande värdeordning för rättssystemet.¹⁴

Vad gäller relationen mellan rättsregler och rättsprinciper kan man utröna en nivåskillnad, där rättsprinciperna pekar ut en riktning för problemlösning samt har en restriktiv, legitimerande och rangordnande funktion.¹⁵ Selznick menar att nivåskillnaden ligger i att rättsprinciper underbyggs av moraliska argument medan rättsregler ansluter sig till principer som har rättslig auktoritet.¹⁶ Ett liknande resonemang förs av Tipke som menar

⁹ Grosskopf m. fl., s. 43, Gunnarsson 1995, s. 143 och Pålsson 2001, s. 61.

¹⁰ Simmonds, s. 101.

¹¹ Simmonds, s. 103-120 och Dworkin, s. 22-45.

¹² Tikka, s. 656.

¹³ Pålsson 2007, s. 32.

¹⁴ Pålsson 2001, s. 56.

¹⁵ Gunnarsson 1995, s. 41.

¹⁶ Gunnarsson 1995, s. 42.

att principerna bär den rättsetiska värdeordningen, är normdirigerande och realiserar genom rättsreglerna.¹⁷

Vad gäller skatterättens område framhåller Persson Österman att principer uppfattas som rättsligt legitima argument på det skatterättsliga området.¹⁸ Även det faktum att skatteprinciperna i princip alltid behandlas, om än översiktligt, i skatterättslig doktrin talar för att principerna spelar en viktig roll. Skatteprincipernas funktion är enligt Tipke rättfärdigande; materiell rättvisa genomförs genom principer som bygger på skattepolitiska mål vilka i sin tur rättfärdigar skattesystemet.¹⁹ Tikka menar att principer kan användas både som skattepolitiska argument samt ha en deskriptiv och normativ verkan.²⁰ Enligt Melz bör skattereglerna överensstämma med övergripande principer för att uppnå normativ koherens men principerna kan även användas vid fastställande av gällande rätt.²¹

Naturligtvis finns det andra ståndpunkter vad gäller rättsprincipernas dignitet och funktion, men utgångspunkten för denna uppsats är att principerna utgår från moraliska överväganden och har en legitimerande funktion.

2.2 Särskilt om neutralitetsprincipen

Neutralitetsprincipen är en inducerad princip som kommer till uttryck i skattesystemet som en målsättning och används både av rättstillämparen som tolkningsmedel och av lagstiftaren som motivering av skattesystemets utformning.²² Tikka menar att neutralitetsprincipen till exempel kan ha betydelse vid rättstillämpningen avseende avgränsningen mot näringsverksamhet.²³ Framför allt på mervärdesskatteområdet har neutralitetsprincipen stor betydelse och kommer till uttryck både i ingressen till momsdirektivet och i EU-domstolens avgöranden.²⁴

Neutralitet kan förstås på många olika sätt och kan härledas både till nationalekonomiska teorier om effektiv resursallokering och en likformighetsprincip som bygger på en rättvisetanke.²⁵ Det är dock den nationalekonomiska grunden som främst framhålls i

¹⁷ Gunnarsson 1995, s. 39 f.

¹⁸ Persson Österman, s. 56-57.

¹⁹ Gunnarsson 1995, s. 52.

²⁰ Tikka, s. 657.

²¹ Melz, s. 62 f.

²² Gunnarsson 1995, s. 136 f., Pålsson 2001, s. 61 och Pålsson 2007, s. 32.

²³ Tikka, s. 660.

²⁴ Tikka, s. 661. För utförlig redogörelse se Sonnerby, s. 71-76.

²⁵ Gunnarsson 1995, s. 135 och Pålsson 2001, s. 62. Jfr Eggert Møllers definition redovisad i Sonnerby, s. 76 f.

skatterättslig litteratur istället för värderingar i politisk och etisk mening.²⁶ Grundtanken med neutraliteten är att beskattningen inte ska påverka val mellan olika handlingsalternativ utan värderationerna ska vara samma före och efter beskattning.²⁷

Påhlsson menar att det är svårt och inte alltid nödvändigt att precisera rättsprincipers innehåll, framför allt inte deskriptivt då beskrivningarna blir subjektivt präglade.²⁸ En träffande problematisering av neutralitetsprincipen görs av Melz som menar att "[v]ad som är en neutral utformning av skatten är inte automatiskt givet, utan kräver ytterligare ställningstaganden grundade på värderingar om i vilka avseenden neutralitet skall föreligga."²⁹ Nedan redovisas en del av de aspekter på neutralitet som kommit till uttryck i doktrin.

2.2.1 Neutralitetsaspekter

Ett begrepp som används i litteraturen är *faktorallokeringsneutralitet*, som utgår från syftet att uppnå maximal nationalekonomisk tillväxt. Det optimala skattesystemet ska alltså vara neutralt i förhållande till faktorer som genererar tillväxt och så renodlat fiskalt som möjligt. Ett sätt att uppnå denna neutralitet anses vara en så bred skattebas som möjligt för att minska snedvridning av konkurrensen och därmed uppnå en optimal allokering av produktionsmedlen.³⁰ Skattesystemet ska alltså vara utformat så neutralt som möjligt till olika typer av ekonomiskt handlande för att inte intervensera på den marknadsekonomiska ordningen.³¹ Tanken bygger ytterst på att marknadsekonomi är självreglerande och störningar leder till samhällsekonomiska effektivitetsförluster, s.k. excess burdens.³² Ett snarlikt begrepp som används av exempelvis Melz är *produktionsneutralitet* som åsyftar att skattesystemet inte ska påverka producenters val; effektivitetshänsyn ska styra och inte skattehänsyn.³³

Ytterligare en aspekt av neutraliteten kan synliggöras genom användandet av begreppet *konsumtionsneutralitet*. Melz diskuterar konsumtionsneutralitet i betydelsen att beskattningen inte ska påverka val av vilka varor och tjänster som konsumeras.³⁴ Här står alltså konsumentens val i centrum istället för producentens. Bristande konsumtionsneutralitet kan i förlängningen påverka *konkurrensneutraliteten*. Begreppet innefattar många olika aspekter så som neutralitet i förhållande till val av

²⁶ Gunnarsson 1995, s. 137 och Påhlsson 2001, s. 62.

²⁷ Grosskopf m. fl., s. 43, Gunnarsson 1995, s. 143 och Påhlsson 2001, s. 61.

²⁸ Påhlsson 2007, s. 27.

²⁹ Melz, s. 65.

³⁰ Gunnarsson 1995, s. 140 f.

³¹ Gunnarsson 1995, s. 135.

³² Gunnarsson 1995, s. 16 f. och Melz, s. 67.

³³ Melz, s. 69.

³⁴ Melz, s. 69 ff.

verksamhetsform, finansieringsform, verksamhetsort, produktionsmetod och konsumtionsmönster.³⁵ Producenter som konkurrerar med varandra ska behandlas lika i skattehänseende för att inte snedvrída produktionsutbudet.³⁶ Konkurrensneutraliteten kan också beskrivas som näringsidkarnas möjligheter att konkurrera med prissättningen.³⁷ Även en internationell aspekt finns; att skattesystemet inte ska medföra konkurrens-snedvridningar i den internationella handeln.³⁸

Neutraliteten kan också betraktas som ett krav på *likabehandling*.³⁹ Det är här främst horisontell likabehandling som avses; likabehandling mellan likvärdiga skattesubjekt för att systemet ska vara neutralt i förhållande till valmöjligheter.⁴⁰ Likabehandling kan alltså ses som ett medel för att uppnå neutralitet genom att jämförbara varor bär samma skattebelastning och att skattebasen är så bred som möjligt.⁴¹ Vissa författare menar att neutralitetsprincipen är ekonomiskt motiverad och därför inte innefattar likabehandling som härrör från Regeringsformen.⁴² Gränsen mellan likabehandling och neutralitet är dock inte klar och likabehandling torde kunna användas som en tolkningsnorm av neutralitetsändamål.⁴³ Enligt Melz överensstämmer även i allmänhet en neutral beskattning med likabehandlingssyftet.⁴⁴ Även Persson Östman betonar likabehandlingens relation till neutralitetsbegreppet.⁴⁵ Vad gäller mervärdesbeskattningen har EU-domstolen fastslagit att den EU-rättsliga neutralitetsprincipen innehåller principen om likabehandling.⁴⁶

Eftersom det är konsumenters och producenters val som skattesystemet ska förhålla sig neutralt till så är det svårt att förutspå och kartlägga lagstiftningens effekter. Beslutsprocesser innehåller många olika faktorer och subjektiva uppfattningar kan påverka valen. Det är därmed inte möjligt att göra en utvärdering av skattesystemets effektiva påverkan på neutraliteten utan att göra snäva avgränsningar.⁴⁷ En helt neutral

³⁵ Gunnarsson 1995, s. 141.

³⁶ Melz, s. 73.

³⁷ Alhager, s. 61.

³⁸ Alhager, s. 75 f.

³⁹ Begreppet likformighet används ofta i doktrin men jag har valt att genomgående använda termen likabehandling.

⁴⁰ Grosskopf m. fl., s. 42 och Gunnarsson 1995, s. 143.

⁴¹ Pålsson 2007, s. 35 och Sonnerby, s. 72 f.

⁴² Alhager, s. 65.

⁴³ Gunnarsson 1998, s. 554.

⁴⁴ Melz, s. 79.

⁴⁵ Persson Österman, s. 50.

⁴⁶ C-174/08 NCC, p. 41 och 44.

⁴⁷ Gunnarsson 1995, s. 142.

beskattning går heller inte att uppnå eftersom skatten till sin natur är intervenerande utan frågan är snarare i vilken utsträckning neutraliteten ska beaktas.⁴⁸

2.2.2 Teorin om skatteutgifter

Begreppet skatteutgifter är av politisk karaktär och syftar till att synliggöra utgifter som inte är budgeterade utan inbyggda som inkomstbortfall i skattesystemet, till exempel olika skatteförmåner och skattelättnader. Teorin kan användas för att belysa neutraliteten då den utgår från att det neutrala skattesystemet är renodlat fiskalt och alla bestämmelser med socialpolitiska eller ekonomiskpolitiska ändamål utgör skatteutgifter.⁴⁹ Att fastställa vad som utgör en skatteutgift innebär dock vissa politiska avvägningar. Mattsson menar att det krävs ett fastställande av det neutrala skattesystemet för att kunna identifiera avvikelser som kan klassificeras som skatteutgifter. Det avgörande ska dock enligt Mattsson vara syftet med regleringen; om ett direkt bidrag skulle kunna fylla samma funktion så föreligger en skatteutgift.⁵⁰

3. Inkomstbeskattning av ideella föreningar

Ideella föreningar är särbehandlade i inkomstskattehänseende och därmed är regleringen tydligt interventionistisk. Det är främst ett socialpolitiskt syfte bakom regleringen då föreningarnas allmännyttiga verksamhet anses gagna samhället och motivera skattelättnader.⁵¹ I detta avsnitt presenteras översiktligt den rättsliga regleringen följt av en diskussion utifrån neutralitetsprincipen.

3.1 Allmänt om inkomstbeskattning av ideella föreningar

För att en ideell förening ska vara inskränkt skattskyldig krävs att den uppfyller fyra krav; ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljdskravet och öppenhetskravet.⁵² Om dessa krav är uppfyllda är den ideella föreningen befriad från skatt på kapitalinkomster och i vissa fall även från inkomst av rörelse eller fastighet.⁵³ Medlemsavgifter är som huvudregel inte skattepliktiga hos föreningarna, om avgiften inte utgör ett led i

⁴⁸ Gunnarsson 1995,cs. 137.

⁴⁹ Gunnarsson 1995, s. 144 ff.

⁵⁰ Mattsson 1984, s. 138 ff.

⁵¹ Dimitrievski 2010, s. 207-214.

⁵² 7 kap. 3 § IL.

⁵³ Gunne & Löfgren, s. 90.

ekonomisk verksamhet som beskattas.⁵⁴ Inte heller bidrag från samhället, gåvor och testamentariska förordnanden är föremål för inkomstbeskattning.⁵⁵

I följande framställning beskrivs de grundläggande kraven för inskränkt skatteskyldighet och därefter behandlas inkomstslaget näringsverksamhet närmare.

Det första kravet är det så kallade *ändamålskravet* vilket innebär att föreningen ska ha till ändamål att främja i stadgarna angivna allmännyttiga ändamål. Någon legaldefinition av begreppet allmännytta finns inte, även om det har diskuterats i lagstiftningsärenden, men i lagrummet finns ett antal ändamål uppräknade som typiskt sett anses som allmännyttiga.⁵⁶ Grundtanken är dock att verksamheten som främjas ska vara av samhällelig karaktär och bidra till att upprätthålla och stärka de grundläggande värderingar som samhället vilar på.⁵⁷ Begreppet har tillämpats relativt extensivt i praxis⁵⁸ och ändringarna som trädde i kraft i januari 2014 syftade till att ytterligare utvidga ändamålskravet.⁵⁹ Av äldre förarbeten framgår att begreppet allmännyttig är avsett att förändras i takt med samhällsutvecklingen.⁶⁰ Syftet får dock inte vara begränsat till att främja en speciell grups ekonomiska intressen, vilket medför att exempelvis fackföreningar inte undantas från beskattning.⁶¹

Det andra kravet är det så kallade *verksamhetskravet* vilket innebär att föreningen vid inkomstanvändningen uteslutande eller så gott som uteslutande ska tillgodose de i stadgarna angivna allmännyttiga ändamålen.⁶² Det krävs alltså att den faktiska verksamheten står i överensstämmelse med stadgarna, så kallad kvalificerad verksamhet.⁶³ Kravet har ansetts innebära att 90-95% av det som delas ut måste användas för kvalificerad verksamhet.⁶⁴ Dock är det inte helt klart vart gränsen mellan kvalificerad och okvalificerad verksamhet går, även om utredningar och rättspraxis bidragit till att reda ut frågan.⁶⁵

Det tredje kravet innebär att syftet ska fullföljas genom att intäkterna tas i anspråk, det så kallade *fullföljdskravet*.⁶⁶ Den bakomliggande tanken är att kravet ska begränsa risken för

⁵⁴ Lodin m.fl. s. 589.

⁵⁵ Gunne & Löfgren, s. 104.

⁵⁶ 7 kap. 4 § IL.

⁵⁷ SOU 2009:65, s. 83.

⁵⁸ Ex. RÅ 83 1:63 I, III & IV, RÅ 85 1:27, RÅ 85 1:36 och RÅ 1998 ref. 10.

⁵⁹ Prop. 2013/14:1 s. 326.

⁶⁰ Gunne & Löfgren, s. 92 och prop. 1976/77:135, s. 75.

⁶¹ Gunne & Löfgren, s. 94. Se även RÅ 83 1:63, RÅ 1987 not. 317 och RÅ 1988 not. 555.

⁶² 7 kap. 5 § IL.

⁶³ Gunne & Löfgren, s. 92 och prop. 1976/77:135, s. 77.

⁶⁴ Gunne & Löfgren, s. 95.

⁶⁵ Ex. SOU 1995:63, s. 204 ff. samt RÅ 83 1:63 I-II och RÅ 1987 not. 317.

⁶⁶ 7 kap. 6-9 §§ IL.

skatteundanflykt genom att fungera som en kontrollfunktion samtidigt som det utgör en markering att aktivitet förutsätts för skattebefrielse.⁶⁷ Mer specifikt innebär kravet att föreningen ska sett över en längre period använda en viss kvalificerad del, i allmänhet 75-80%, av inkomsterna till det allmännyttiga ändamål som specificerats i stadgarna.⁶⁸ Dock finns möjlighet till vissa årliga variationer⁶⁹ samt dispens vid investeringar.⁷⁰

Det fjärde kravet, *öppenhetskravet*, innebär att medlemskap i föreningen endast får vägras om det finns särskilda skäl, så som arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte.⁷¹ Enligt förarbetena får vissa villkor ställas upp för inträde, så som ett fysiskt handikapp vid medlemskap i en handikappsförening, om dessa inte i realiteten medför att endast en mycket begränsad krets kan bli medlemmar. Föreningen kan också neka medlemskap till de som inte delar föreningens målsättning eller inte är beredda att följa föreningens stadgar, men medlemsantagningen får inte baseras på godtyckliga eller diskriminerande grunder.⁷² Kravet på öppenhet syftar till att öka förutsättningarna för den typen av demokratiskt styrda föreningar som lagstiftaren velat främja och antas motverka missbruk genom att möjligheterna till självkontroll ökar.⁷³

3.2 Ideella föreningars näringsverksamhet

För att en ideell förening ska vara befriad från skatteskyldighet för inkomster av näringsverksamhet krävs att verksamheten har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller att verksamheten av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideella ändamål.⁷⁴ Om en förening bedriver både skattepliktig och skattebefriad näringsverksamhet tillämpas den så kallade huvudsaklighetsprincipen för att avgöra om inkomsten är skattepliktig, vilket i korthet innebär att 75-80% av inkomsten från en förvärvskälla ska uppfylla kraven.⁷⁵

Det första undantaget från skatteplikt rör alltså inkomst som härrör från en verksamhet som har *naturlig anknytning* eller är ett *direkt led* i främjandet av ett allmännyttigt ändamål. Med detta avses till exempel att inkomsten direkt härrör från den ideella

⁶⁷ Prop. 1976/77:135, s. 80 och SOU 2009:65, s. 132-133.

⁶⁸ Gunne & Löfgren, s. 100, prop. 1976/77:135, s. 78 samt RÅ 83 1:63 IV.

⁶⁹ RÅ 2001 ref. 17.

⁷⁰ 7 kap. 8 § IL. Även Gunne & Löfgren, s. 103-104, prop. 1976/77:135, s. 81 f. och prop. 2013/14:1, s. 322-323.

⁷¹ 7 kap. 10-11 §§ IL. Även Lodin m.fl., s. 585 och prop. 1976/77:135, s. 78. Se RÅ 1989 ref. 60 och RÅ 2007 ref. 54 för exempel.

⁷² Prop. 1976/77:135, s. 78.

⁷³ SOU 2009:65, s. 126.

⁷⁴ 7 kap. 3 § 2 st IL. Även prop. 1976/77:135, s. 83 ff.

⁷⁵ Gunne & Löfgren, s. 114. RÅ 1987 ref. 153, RÅ 1988 not. 596 och RÅ 1989 ref. 124.

verksamheten, så som entréavgift till ett idrottsevenemang, men även service till medlemmarna eller deltagarna, så som när ett studieförbund tillhandahåller läroböcker.⁷⁶ Rent finansierande verksamhet kan dock inte anses ha naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet och om en verksamhet bedrivs stadigvarande och under ungefär samma former som normal affärsverksamhet kan skattefrihet inte komma ifråga.⁷⁷ Det har lämnats åt rättstillämparen att närmare precisera innebörden av naturlig anknytning och bestämmelsen har gett upphov till flertalet rättsfall.

Om verksamheten inte uppfyller kravet på naturlig anknytning kan skattefrihet ändå föreligga om verksamheten betraktas som en *hävdvunnen finansieringskälla*. Det finns en omfattande praxis rörande begreppet men rättsläget är fortfarande relativt oklart och faktorerna som spelat in vid bedömningen har varierat.⁷⁸ Regeringen uttalade sig på följande sätt vid införandet 1977:

”Till de traditionella finansieringskällorna bör [...] räknas inkomst av bingo och andra lotterier, fester, danstillställningar, basarer, loppmarknader, försäljnings- och insamlingskampanjer. Som finansieringskälla av traditionellt slag bör anses även inkomst som en förening får genom att upplåta reklamutrymme på idrottsplatser och klubbdräkter eller i samlingslokaler och programblad m. m.”⁷⁹

Dessa verksamheter ansågs alltså vid införandet vara traditionella finansieringskällor som kunde undantas beskattning.⁸⁰ Begreppet är dock tänkt att utvecklas i takt med samhället och nya verksamhetsarter ska kunna betraktas som hävdvunna.⁸¹ I begreppet hävd ligger dock en tidsaspekt som förutsätter att verksamhetstypen använts som finansieringskälla under en längre tid.⁸² Detta minskar flexibiliteten och riskerar att få en stagnerande effekt på rättsutvecklingen.⁸³ Andra faktorer som har haft betydelse är inslaget av ideella arbetsinsatser och konkurrens med oinskränkt skattskyldiga subjekt.⁸⁴ Den viktigaste aspekten är dock verksamhetens art; omfattningen saknar principiellt sett betydelse.⁸⁵

Kritik har riktats mot hävdbegreppet och dess generella utformning för att det bidrar till rättsosäkerhet, brist på förutsebarhet och svårigheter för föreningarna att hitta nya sätt att

⁷⁶ Prop. 1976/77:135, s. 84.

⁷⁷ Gunne & Löfgren, s. 106 och prop. 1976/77:135, s. 84.

⁷⁸ Dimitrievski 2014, s. 464 ff.

⁷⁹ Prop. 1976/77:135, s. 84 f.

⁸⁰ SOU 2009:65, s. 172.

⁸¹ Ex. RÅ 1999 ref. 50.

⁸² Gunne & Löfgren, s. 112.

⁸³ SOU 1995:63, s. 190 ff. och SOU 2009:65, s. 175.

⁸⁴ Lodin m.fl s. 586. Se exv. RÅ 1987 ref. 153 och RÅ85 1:2.

⁸⁵ RÅ 1992 ref. 68.

finansiera sina verksamheter.⁸⁶ Kritiken beror också till viss del på den starka förarbetstraditionen i svensk rättstillämpning vilken minskar flexibiliteten.⁸⁷ Förslag har också lagts fram på att hävdbegreppet ska slopas till förmån för en ny, mer flexibel, undantagsreglering.⁸⁸

3.3 Särskilt om second hand-försäljning

Vad gäller sociala hjälporganisationers second hand-försäljning ligger denna verksamhet ofta nära den allmännyttiga verksamheten. Exempel på detta är insamling och återvinning av varor, försäljningen av begagnade varor och anställning av personer långt från arbetsmarknaden.⁸⁹ Verksamheten anses dock inte ha naturlig anknytning till ändamålet utan kravet för skattebefrielse är att den anses som härdvunnen finansieringskälla.

Ideella föreningars intäkter från näringsverksamhet har kommit att bli alltmer betydande, till följd av att verksamheterna blivit alltmer kostnadskrävande och att finansieringen därmed blir en allt viktigare fråga.⁹⁰ I en statlig utredning (SOU 2009:65) uppmärksammades särskilt second hand-försäljningens roll som det tydligaste exemplet på finansieringskälla.⁹¹ Under det senaste decenniet har denna verksamhet utvecklats mycket kraftigt, genom till exempel professionalisering och effektivisering, enligt utredningen till följd av konkurrens mellan föreningarna och privata aktörer.⁹² Utredningen påpekade tydligt behovet av att beakta det vanliga näringslivets konkurrenssituation då näringslivet, enligt utredningen, ligger till grund för de ideella verksamheternas existens.⁹³ Några materiella ändringar i lagstiftningen har dock inte kommit till stånd.

Efter att skatteverket överklagat ett förhandsbesked från skatterättsnämnden⁹⁴ kom i september 2013 frågan om second hand-försäljning som härdvunnen finansieringskälla för första gången att behandlas av HFD.⁹⁵ Målet rörde Ullareds IK som under ett par timmar i veckan bedrev försäljning av begagnade varor i en stadigvarande lokal i utkanten av Ullared. Med hänsyn till under vilka förutsättningar verksamheten bedrevs så ansågs den utgöra en härdvunnen finansieringskälla. De faktorer som domstolen lade vikt

⁸⁶ Ex. SOU 2006:23, s. 82 f. och SOU 2009 :65, s. 175 f.

⁸⁷ För vidare läsning se Kellgren, s. 88-111.

⁸⁸ SOU 2006:23, s. 111 och SOU 2009:65, s. 176.

⁸⁹ Ds 2009:58, s. 126 och SOU 2009:65, s. 156.

⁹⁰ SOU 2009:65, s. 155.

⁹¹ SOU 2009:65, s. 156.

⁹² SOU 2009:65, s. 156.

⁹³ SOU 2009:65, s. 159.

⁹⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2013-03-27 (dnr 90-12/D).

⁹⁵ HFD 2013 ref. 56 (mål nr 2988-13).

vid var konkurrensförhållanden, verksamhetens kommersiella karaktär, dess omfattning och inslaget av ideellt arbete. HFD ansåg att verksamheten kunde jämföras med regelbundet anordnade loppmarknader eller basarer som enligt förarbetena ska vara skattefria. Utgången motiverades med det faktum att öppettiderna var begränsade till något enstaka tillfälle per vecka samt att inslaget av ideellt arbete var stort. I förhandsbeskedet uttalade sig HFD dock även allmänt om ideella föreningars försäljning av skänkta varor. De menade att verksamhet som bedrivs under villkor jämförbara med kommersiell handel, till exempel med vanliga butikstider och anställd personal, inte är hävdvunna finansieringskällor. Skatteverket har tolkat rättsutvecklingen som att verksamhet som inte håller öppet mer än 24 timmar per vecka och som bedrivs med till klart övervägande del ideellt arbetande personal anses vara hävdvunna finansieringskällor.⁹⁶ All second hand-försäljning som bedrivs i större omfattning är alltså inkomstskattskyldiga oavsett vilken juridisk person som bedriver den.

3.4 Neutralitet som norm

Neutralitetsprincipen är inte en av de mest framträdande principerna vad gäller inkomstbeskattning. Dock är den flitigt använd som argument i diskussionen kring ideella föreningars näringsverksamhet. Framför allt är det risken för konkurrensnedvridning som betonas i lagstiftningsarbetet och som föranlett rättsutvecklingen. I detta avsnitt diskuteras andra aspekter av neutraliteten i förhållande till gällande rätt på området.

För det första kan man ifrågasätta om neutralitet ens är önskvärt, i förhållande till socialpolitiska och andra ändamål. Mattsson menar att neutralitet inte existerar, eftersom skattesubventioner existerar i en eller annan form.⁹⁷ Som Gunnarsson uttrycker det går inte fullständig neutralitet att uppnå utan frågan är snarare i vilken mån neutralitetsprincipen ska beaktas.⁹⁸ Det är till syvende och sist en socialpolitisk avvägning om och i vilken utsträckning ideella organisationer ska bedriva socialt hjälparbete. Men om samma välfärdsnivå ska upprätthållas så innebär en inskränkning istället att samhället måste tillgodose dessa behov på något annat sätt. Anledningen till att de ideella föreningarna behandlas annorlunda skattemässigt är att de utför uppgifter som annars skulle åligga staten.⁹⁹

⁹⁶ Skatteverkets ställningstagande 2014-09-17 (Dnr 131 92444-14/111).

⁹⁷ Mattsson 1984, s. 135.

⁹⁸ Gunnarsson 1995, s. 137.

⁹⁹ Olsson, s. 159.

Utifrån teorin om skatteutgifter kan man hävda att en neutralitetsbrist uppkommer till följd av särregleringen och att samhället istället bör budgetera för det ekonomiska stödet. Syftet med lagregleringen är uttryckligen att ekonomiskt stödja ideella föreningars verksamhet, och en skatteutgift kan därför anses föreligga.¹⁰⁰ Att istället använda sig av bidrag för att uppnå samma effekt är alltså ett alternativ, men med något märkliga konsekvenser. Om de ideella föreningarna ska kunna bedriva allmännyttig verksamhet i samma omfattning som tidigare krävs att samhället ekonomiskt ersätter föreningarna för den skatt som utgår samt de administrativa kostnader som tillkommer. Dessutom går skatteintäkter till att administrera skatteuttaget och kontrollfunktioner från statens sida, utöver de administrativa kostnaderna som redan föreligger för bidragsgivandet.¹⁰¹

Ett annat sätt att se på frågan om skatteutgifter är att ifrågasätta definitionen av det neutrala skattesystem som används som norm; är det neutrala alternativet att alla verksamheter beskattas på samma sätt? I neutraliteten ligger också en likabehandlingsaspekt; att lika fall ska behandlas lika i skattehänseende. Pålsson menar att likhet är en social konstruktion vars innehåll påverkas av mer eller mindre medvetna värderingar.¹⁰² För att definiera vad som är lika fall så krävs ett fastställande av vilka parametrar som ska beaktas. Pålsson använder termerna objektiv och subjektiv jämförbarhet, där objektiv åsyftar likartade skatteobjekt och subjektiv skattesubjektens likartade situation.¹⁰³ Ur ett konkurrensperspektiv beaktas vissa faktorer, så som verksamhetens omfattning, lönekostnader för anställd personal, öppettider, butiksäge med mera. Om bedömningen istället tar hänsyn till andra faktorer så som verksamhetens organisering, syfte och allmännyttiga inslag skulle antagligen utfallet bli annorlunda. Kraven för inskränkt skattskyldighet är relativt omfattande och om inte annat så borde detta vara en indikation på att det rör sig om väsentligt olika skattesubjekt.¹⁰⁴ Man kan utifrån Mattssons teori om skatteutgifter alltså ifrågasätta om det ens är en avvikelse från det neutrala skattesystemet då kravet på likabehandling innebär att olika skattesubjekt också ska behandlas olika. En tendens finns dock i debatten att snarare betrakta den förmånliga behandlingen av ideella föreningar som en skatteutgift istället för en naturlig följd av neutraliteten. Även här landar det i en rättspolitisk avvägning där lagstiftarens framhållande av konkurrensperspektivet satt ramarna för vad som utgör lika situationer.

Något som inte heller beaktas vid diskussionerna om effektiv resursallokering är den faktiska eller potentiella samverkan mellan olika interventionistiska reformer.

¹⁰⁰ Jfr avsnitt 2.2.4.

¹⁰¹ Jfr Mattsson 1984, s. 143 f.

¹⁰² Pålsson 2007, s. 39.

¹⁰³ Pålsson 2007, s. 42.

¹⁰⁴ Jfr avsnitt 3.1.

Neutralitetskravet begränsas till att endast beröra konkurrensnedvridning som något oönskat i sig, vilket kan vara fallet ur företagens synvinkel men inte nödvändigtvis ur ett nationalekonomiskt perspektiv.¹⁰⁵ Med ett nationalekonomiskt perspektiv kan hänsyn tas även till faktorer så som människors välmående, vilket påverkar produktionsförmågan, och statens utgifter, som är alternativet till de ideella föreningarna om välfärdsnivån ska upprätthållas.

För att det ska föreligga en brist i förhållande till faktorallokeringsneutraliteten krävs också att skattelättnaden faktiskt påverkar den marknadsekonomiska ordningen. Att bedöma effekterna på konkurrensen är en mycket vanskelig operation och det krävs att bedömningen avgränsas till en viss faktor.¹⁰⁶ Stiftelse och föreningsskatteutredningen menade i sitt förslag 2009 att den enda aspekt som kan vara aktuell som rekvisit för att bedöma konkurrenssituationen är priset på varan och att prisfaktorn är den viktigaste för att motverka skadlig eller illojal konkurrens.¹⁰⁷ Utredningen tog också upp det faktum att bedrivande av omfattande näringsverksamhet i en ideell förening är komplicerat och att det finns naturliga begränsningar av hur omfattande verksamheter som kan bedrivas genom bristen på civilrättslig reglering.¹⁰⁸ Utredningen ledde som nämnt inte till något lagförslag men kan ändå belysa problematiken med att bedöma konkurrensnedvridningar.

4. Mervärdesbeskattning av ideella föreningar

Även på mervärdesskatteområdet anses den allmännyttiga verksamheten i viss mån motivera skattelättnader. Trots systemets anspråk på att vara icke-interventionistiskt så finns alltså vissa undantag både i svensk rätt och EU-rätt. I detta avsnitt beskrivs översiktligt den rättsliga regleringen följt av en diskussion utifrån neutralitetsprincipen.

4.1 Allmänt om mervärdesbeskattning

Mervärdesskatten är en indirekt konsumtionsskatt som ska bäras av slutkonsumenterna men betalas in av näringsidkarna.¹⁰⁹ Syftet är att skatten i så liten mån som möjligt ska belasta de skatteskyldiga näringsidkarna. Kostnaden förväntas övervältras på den slutlige

¹⁰⁵ Jfr Gunnarsson 1995, s. 136.

¹⁰⁶ Jfr avsnitt 2.2.

¹⁰⁷ SOU 2009:65, s. 191.

¹⁰⁸ SOU 2009:65, s. 192.

¹⁰⁹ Kleerup m. fl., s. 17 f.

konsumenten genom anpassning av priserna och de skattskyldiga har också omedelbar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.¹¹⁰

I svensk rätt regleras mervärdesskatten i ML som i princip helt baseras på EU-rätt, framför allt det sjätte mervärdesskattedirektivet.¹¹¹ Enligt EU-domstolens praxis är mervärdesskatteområdet fullständigt harmoniserat.¹¹² Den EU-rättsliga lagstiftningen är överordnad svensk rätt samt kan i vissa fall ha direkt effekt.¹¹³ Det är främst fiskala syften som ligger bakom regleringen men även förbättrade förutsättningarna för en välfungerande unionsintern marknad med fri rörlighet för varor och tjänster.¹¹⁴

För att skattskyldighet för mervärdesskatt ska föreligga ska det enligt ML röra sig om en omsättning av skattepliktiga varor och tjänster som sker i Sverige av en beskattningsbar person.¹¹⁵ Grundtanken är att alla transaktioner ska beskattas där ersättningen motsvaras av en prestation, så exempelvis gåvor och bidrag är inte beskattningsbara transaktioner.¹¹⁶ Vad gäller definitionen av beskattningsbar person är det avgörande i både ML och mervärdesskattedirektivet om skattesubjektet bedriver självständig ekonomisk verksamhet oavsett dess syfte eller resultat.¹¹⁷ Begreppet är avsett att tolkas extensivt för att göra mervärdesskattesystemet generellt och undvika kumulativa effekter.¹¹⁸ Från denna huvudregel finns dock vissa undantag som skiljer sig åt mellan svensk rätt och EU-rätt.

4.2 Ideella föreningars näringsverksamhet

Ideella föreningar särregleras i svensk rätt genom en bestämmelse i 4 kap. 8 § ML som hänvisar till 7 kap. 3 § IL. Även på mervärdesskatteområdet är det alltså verksamhet med naturlig anknytning eller hävdvunnen finansieringskälla som undantas.¹¹⁹ Konstruktionen innebär att de näringsverksamheter som undantas från inkomstbeskattning även undantas från mervärdesbeskattning, och regleringen infördes för att uppnå överensstämmelse mellan inkomst- och mervärdesbeskattningen.¹²⁰ Skattefriheten innebär att föreningen

¹¹⁰ Melz, s. 66 samt Melz & Kristoffersson, s. 18.

¹¹¹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹¹² SOU 2002:74, s. 34.

¹¹³ Kleerup m. fl., s. 27 ff.

¹¹⁴ Alhager, s. 40 och Melz & Kristoffersson, s. 30. Jfr Art. 113 FEUF.

¹¹⁵ 2-5 kap. ML.

¹¹⁶ 2 kap. 1 § och 3 kap. 1 § ML. Även Kleerup m. fl., s. 69 ff. samt SOU 2002:74, s. 220.

¹¹⁷ 4 kap. 1 § ML och Art. 9-13 mervärdesskattedirektivet.

¹¹⁸ Sonnerby, s. 105.

¹¹⁹ Jfr avsnitt 3.2.

¹²⁰ SOU 2002:74, s. 225 f.

inte har någon skyldighet att betala utgående mervärdesskatt och därmed föreligger inte heller någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Den ideella föreningen behandlas alltså inte som en beskattningsbar person utan som en slutkonsument i mervärdesskatt hänseende. När föreningen bedriver försäljningsverksamhet belastas dock priset till den verkliga konsumenten normalt av en så kallad dold mervärdesskatt.¹²¹

Även i mervärdesskattedirektivet finns undantag med hänsyn till allmänintresset vilka behandlas i artikel 132-134. Dessa omfattar bland annat vissa tillhandahållanden till medlemmar i organisationer utan vinstsyfte och penningsinsamlingar till förmån för sådana organisationer. Dessa undantag är tvingande för medlemsländerna¹²² och ska enligt EU-domstolens praxis tolkas restriktivt.¹²³ I svensk rätt har direktivets undantag främst implementerats genom 3 kap. ML, men just vad gäller ideella föreningar regleras undantagen istället i 4 kap. ML.

Redan i samband med EU-tillträdet konstaterades att 4 kap. 8 § ML inte överensstämde med EU-rätten eftersom undantaget var alltför generellt.¹²⁴ Undantaget är också subjektinriktat, föreningarna betraktas inte som beskattningsbara personer, jämfört med undantagen i direktivet där transaktionens eller varans karaktär är avgörande.¹²⁵ Inte heller EU-kommissionen anser att direktivet implementerats korrekt, men den fördragsbrottsstalan som inleddes 2008 har nu lagts ner.¹²⁶ Någon ändring av den svenska regleringen har dock inte skett även om flera förslag lagts fram på att slopa bestämmelsen.¹²⁷

4.3 Särskilt om second hand-försäljning

Finansierande second hand-försäljning har i relativt stor utsträckning ansetts undantaget momsplikt sedan nuvarande reglering infördes.¹²⁸ Omfattningen av denna typ av finansierande verksamhet har dock utvidgats kraftigt senaste decenniet och frågan prövades av HFD i samband med förhandsavgörandet angående inkomstskatt.¹²⁹ Genom den regeltekniska kopplingen mellan ML och IL så är det avgörande om verksamheten

¹²¹ SOU 2002:74, s. 236.

¹²² Kleerup m. fl. s. 50.

¹²³ Dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, p. 13.

¹²⁴ SOU 1994:88, s. 147 ff.

¹²⁵ SOU 2002:74, s. 256.

¹²⁶ K(2008) 2803 av den 26 juni 2008.

¹²⁷ Exv. SOU 1994:88, SOU 2002:74 och SOU 2006:23.

¹²⁸ SOU 2002:74, s. 240 ff. Ex. skattenämndens förhandsbesked 1988-05-04 och KRG mål 2570-1999 för motsatt slutsats.

¹²⁹ HFD 2013 ref. 56 (mål nr 2987-13). Se avsnitt 3.3 för redovisning av avgörandet.

kan betraktas som hävdvunnen finansieringskälla. Till följd av HFD:s uttalanden och Skatteverkets efterföljande ställningstagande är alltså numera de ideella föreningar som är inkomstskatteskyldiga även mervärdesskatteskyldiga.

Vad gäller de EU-rättsliga aspekterna är det undantaget för penninginsamlingsevenemang som främst är relevant för second hand-försäljning.¹³⁰ I 2013 års avgörande ansåg HFD att den verksamhet som bedrevs av Ullareds IK kunde likställas med regelbundet återkommande penninginsamlingsevenemang och skattebefrielsen skulle därmed vara förenlig med mervärdesskattedirektivet, vilket tidigare utredningar inte ansett vara fallet.¹³¹ Domstolen motiverade alltså inte utgången med en EU-konform tolkning, men såg inget EU-rättsligt hinder att undanta mindre verksamheter från momsplikten.

Utvecklingen har medfört ett flertal problem för de föreningar som bedriver mer omfattande second hand-försäljning. Till exempel krävs prishöjningar för att övervältra skatten på konsumenterna och i vilken mån detta är möjligt är svårbedömt.¹³² Övervältringen har att göra med varans priselasticitet; förhållandet mellan utbud, efterfrågan och pris. Dessutom innebär momsplikten en stor administrativ börda för föreningarna vilket medför stora kostnader och krav på kompetens.¹³³

4.4 Neutralitet som norm

Neutraliteten anses vara den viktigaste principen vad gäller mervärdesskatt för att minska de samhällsekonomiska effektivitetsförluster som uppstår om beskattningen intervenerar i den självreglerande marknadsekonomin.¹³⁴ Detta är också anledningen till att uppsatsen behandlar mervärdesskatten separat, även om diskussionen om inkomstskatt i stor utsträckning även är relevant för mervärdesskatten.¹³⁵ Några av de viktigaste aspekterna på mervärdesskatten är att den inte ska påverka valet av vara, egenproduktion ska beskattas neutralt jämfört med extern konsumtion och hyra och köp ska vara jämställda i mervärdesskattehanseende.¹³⁶ Medel för att uppnå neutralitet är en fullständig skattskyldighet och skatteplikt, en enhetlig skattesats och fullständig avdragsrätt.¹³⁷ Vad neutraliteten innebär är dock oklart även på mervärdesskattens område.¹³⁸ En neutralt

¹³⁰ Art. 132.1 (o) mervärdesskattedirektivet.

¹³¹ Jfr SOU 2002:74, s. 351 f. och Ds. 2009:58, s. 126.

¹³² Ds 2009:58, s. 130 f.

¹³³ Karlsson & Olsson, s. 539.

¹³⁴ Kleerup m. fl., s. 24 f. och Melz, s. 65.

¹³⁵ Se avsnitt 3.4.

¹³⁶ Kleerup m. fl., s. 25 f.

¹³⁷ Gunnarsson 1995, s. 141 och Melz & Kristoffersson, s. 13.

¹³⁸ Sonnerby, s. 79 f.

utformad lagstiftning innebär inte heller alltid neutralitet i praktiken.¹³⁹ Det bör påpekas att det även finns inslag av fördelningspolitiska syften i utformningen av mervärdesskattelagstiftningen, så som avgränsning av det skattepliktiga området och olika skattesatser.¹⁴⁰

Den neutralitetsaspekt som främst framhålls från politiskt håll är risken för snedvridning av konkurrensen gentemot den övriga marknaden.¹⁴¹ Dock har de utredningar som gjorts inte kunnat peka på någon konkurrensproblematik.¹⁴² Det kan alltså ifrågasättas om skattelättnader medför någon snedvridning i konkurrensen, framförallt kausalsambandet torde vara svårt att påvisa.¹⁴³ Något som dock kan påvisas är att nuvarande reglering medför konkurrensnackdelar för vissa föreningar. En del ideella föreningar tjänar på att vara mervärdesskatteskyldiga till följd av avdragsrätten¹⁴⁴, men detta gäller inte sociala hjälporganisationer som bedriver second hand-försäljning. Dessa verksamheter har ingen ingående mervärdesskatt att dra av då i princip alla varor som säljs är skänkta. Ett av systemets verktyg för att förhindra att mervärdesskatten belastar näringsidkarna är alltså otjänligt i förhållande till dessa verksamheter.

Ett allmänt erkänt medel för att uppnå neutralitet är en bred skattebas. Enligt Gunnarsson uppfyller mervärdesskattesystemet kravet på konkurrensneutralitet först då skatten helt övervältras på den slutlige konsumenten.¹⁴⁵ Enligt henne är det en för smal skattebas eller skattesatsens icke-korrelation med varornas priselasticitet som ger upphov till de största neutralitetsbristerna.¹⁴⁶ Även neutralitet i förhållande till valet av försäljningskanal uppnås enligt Melz genom beskattning av samtliga tillhandahållanden.¹⁴⁷ Dessa generella uttalanden tar dock inte hänsyn till de speciella förutsättningar som gäller för ideella föreningar och några större slutsatser kan inte dras från detta.

Ett annat medel att uppnå neutralitet är att mervärdesskattesystemet ska förhindra kumulativa effekter. Detta bland annat i syfte att skatterna inte ska påverka val mellan olika konsumtionssätt, till exempel valet mellan en begagnad och en ny vara.¹⁴⁸ När kumulation sker, genom att ett led i varans omsättning till exempel saknar avdragsrätt, så blir det totala mervärdesskatteuttaget på varan högre än avsett. För att undvika

¹³⁹ Melz & Kristoffersson, s. 13.

¹⁴⁰ Kleerup m. fl. s. 24, Melz och Kristoffersson, s. 12 och Mattsson 1996, s. 134.

¹⁴¹ Mervärdesskattedirektivets ingress, skäl 4.

¹⁴² SOU 2002:74, s. 274-279 och Ds 2009:58, s. 128.

¹⁴³ Jfr avsnitt 2.2.

¹⁴⁴ SOU 2002:74, s. 292.

¹⁴⁵ Gunnarsson 1998, s. 553.

¹⁴⁶ Gunnarsson 1998, s. 553.

¹⁴⁷ Melz, s. 74.

¹⁴⁸ Grosskopf m. fl., s. 43 och Melz, s. 72.

kumulativa effekter och upprätthålla neutraliteten finns en särreglering för försäljning av begagnade varor där mervärdesskatt endast utgår på det mervärde som tillförs i det yrkesmässiga ledet för att samma vara inte ska bli beskattad två gånger.¹⁴⁹ Beskattningsunderlaget utgörs av vinstmarginalen, alltså försäljningspriset subtraherat med inköpspriset.¹⁵⁰ Denna särreglering är dock inte tillämplig på den situationen då varorna är skänkta. Beskattningsunderlaget utgörs av hela försäljningspriset och därmed uppkommer en typ av dubbelbeskattning av varan.¹⁵¹ Genom att vinstmarginalbeskattning, som hade korrigerat neutralitetsbristen, inte kan tillämpas så uppkommer det en snedvridning av konkurrensen mellan dessa varor och andra begagnade och nya varor. Denna konkurrenssnedvridning kan delvis kompenseras av andra fördelar i konkurrenshänseende. Melz menar dock att effekterna av konkurrenssnedvridning till stor del torde bäras av näringsidkarna då övervältringen på konsumenterna beror på varans priselasticitet.¹⁵² Priselasticiteten påverkas i sin tur av konsumenternas subjektiva uppfattning om varans värde vilket måste anses vara av stor betydelse vad gäller ideella föreningars second hand-försäljning. Detta eftersom en av de viktigaste konkurrensfördelarna som en ideell förening har gentemot företag torde vara dess allmännyttiga ändamål.¹⁵³ Incitamenten för konsumtion riskerar att minska då intäkterna beskattas och därmed inte kommer ändamålet tillgodo.

Ytterligare ett neutralitetsproblem som uppkommer är att gåvorna i praktiken beskattas genom att mervärdesskatt tas ut på omsättningen av varan.¹⁵⁴ Gåvor är skattebefriade i svensk rätt och dessutom finns för tillfället avdragsrätt för pengagåvor till vissa allmännyttiga föreningar.¹⁵⁵ Att då varorna belastas av mervärdesskatt gör det mindre förmånligt för både givare och mottagare att skänka varor för vidareförsäljning än andra typer av gåvor. Till exempel är det mer förmånligt i skattehänseende att som privatperson sälja varorna på en loppmarknad och skänka inkomsten från försäljningen än att skänka varorna direkt. Föreningens realisering av gåvorna är ju egentligen en omvandling från varor till pengar för att bättre kunna bedriva sin allmännyttiga verksamhet. Detta innebär alltså att skattesystemet inte förhåller sig neutralt till gåvans karaktär, utan vissa gåvor belastas av mervärdesskatt och vissa är avdragsgilla. Detta riskerar att minska incitamenten för gåvogivare och därmed minska den totala inkomsten för föreningarna.

¹⁴⁹ 9a kap. 9 § ML. Även Kleerup m. fl. s. 26.

¹⁵⁰ Jfr prop. 1994/95:202, s. 49.

¹⁵¹ Melz & Kristoffersson, s. 43 och Ds. 2009:58, s. 127.

¹⁵² Melz, s. 73 f. och 79 f.

¹⁵³ Jfr SOU 2009:65, s. 188 f.

¹⁵⁴ Ds 2009:58, s. 127.

¹⁵⁵ 67 kap. 20 § IL.

Gåvor är inte en transaktion som omfattas av mervärdesskatteregleringen¹⁵⁶ men diskussionen är ändå relevant ur neutralitetshänseende då det påverkar konsumtionsmönster och valfriheten på mikroekonomisk nivå.

5. Slutsats

Neutralitetsprincipen är mångfacetterad och dess innebörd är inte helt klarlagd. Vissa hörnpelare kan dock identifieras, som de nationalekonomiska teorierna och lika-behandlingsaspekter. Det faktum att principen allt oftare används i lagstiftningsarbetet både på nationell och EU-nivå talar enligt mig för att dess inflytande på skatterätten är betydande.

Grundproblematiken vad gäller ideella föreningar ligger enligt min mening i att vissa aspekter av neutralitetsprincipen inte tar hänsyn till varken verksamhetsformen eller ändamålet och syftet med verksamheten. Neutraliteten bygger i grunden på ekonomiska teorier och utgör en länk mellan marknadsekonomiska intressen och skattesystemet. Ett skattesystem som endast framhåller företagens intressen av neutralitet behandlar olika situationer lika vilket medför icke-neutrala resultat. Särskilt gäller detta ideella föreningar som trots vissa likheter bedriver en i många hänseenden väsentligt annan verksamhet än vinstdrivna företag.

Enligt min mening är beskattning av ideella föreningars second hand-försäljning inte neutral utan tvärtom intervenerande. Syftet är inte att låta marknaden verka självreglerande utan att korrigera en snedvridning av konkurrensen som redan föreligger. Genom att behandla olika skattesubjekt lika försöker lagstiftaren att kompensera för de ideella föreningarnas konkurrensfördelar så som utbud, inslag av ideellt engagemang och det faktum att det allmännyttiga ändamålet påverkar konsumenternas val. Att de ideella föreningarna är inskränkt skattskyldiga i andra hänseenden är enligt mig inte tillräckligt för att motivera denna neutralitetsbrist. Med hänsyn till verksamhetskravet och fullföljdskravet kan inte särregleringen vad gäller bidrag och medlemsavgifter anses vara en avgörande konkurrensfördel för de ideella föreningarna.¹⁵⁷ Beskattningen ger alltså i dagsläget upphov till en rad neutralitetsbrister som inte kan elimineras utan lagstiftningsreformer.

¹⁵⁶ 2 kap. 1 § ML och Art. 2.1(a) mervärdesskattedirektivet.

¹⁵⁷ Jfr avsnitt 3.1.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Alhager, Eleonor: *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala 2001

Dimitrievski, Nick: *Allmännyta som norm i svensk skatterätt. Om inkomstskattefrihet för ideella föreningar*, Stockholm 2010

Dimitrievski, Nick: ”Moderniserade inkomstskatteregler för ideell sektor?”. I: *Svensk skattetidning* 2014:6-7 s. 452

Dworkin, Ronald: *Taking Rights Seriously. New Impression with a Reply to Critics*, London 1984

Grosskopf, Göran, Rabe, Gunnar & Johansson, Gunnar: *Det svenska skattesystemet*, upplaga 10:1, Stockholm 1997

Gunnarsson, Åsa: *Skatterättvisa*, Uppsala 1995

Gunnarsson, Åsa: ”Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?”. I: *Skattenytt* 1998 s. 550

Gunne, Cecilia & Löfgren, Jerker: *Beskattnings av stiftelser och ideella föreningar*, upplaga 3:1, Stockholm 2014

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomsttaxeringen*, Stockholm 1995

Karlsson, Henrik & Olsson, Bo-Arne: ”Mer om ideella föreningar och moms”. I: *Skattenytt* 2011 s. 536

Kellgren, Jan: *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten*, Uppsala 1997

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, Melz, Peter & Öberg, Jesper: *Mervärdesskatt i teori och praktik*, upplaga 4, Stockholm 2014

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 14, Lund 2013

Mattsson, Nils: *Skattepolitik*, upplaga 5, Uppsala 1996

Mattsson, Nils: "Icke-fiskala ändamål i beskattningen. Några principiella synpunkter på skattesubventioner". I: *Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie: Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål. Rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Saltsjöbaden i oktober 1983*. Stockholm 1984

Melz, Peter: *Mervärdesskatten. Rättsliga grunder och problem*, Stockholm 1990

Melz, Peter & Kristoffersson, Eleonor: *Mervärdesskatt*, upplaga 17, Uppsala 2013

Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund 2003

Olsson, Katarina: "Tax Treatment of NGOs in the Nordic Countries". I: *The Tax Treatment of NGOs – Legal, Ethical and Fiscal Frameworks for Promoting NGOs and their Activities* (red.: Paul Bater, Frits Hondius and Penina Kessler Lieber), Haag 2004

Persson Österman, Roger: *Kontinuitetsprincipen vid inkomsttaxeringen*, Stockholm 1997

Påhlsson, Robert: *Inledning till skatterätten*, upplaga 2, Uppsala 2001

Påhlsson, Robert: *Likhet inför skattelag – likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Uppsala 2007

Simmonds, Nigel E: *Juridiska principfrågor. Rättvisa, gällande rätt och rättigheter*, upplaga 1:10, Stockholm 2009

Sonnerby, Mikaela: *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, upplaga 1, Stockholm 2010

Tikka, Kari S: "Om principer vid tolkning av skattelag". I: *SkatteNytt 2004 s. 656*

Källor

Propositioner

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

Prop. 1994/95:202 Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor m.m.

Prop. 2013/14:1 Budgetproposition för 2014

Departementsserien

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

Statens offentliga utredningar

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG

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

SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EU-rättsligt perspektiv

SOU 2006:23 Nya skatteregler för idrotten

SOU 2009:65 Moderniserade skatteregler för ideell sektor

Skatteverkets ställningstaganden

Skatteverkets ställningstagande 2014-09-17 (Dnr 131 92444-14/111): Second hand-försäljning av ideell förening eller registrerat trossamfund

EU-kommissionens fördragsbrottsalan

K(2008) 2803 av den 26 juni 2008

Rättsfall

KRG mål 2570-1999

RÅ 83 1:63

RÅ85 1:2

RÅ 85 1:27

RÅ 85 1:36

RÅ 1987 not. 317

RÅ 1987 ref. 153

RÅ 1988 not. 555

RÅ 1988 not. 596

RÅ 1989 ref. 60

RÅ 1989 ref. 124

RÅ 1992 ref. 68

RÅ 1998 ref. 10

RÅ 1999 ref. 50

RÅ 2001 ref. 17

RÅ 2007 ref. 54

HFD 2013 ref. 56

EUD

C-174/08 NCC Construction Danmark A/S mot Skatteministeriet

Dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989 s. 1737

Förhandsbesked

Skattenämndens förhandsbesked 1988-05-04

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2013-03-27 (dnr 90-12/D)