

Juridiska institutionen

Jur.kand programmet
Tillämpade studier 20p

Skatterätt
Handledare Robert Pålsson

Mervärdesskatt på verksamhet i ideella föreningar

Av Cathrine Fredriksson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | |
|---|-----------|
| 1. INLEDNING/BAKGRUND | 4 |
| 2. SYFTE | 5 |
| 3. METOD | 5 |
| 4. ALLMÄNT OM EG-RÄTT | 6 |
| 4.1 EG-STRUKTUR | 6 |
| 4.2 RÄTTSKÄLLOR | 6 |
| 4.3 FÖRHÅLLET NATIONELL RÄTT/EG-RÄTT | 7 |
| 4.4 FÖRHANDSAVGÖRANDE | 7 |
| 4.5 EU:S INSTITUTIONER OCH NORMGIVNINGSMAKTEN | 8 |
| 4.6 EG-DOMSTOLEN | 9 |
| 4.7 TOLKNINGSMETODER OCH RÄTTSPRINCIPER | 9 |
| 4.8 DEN FRIA RÖRLIGHETEN | 10 |
| 4.8.1 Varor | 11 |
| 4.8.2 Tjänster | 11 |
| 4.8.3 Personer | 12 |
| 4.8.4 Kapital | 12 |
| 4.9 SKATTERÄTTLIG HARMONISERING | 12 |
| 4.10 MERVÄRDESSKATTEKOMMITTÉ | 14 |
| 5. ALLMÄNT OM IDEELLA FÖRENINGAR | 15 |
| 5.1 BAKGRUND IDEELLA FÖRENINGAR | 15 |
| 5.2 NÅGRA CIVILRÄTTLIGA REGLER FÖR IDEELLA FÖRENINGAR | 16 |
| 5.3 INKOMSTSKATTEREGLER FÖR IDEELLA FÖRENINGAR | 17 |
| 6. GRUNDER FÖR MERVÄRDESSKATTEN | 19 |
| 6.1 BAKGRUND TILL MERVÄRDESSKATTEN | 19 |
| 6.2 DEN SVENSKA MERVÄRDESSKATTEN | 19 |
| 6.3 SJÄTTE MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET/MERVÄRDESSKATTELAGEN | 20 |
| 6.3.1 Tillämpningsområde/Skattskyldighet | 20 |
| 6.3.1.1 Ekonomisk verksamhet | 21 |
| 6.3.1.2 Yrkesmässig verksamhet | 22 |
| 6.3.2 Allmänt om undantagen | 23 |
| 6.3.3 Undantagen på idrottsområdet | 24 |
| 6.3.4 Rätt till avdrag | 26 |
| 6.3.5 Skattesatser | 26 |
| 7. UNDANTAGET FÖR IDEELLA FÖRENINGAR | 27 |
| 7.1 BAKGRUND TILL ML 4:8 | 27 |
| 7.2 TILLÄMPNING AV UNDANTAGET | 27 |
| 8. ML:S FÖRENLIKHET MED EG-RÄTTEN | 29 |
| 8.1 SVENSK LAG OCH SKYLDIGHETER ENLIGT EG | 29 |
| 8.2 SOU 1994:88 | 30 |
| 8.3 SOU 2002:74 | 30 |
| 8.4 BESKATTNINGSBAR PERSON | 31 |
| 8.5 UNDANTAGET FÖR ALLMÄNNYTTIGA IDEELLA FÖRENINGAR | 32 |
| 8.6 KONKURRENSSITUATIONEN | 33 |

| | |
|---|-----------|
| 8.6.1 Enkät till ideella föreningar | 34 |
| 8.6.2 Kartläggning av eventuella konkurrenssnedvridningar | 35 |
| 9. IDROTTSRÖRELSENS SYNPKTER | 37 |
| 9.1 IDROTTENS SKATTEUTREDNING | 37 |
| 9.1.1 Remissvaret | 37 |
| 9.1.2 Alhagers PM..... | 38 |
| 9.2 UTREDNINGENS RESULTAT..... | 39 |
| 10. EGNA KOMMENTARER | 40 |
| 11. KÄLLFÖRTECKNING | 42 |

FÖRKORTNINGAR

| | |
|-----|---------------------------------------|
| MD | Mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) |
| ML | Mervärdesskattelagen (1994:200) |
| RSV | Riksskatteverket |
| SCB | Statistiska centralbyrån |
| RF | Regeringsformen |
| IL | Inkomstskattelagen (1999:1229) |
| SIL | Lag (1947:57) om statlig inkomstskatt |
| SOU | Statens offentliga utredningar |
| EGF | Fördrag om Europeiska Gemenskapen |
| EUF | Fördrag om Europeiska Unionen |
| RF | Sveriges Riksidrottsförbund |
| SRN | Skatterättsnämnden |
| RS | Riksidrottsstyrelsen |

1. Inledning/Bakgrund

Vid skapandet av den europeiska gemenskapen var tanken att ett samarbete mellan de europeiska länderna skulle underlätta handel och tillförsäkra Europa en bestående fred. Den gemensamma marknaden skulle vara en inre marknad utan gränser och med fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. För att uppnå det målet krävs att alla medlemsstater rättar sig efter så likartade regler som möjligt.

Genom anslutningsfördraget har Sverige åtagit sig att vara lojal gentemot gemenskapen och anpassa sig till de ramar och regler som ställts upp av EG. Frågan är om de verkligen har gjort det. När det gäller mervärdesskatten så finns det fortfarande utrymme för en mer anpassad lagstiftning. Mervärdesskatten ska vara så neutral som möjligt och inte styra hur skattesubjekten handlar. Dessutom utgör mervärdesskatten grund för den avgift som medlemsländerna betalar till EU. Den bör därför utgå från samma bas för att bli rättvis vilket ställer krav på att alla medlemsländer rättar sig efter direktivets riktlinjer. Förutom principen om neutralitet inom mervärdesskatten är principen om rättssäkerhet viktig. Rättssäkerhet innebär förutsebarhet för den som berörs av lagstiftningen. Lagstiftningen får inte vara alltför krånglig och svårtillgänglig. Det ska vara möjligt för eventuella skattesubjekt att kunna se vilka konsekvenser deras handlande kan få.

Den svenska lagstiftningen är utformad så att den ger vissa subjekt en skattebefrielse som går längre än vad direktivet medger. Det gäller särskilt ideella föreningar. De ideella föreningarnas betydelse i Sverige idag är stor och har så varit under lång tid. En stor del av det svenska folket är engagerade i någon förening. Några exakta siffror på hur många människor som är engagerade och vilken typ av föreningar som finns är svårt att få då det inte är nödvändigt med registrering. De ideella föreningar som är registrerade brukar vara ungefär 100 000.¹ Utöver dessa kan det uppskattningsvis finnas 60 000-80 000 ideella föreningar till som inte är registrerade.² Den omsättning som hänförs till den ideella sektorn uppgick till nästan 60 miljarder kronor under 1992 vilket då utgjorde cirka 4 % av BNP.³ Det här tycker jag visar hur omfattande den ideella sektorn är i Sverige. Det är inte någon svag och krävande del av samhället utan den fyller en viktig funktion både ekonomiskt och socialt. Av dess totala intäkter kommer 60 % från egna aktiviteter och endast 11 % från bidrag. De verksamheter som upptar störst andel av den totala omsättningen är idrott och fritid, fackföreningar och utbildning. När det gäller intäkter så är dessa tre områden inte de som genererar mest egna medel utan dess intäkter utgörs till stor del av bidrag.⁴ De här siffrorna är ju inte helt dagsfärska men kan nog ändå ge en bra bild av hur det ser ut i dag.

Så fort det kommer på tal om begränsningar av skattebefrielsen så bemöts det av kraftiga reaktioner av berörda organisationer. De förutspår kraftiga försämringar för den ideella sektorn både ekonomiskt och på den mänskliga viljan till frivilligt arbete. Hittills har två statliga utredningar kommit fram till att den svenska mervärdeslagstiftningen inte stämmer överens med det sjätte Mervärdesskattedirektivet men någon fullständig harmonisering har ännu ej skett.

¹ Lundström s. 20

² Lundström s. 20

³ Lundström s. 17

⁴ Lundström s. 22

2. Syfte

Syftet med den här uppsatsen har varit att kartlägga och analysera hur det ser ut för de ideella föreningarna med avseende på mervärdesskatten. De ideella föreningarna har under vissa förutsättningar möjlighet att bli mervärdesskattebefriade. Jag ville ta reda på varför man valt att ge dem den här speciella fördelen. Eftersom frågan om särbehandling av de ideella föreningarnas skattefrihet diskuterats och till och med varit föremål för statliga utredningar så tyckte jag att det kunde vara intressant att se vad dessa utredningar innehöll och vad de kom fram till. Det gäller särskilt SOU 2002:74 som blivit omdiskuterad.

Mervärdesskatten är ju ett område där harmoniseringsarbetet kommit långt. Vad är det som gäller nu då vi är med i EU? Sverige har varit medlem i EU sedan 1995. De har då åtagit sig att harmonisera sina mervärdesskatte regler efter de direktiv som upprättats av EG. Har Sverige lyckats med detta eller finns det ytterligare harmonisering att vänta? Frågan om den svenska lagstiftningen stämmer överens med direktivet har utretts. Det har visat sig att den svenska mervärdesskattelagen inte riktigt stämmer överens med direktivet i den del det gäller ideella föreningar och vem som ska anses vara skattesubjekt. Jag har haft som syfte att försöka ta reda på vad det är som inte stämmer. Finns det någon anledning till att man har valt att inte harmonisera helt och ändrat den omdiskuterade 4:8 i Mervärdesskattelagen? Om det nu är så att Sverige inte har anpassat sin mervärdesskattelagstiftning som de borde, kan det få konsekvenser och i så fall vilka?

Jag har valt att se lite extra på idrottsområdet. De är intressanta eftersom de utgör en stor del av de ideella föreningarna. Jag ville veta om det verkligen är så att de svenska idrottsföreningarna åtnjuter en alltför generös skattebefrielse jämfört med vad som förespråkas i direktivet. Dessutom ville jag ta reda på vad de ideella föreningarna på idrottsområdet egentligen tycker om att kanske bli en del av mervärdesskattesystemet.

3. Metod

Jag har lagt upp arbetet så att jag börjat med att redogöra för EG-rättens grunder för att se vilken påverkan den har på den inhemska lagstiftningen.

För att bilda mig en uppfattning om hur det svenska undantaget för ideella föreningar ser ut och fungerar har jag valt att beskriva hur den gällande svenska lagstiftningen om mervärdesskatt ser ut. Min tanke var att finna tanken bakom lagstiftningen och vilka syften som varit drivande. Därför har jag först tagit reda på vad som rent allmänt gäller för mervärdesskatten i Sverige och EU för att tydligare se vilken roll som undantagen har. Jag har främst försökt att koncentrera mig på det som rör de ideella föreningarna och med en liten tyngdpunkt på idrottsföreningar. En stor nytta har jag haft av de utredningar som gjorts i ämnet. Främst då SOU 2002:74 som grundligt utrett och jämfört direktivet och den svenska mervärdesskattelagen.

Jag bestämde mig också för att ta reda på vad de tycker som kan beröras av en eventuell ändring på mervärdesskatteområdet. Det har jag gjort genom att gå in på Riksidrottsförbundets hemsida där man kan hitta deras egna skatteutredning.

Främst har jag använt mig av tillgänglig litteratur men även hämtat information från olika hemsidor på Internet.

4. Allmänt om EG-rätt

4.1 EG-struktur

EU består av 3 pelare. I den första pelaren ingår den europeiska gemenskapen som grundas på Romfördraget/EG-fördraget. Det är inom EG som normgivningsmakten finns och därmed den del som betraktas som överstatlig. Exempel på områden som omfattas av den första pelaren är: jordbrukspolitik, handelspolitik och tullfrågor. De övriga två pelarna, som innefattar bland annat utrikes- och säkerhetspolitik samt polisiärt och straffrättsligt samarbete, är ett mellanstatligt samarbete. Unionen hålls samman av ett omfattande regelverk som medlemsstaterna förbinder sig att följa genom att underteckna fördraget. Därmed har de i viss mån lämnat över en del av sitt självbestämmande till EG när det gäller de områden som omfattas av den första pelaren. I den svenska lagstiftningen har det införts en paragraf i RF 10:5. Den ger riksdagen rätt att överlåta beslutanderätt till EG. Förutsättningen är att gemenskapen tar hänsyn till det skydd för mänskliga rättigheter och de grundläggande friheterna som fastställts genom europeisk konvention och dessutom ha samma fri- och rättighetsskydd som finns reglerat i Regeringsformen. Lojalitetsprincipen⁵ innebär för medlemsstaterna att de åtagit sig att vidta lämpliga åtgärder för att försäkra sig om att fördraget följs. De har även åtagit sig att underlåta att vidta åtgärder som kan äventyra att fördragets mål uppnås.⁶ Domstolar och andra myndigheter är förpliktigade att handla i enlighet med lojalitetsprincipen.

4.2 Rättskällor

Man skiljer mellan primär och sekundärrätt. Till primärrätten räknar man unionsfördraget, EG-fördraget och de övriga grundläggande fördragen, protokoll och anslutningsfördragen. Unionsfördraget innehåller övergripande bestämmelser som rör upprättandet av EU och de allmänna målen.⁷ EG-fördraget omfattar bland annat de uppgifter och mål som EG har. Det talar också om vilka rättsprinciper som ska tillämpas.

Till sekundärrätten räknas den lagstiftning och övriga rättsakter som tillkommit inom institutionerna, till exempel direktiv, förordningar och rekommendationer. Primärrätten är mer en ramlag som beskriver målsättningar och syfte medan sekundärrätten mer konkret ger medlemsstaterna instruktioner. En förordning är direkt tillämplig och bindande i alla medlemsstater. Ett direktiv däremot kräver harmonisering. Med det menas att direktivet talar om vilket resultat som ska uppnås och lämnar utrymme för varje enskild medlemsstat att vidta de åtgärder som behövs för att uppnå detta. Rekommendationer är inte bindande men används i syfte att underlätta tolkning av EG-rätten och påskynda harmoniseringsarbetet. Andra källor till EG-rätten är internationella avtal och inte minst EG-domstolens praxis. Till skillnad från svensk rätt har man inom EG-rätten inga förarbeten till lagstiftningen som kan användas vid tolkning av rätten. Däremot inleds direktiv och förordningar av en så kallad preambel eller ingress som ska beaktas vid tolkning av rättsakter. I en sådan preambel har syftet med rättsakten preciserats. Det finns också så kallade grönböcker och vitböcker som kommissionen ibland lägger fram och som skulle kunna ses som en form av förarbete.⁸

⁵ Art.10 EGF

⁶ Steiner s.37-38

⁷ Art. 1-2 EUF

⁸ Bernitz s. 62-63. En grönbok är en ”inventering i resonerande och oförbindande form av problem och åtgärdsalternativ inom ett visst område”. Efter att medlemsstater och andra intresserade fått ge sina

4.3 Förhållandet nationell rätt/EG-rätt

Även om EG-rätten är en egen fristående rättsordning så ska den till viss del inkorporeras och även tolkas och tillämpas lojalt med de regler och principer som utarbetats. I de fall där EG-rätten och den nationella rätten inte stämmer överens så ska enligt praxis EG-rätten ha företräde.⁹ När en medlemsstat inte implementerat ett direktiv i tid eller gjort det felaktigt så har de gjort sig skyldiga till fördragsbrott. Även om den enskilda staten inte anpassat sin lagstiftning till EG utan har lagar som står i strid med denna så har de gjort sig skyldiga till fördragsbrott. Både kommissionen¹⁰ och en annan medlemsstat¹¹ kan väcka talan om fördragsbrott. Om en medlemsstat gjort sig skyldig till fördragsbrott enligt EG-domstolen så kan denna ålägga medlemsstaten att vidta åtgärder. I de fall detta inte sker så kan domstolen utdöma engångsbelopp eller vite.

Även om direktiven främst riktar sig mot medlemsstaten så kan de i vissa fall få direkt effekt för enskilda medborgare. Det kan ske i de fall där en medlemsstat inte implementerat bestämmelserna inom utsatt tid, felaktig implementering eller på annat sätt inte tillämpat gemenskapsrätten korrekt. Den kan då bli direkt tillämplig även för enskilda och kan åberopas i nationell domstol.¹² För att det ska kunna bli fråga om direkt effekt ställs krav på att regeln ska vara så ovillkorlig, klar och precis att den kan tillämpas av en nationell domstol. I de fall där en medborgare har väckt talan om att enskild drabbats så kan medlemsstat bli skadeståndsskyldig gentemot denne.¹³

4.4 Förhandsavgöranden

I och med att enskilda kan åberopa gemenskapsrätten så uppstår ett behov av att denna verkligen tolkas likadant av de nationella domstolarna i alla medlemsstater. Vid tolkning av EG-rätt så har EG-domstolen betonat vikten av att alla medlemsstater ska tolka sina nationella lagar och regler i enlighet med de direktiv som man implementerat, en så kallad EG-konform tolkning. Att begära förhandsavgörande av EG-domstolen är inte bara en rättighet utan även en skyldighet enligt artikel 234 EGF och det för att rättstillämpningen ska bli mera enhetlig. Skyldigheten åligger dock endast de högre rättsinstanserna i varje medlemsstat där någon ytterligare prövning inte är möjlig. Det innebär instanser som Högst domstolen eller Regeringsrätten. Även beslut i lägre instanser avses om prövningstillstånd ej medgivits. Förhandsavgöranden är enligt EG-domstolen bindande vilket betyder att den nationella domstolen är tvungen att följa dessa. EG-domstolens avgöranden blir praxis som inom vissa områden blivit omfattande och ger vägledning om hur EG-rätten ska tolkas. Många viktiga principer har på så sätt slagits fast och blivit prejudicerande. Det här har blivit ett sätt att ”fylla på” direktiven, som oftast från början är generellt hållna, så att de får ett mer konkret innehåll.

synpunkter så producerar kommissionen ett åtgärdsprogram, en vitbok, som kan leda till lagförslag. Dessa är inte lika detaljerade och utförliga som svenska förarbeten.

⁹ C-6/64 Costa vs Enel

¹⁰ Art. 226 EGF

¹¹ Art. 227 EGF

¹² Steiner s.45

¹³ C-6/90 Francovich

4.5 EU:s institutioner och normgivningsmakten

EU har fem institutioner:

- europaparlamentet
- rådet
- kommissionen
- domstolen
- revisionsrätten (*tas ej upp här*)

Enligt artikel 7.1 EGF ska dessa institutioner genomföra de uppgifter som anförtrots gemenskapen. De ska göra det utifrån de befogenheter som de tilldelats i EGF.

Institutionerna ska uppfylla målen inom primärrätten genom att ”fylla ut” den. Det gör de genom att skapa sekundärrätten i dess olika former, till exempel genom direktiv och förordningar.

Rådet regleras i artiklarna 202-210 EGF. Dess sammansättning varierar utifrån vilket område som ska behandlas. Varje medlemsland ska i rådet representeras av någon på ministernivå. I rådet fattas de grundläggande besluten och det ska även arbeta för en samordning av medlemsstaternas ekonomiska politik. Enligt artikel 202 EGF kan rådet delegera till kommissionen viss rätt att utfärda sekundär lagstiftning inom de ramar som delegationen innehåller. Kommissionens beslut ska då även godkännas av de kommittéer som utsetts av rådet. Dessa kommittéer utgörs av representanter från medlemsländerna.¹⁴ Europaparlamentet regleras i artiklarna 189-201 EGF. Parlamentet utgörs av ledamöter som i varje medlemsland utsetts genom allmänna val. Dess roll är att vara ett kontrollerande, rådgivande och medbestämmande organ. Ett beslut som fattas enligt den vanliga beslutsordningen behöver godkännas av parlamentet. Parlamentet har också en betydande budgetmakt och har stor makt vid antagandet av nya medlemsstater.

Kommissionen regleras i artiklarna 211-219 EGF. Ledamöterna utses genom nomineringar av medlemsstaterna. Till kommissionens främsta uppgifter hör att ge initiativ till ny lagstiftning. Den har även en funktion som innebär att tillse att medlemsländerna uppfyller sina åtaganden och i förekommande fall åtgärda eventuella brister. Dessutom är kommissionen det organ som har att genomföra de beslut som fattats. Kommissionens ledamöter ska inte verka för något enskilt medlemsland utan främst se till gemenskapens intressen.

Domstolen regleras i artiklarna 220-245 EGF. Domstolens uppgift är att ”säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av detta fördrag”¹⁵. Den är oavhängig de övriga institutionerna och har inget med den egentliga beslutsordningen att göra. Dess arbete är att fylla ut där direktiven och andra rättsakter inte är tillräckligt tydliga. Domstolen har också att tillse att de kompetensgränser som gäller inom EG och den kompetensfördelning som gäller för institutionerna upprätthålls.

Lagstiftningsprocessen berör alltså i första hand de tre först nämnda institutionerna; rådet, parlamentet och kommissionen. Det är hos rådet som den främsta beslutsmakten finns. Parlamentet har numera en medbestämmandefunktion i viss lagstiftning och ska godkänna besluten. I övriga fall har de en rådgivande roll. Initiativ till nya rättsakter tas av kommissionen och de har i regel ensamrätten till detta men de kan agera på uppmaning av rådet. Rådet kan dock inte styra det exakta innehållet i förslaget utan endast ge uppslag om

¹⁴ Bernitz s. 60-61

¹⁵ Art. 220 EGF

vilket område som ska behandlas.¹⁶ Ett förslag som kommer från kommissionen till rådet måste då först till parlamentet (och även till den ekonomiska och sociala kommittén) för ett yttrande. Först när parlamentet har givit sitt godkännande kan rådet besluta i frågan.

Beroende på vilken fråga som ska avgöras krävs olika former av majoritet. Enhällighet krävs till exempel då man beslutar om upptagande av en ny medlemsstat¹⁷. Enhällighet krävs även när det gäller beslut om indirekta skatter¹⁸, direkta skatter¹⁹ och vid utnyttjande av restkompetensen²⁰. Att det krävs enhällighet vid beslutande om skatter beror på medlemsstaternas ovilja att avstå sin suveränitet.²¹ Skatterna är ett område som är alltför viktigt för att medlemsstaterna ska ge ifrån sig makten över det. Det räcker nu att ett land motsätter sig ett lagförslag för att förslaget ska falla och beslut inte kan fattas. Inom mervärdesskatteområdet kan rådet självt bestämma vilken typ av rättsakt som ska användas för att föra harmoniseringen framåt.²² De rättsakter som kan komma ifråga är förordningar, direktiv och rekommendationer.²³ Med några undantag har endast direktivformen ännu använts. De hittills viktigaste²⁴ rättsakterna är det första och andra mervärdesskattedirektivet. Genom dessa direktiv beslutades att en gemensam mervärdesskatt skulle införas respektive vilken systematik och vilka grundläggande principer som skulle gälla. Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller en detaljerad instruktion om hur mervärdesskatten ska se ut för att skattebasen ska bli så enhetlig som möjligt i medlemsländerna.

4.6 EG-domstolen

EG-domstolen har till uppgift att säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av EG-fördraget enligt artikel 220 EGF. Domstolen inte bara tillämpar rätten utan den skapar rätt genom sina avgöranden. Den verkar för vissa rättspolitiska mål; att stärka gemenskapen och dess federala drag, för att öka EG-rättens tillämpningsområde och dess effektivitet och för att förstärka gemenskapsinstitutionernas ställning. Den ska alltså tillse att alla EG-rättsakter följs och att de tolkas enhetligt i alla medlemsstater. Om ett medlemsland bryter mot EG-rätten; till exempel att de inte implementerar ett direktiv i tid eller på felaktigt sätt så kan kommissionen eller annan medlemsstat väcka talan hos EG-domstolen.

EG-domstolen har även att utge förhandsavgöranden på begäran av nationella domstolar. Det görs i de fall den nationella domstolen är osäker på tolkning av EG-rätt. Domstolen kan även pröva en rättsakts giltighet.

4.7 Tolkningsmetoder och rättsprinciper

I sitt arbete med att uttyda rätten använder sig domstolen av olika tolkningsmetoder och principer där det saknas direkta bestämmelser. En av de metoder som då används är den

¹⁶ Ståhl s. 21

¹⁷ Art. 49 EUF

¹⁸ Art. 93 EGF

¹⁹ Art. 95 EGF

²⁰ Art. 308 EGF. Det innebär att även om en institution inte enligt fördraget har kompetens att fatta ett visst beslut så kan det ändå vara tillåtet om uppfyllandet av gemenskapens mål kräver detta.

²¹ Bernitz s. 55

²² Art. 93 EGF

²³ Art. 249 EGF

²⁴ 67/227/EEG samt 67/228/EEG

textuella, det vill säga att först och främst ska bestämmelserna uttolkas enligt dess ordalydelse. Utgångspunkten är då inte den enskilda nationella språkversionen utan vid tvekan ska domstolen jämföra olika språkversioner. En annan metod som används är att man tar hänsyn till vilket sammanhang som regeln ska uttolkas. Den viktigaste metoden är den som utgår från bestämmelsens syfte och ändamål, den teleologiska metoden. Om det är fråga om en bestämmelse i ett direktiv så framgår dess syfte och mål i preambeln.

Ett annat sätt att fylla ut den befintliga EG-rätten är genom allmänna rättsprinciper. Vissa av dessa principer finns i fördraget medan andra finns i EG-domstolens praxis. De som återfinns i fördraget är legalitets och proportionalitetsprincipen i artikel 5 EGF, lojalitetsprincipen i artikel 10, likabehandlingsprincipen i artikel 12 och subsidiaritetsprincipen i artiklarna 1 och 5. Legalitetsprincipen innebär att EU:s institutioner ska utöva sina befogenheter inom den ram och på de villkor som fastställts i fördraget.

Proportionalitetsprincipen innebär att de åtgärder som vidtas inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen i EGF.

Subsidiaritetsprincipen innebär att beslut och andra åtgärder inom gemenskapen inte ska företas på en högre nivå än nödvändigt.

Lojalitetsprincipen innebär att medlemsstaterna ska samarbeta med institutionerna inom gemenskapen och tvärtom, det vill säga att principen fungerar ömsesidigt.

Medlemsstaterna ska uppfylla de skyldigheter som de åtagit sig genom fördraget och det gäller alla statliga organ och myndigheter.

Likabehandlingsprincipen innebär att diskriminering som grundar sig på nationella skäl ej får förekomma. Fysisk och juridiska personer från andra medlemsstater ska behandlas lika som motsvarande personer från det egna landet.

Andra viktiga principer är rättssäkerhetsprincipen, principen om processuella rättssäkerhetsgarantier och skyddet för mänskliga rättigheter. Neutralitetsprincipen är viktig inom skatteområdet. Till exempel ska skatteregler inte orsaka att samma varor behandlas olika. Neutralitetsprincipen är delvis kodifierad genom ingressen till det första mervärdesskattedirektivet²⁵: ”harmonisering måste leda till att kumulativa skatter avskaffas och att alla medlemsstater antar ett gemensamt system för mervärdesskatt. Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess räckvidd omfattar alla led av produktion och distribution och tillhandahållande av tjänster.” Alhager nämner i sin avhandling ett uttalande av Leif Mutén om att ”bristande neutralitet föreligger när sådana handlingsvägar som före skatt är ekonomiskt likvärdiga efter skatt blir ekonomiskt olikvärdiga och därigenom påverkar individernas ekonomiska planering”.²⁶ Alhager diskuterar även för vem neutraliteten ska föreligga och hon tar även upp den effekt som de differentierade mervärdesskattesatserna utgör.²⁷

4.8 Den fria rörligheten

För att förverkliga EG:s inre marknad krävs att man kan bedriva handel och ha fri rörlighet utan några hinder mellan medlemsländerna. Den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital kallas även för de fyra friheterna. Den fria rörligheten kräver att man

²⁵ 67/227/EEG

²⁶ Alhager s.59-60

²⁷ Alhager s.73-75

strävar efter att avskaffa alla handelshinder inom unionen. De hinder som man främst tar sikte på är medlemsstaternas införande av olika tullar, skatter eller andra monetära pålagor och kvantitativa handelshinder, till exempel olika kvoter och införselbud. Ett generellt förbud mot diskriminering på grund av nationalitet finns i artikel 12 i fördraget. Dessutom är alla andra grunder för särbehandling som får samma effekt förbjudna. Det finns två undantag från den regeln och det ena hittar man i artikel 30. Det innebär att det är tillåtet med särbehandling mellan inhemska och utländska produkter om det görs för att skydda allmän moral, allmän säkerhet, allmän hälsa, industriell och kommersiell äganderätt, allmän ordning och nationella skatter av konstnärligt, historiskt eller arkeologiskt värde. Det andra undantaget är det som innebär att åtgärder kan godtas om de vidtas av tvingande hänsyn i allmänhetens intresse. Det krävs att de tillämpas på ett icke diskriminerande sätt, de ska vidtas på sådant vis så att de uppfyller det skydd som behövs och att åtgärderna inte går utöver det som behövs för att tillgodose det allmänna intresset. Reglerna om de fyra friheterna har direkt effekt.²⁸

4.8.1 Varor

I artikel 25 EGF förbjuds alla tullar och avgifter som har motsvarande verkan av samma hänsyn till den inre marknaden. I fördragets artiklar 90-93 finns bestämmelser som rör skatter och avgifter. Syftet med dessa är att förhindra att skatter och avgifter utgör hinder för den fria rörligheten för varor och tjänster. Man vill skapa en generell skatteneutralitet för all gemenskapsintern handel. Enligt artikel 90 EGF så är det förbjudet för en medlemsstat att ha nationella skattesystem som missgynnar varor som kommer från andra medlemsstater. Avsikten är inte att styra skattereglerna i varje enskild stat utan att undvika att en medlemsstat ger inhemska varor fördelar framför liknande varor från annat medlemsland. Det är heller inte tillåtet att lägga på skatter eller avgifter som indirekt har en protektionistisk effekt om det inte finns objektiva skäl till sådan påлага.²⁹ Artiklarna 25 och 90 EGF kan inte tillämpas samtidigt eftersom de har olika innehåll.³⁰ Definitionen av vad som menas med skatt har uttalats av domstolen i ett rättsfall.³¹ En skatt är en påлага som utgör en del av "ett allmänt system av interna pålagor vilka systematiskt tillämpas på kategorier av varor i enlighet med objektiva kriterier oavsett varornas ursprung".³²

4.8.2 Tjänster

Enligt artikel 49 EGF så är hinder för att sälja tjänster mellan medlemsstater förbjudet. Den täcker inte bara in regler som utgör diskriminering av tjänster utan även regler som inskränker den fria rörligheten i stort. Enligt EGD så kan uttag av vissa sociala avgifter utgöra ett sådant hinder. Oftast har dock domstolen gjort bedömning utifrån om det har varit fråga om negativ särbehandling av tjänster från annan medlemsstat. Enligt Ståhl tolkar domstolen artikeln så att den ställer krav på likabehandling.³³

Etableringsrätten i artikel 43 EGF betyder att fysiska och juridiska personer ska ha rätt att starta och driva företag i vilket medlemsland de önskar och att samma regler ska gälla för dem som för inhemska personer. Även andra hinder för fri rörlighet förutom öppen och

²⁸ Terra s. 30ff

²⁹ Art. 90 punkt 2 EGF

³⁰ Terra s. 6

³¹ Mål 90/79

³² Bernitz s.193

³³ Ståhl s. 77

dold diskriminering kan förekomma. Ett exempel som Ståhl ger är om en person hindras från att etablera sig i annat land på grund av inhemska skatteregler.³⁴

4.8.3 Personer

Den fria rörligheten för personer regleras i artikel 39 EGF. Artikel 39 innebär att arbetstagare inte får diskrimineras på grund av nationalitet när det gäller anställning, lön, och arbetsvillkor. Det ska även vara fritt att anta anställning och fritt förflytta sig i den mån anställningen kräver det. Det gäller enligt EGD praxis även till viss del arbetssökande.³⁵ Huvudregeln är att jämförbara situationer ska behandlas lika. Förbudet gäller både öppen och dold diskriminering. Att tillämpa olika skatteregler på grund av hemvist kan utgöra dold diskriminering enligt EG-rätten även om det inte är nationalitet som särskiljer.³⁶

4.8.4 Kapital

Den fria rörligheten för kapitalrörelser regleras i artikel 56 EGF. Med kapitalrörelser menas exempelvis överföringar av pengar mellan medlemsstater som görs i syfte att investeras eller placeras i värdepapper. Samma sak gäller här som för övriga friheter, ingen skillnad mellan inhemska skattesubjekt och utländska. Det är tillåtet för medlemsländer att vidta åtgärder som är nödvändiga för att dess lagar ej överträds.

4.9 Skatterättslig harmonisering

Inom EU har man på skatteområdet främst börjat med harmonisering av indirekta skatter; mervärdesskatt och punktskatter. Det har man gjort i direktivform (artikel 93 talar om att det inte är tvunget att vara i form av direktiv) och trots detta är dessa direktiv ovanligt detaljerade. Anledningen till att man valt att så ingående harmonisera mervärdesskatt och punktskatt är att de annars skulle kunna utgöra handelshinder mellan medlemsstater. Rådet kan enligt artikel 93 anta bestämmelser som gäller harmonisering av omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter och avgifter om det behövs för att se till att målsättningen med den inre marknaden säkerställs. Genom att alla medlemsstater ska ha i stort samma regler när det gäller mervärdesskatt och punktskatter så har man försökt undanröja riskerna för att indirekta skatter ska påverka konkurrensituationen inom gemenskapen. Detta har man försökt uppnå främst genom att ha en så bred gemensam skattebas som möjligt och med få undantag.

Idén om en gemensam mervärdesskatt inom EEG började utvecklas redan 1957 då Frankrike införde det. 1967 togs beslut om att införa en gemensam mervärdesskatt genom det första direktivet. Trots att man redan från början hade som målsättning att alla medlemsstater skulle tillämpa samma regler för mervärdesskatt dröjde det tills det sjätte mervärdesskattedirektivet innan det blev mer harmoniserat. 1970 beslutade man att mervärdesskatten skulle utgöra den grund som bestämde vilken avgift medlemsstaterna skulle betala för finansieringen av EG. Innan hade medlemsstaterna genom bidrag stått för den finansieringen. Det blev då nödvändigt att gå ännu längre i harmoniseringsarbetet om man skulle få en skattebas som var enhetlig. Det framgår av ingressen till sjätte direktivet att ”byta ut de ekonomiska bidragen från medlemsstaterna mot gemenskapens egna medel

³⁴ Ståhl s. 85

³⁵ C-302/98 Sehrer

³⁶ Ståhl s. 84-85

() föreskriver att gemenskapens budget skall, oberoende av övriga intäkter från mervärdesskatt som erhålls genom tillämpning av en gemensam skattesats baserad på en beräkningsgrund som bestäms på ett enhetligt sätt enligt gemenskapens regler". Det innebär att EU finansieras främst av gemenskapens egna medel; tullavgifter och en viss procentsats av mervärdesskattebasen i varje medlemsstat.³⁷ Det sjätte mervärdesskattedirektivet antogs 1977 och är det hittills mest centrala trots åtskilliga ändringar. I ingressen poängterar man hur viktigt det är att alla medlemsstater tillämpar sin nationella lagstiftning så den överensstämmer med direktivet. Ju enhetligare tillämpning desto snabbare harmonisering och mindre hinder före den fria inre marknaden. Dessutom blir den avgift som medlemsstaterna betalar till gemenskapen mera rättvis om alla tillämpar samma regler för mervärdesskatten. I framtiden vill man även att mervärdesskattesatserna skall harmoniseras i ännu högre utsträckning än idag.

Inom gemenskapen är det idag destinationslandsprincipen som gäller. Det betyder att mervärdesskatt tas ut i det land där konsumtionen sker. En annan princip är ursprungslandsprincipen vilket betyder att vid köp i ett annat land betalas skatten direkt vid köpet, på samma sätt som vid köp inom landet idag. Grundtanken när man bestämde sig för att reglera och harmonisera mervärdesskatteområdet var att ursprungslandsprincipen skulle tillämpas. Nu blev det inte så därför att det kan bli problem med neutraliteten när inte alla stater tillämpar samma skattesats. Syftet är ändå att i framtiden gå över till ursprungslandsprincipen. Därför har man inrättat speciella övergångsregler för vissa förvärv –en sorts blandning av de olika principerna.

Bestämmelsen om gemenskapsinterna förvärv (GIF) finns i ML:s 2a kapitel och i artiklarna 28 och 9 i EGF. De betyder att en skattskyldig näringsidkare i ett medlemsland, som förvärvar en vara i ett annat medlemsland, inte betalar någon skatt i förvärvslandet. Näringsidkaren beskattas och levererar skatten i sitt hemland enligt så kallad omvänd beskattningsordning För privatpersoner eller en ej skattskyldig person som förvärvar en vara i ett annat medlemsland betalas skatten i förvärvslandet. För näringsidkare som inte är skattepliktiga gäller att när de förvärvar vara som överstiger 90 000 kr från ett annat medlemsland blir detta ett GIF enligt ML 2a:3 p2. Denne får då erlägga svensk mervärdesskatt. Vid export till annan medlemsstat är huvudregeln att svensk mervärdesskatt inte ska betalas.³⁸

De andra indirekta skatterna som regleras av EU är punktskatterna. Vissa områden har harmoniserats mer än andra. När de gäller mineraloljor, tobaksvaror och alkohol så är de punktskatterna reglerade i direktiven, dock inte lika detaljerat som mervärdesskatten. När det gäller övriga varor kan medlemsstater själva bestämma vilka som ska beläggas med punktskatt under förutsättning att det inte utgör hinder för den fria rörligheten för varor och tjänster. De direkta skatterna är fortfarande till största delen en nationell angelägenhet. Harmonisering av de direkta skatterna är en känslig fråga då det handlar om att varje medlemsstat får ge upp en viktig del av sin suveränitet. Skatten är ett av de viktigaste styrinstrumenten när det gäller ekonomi och social service.³⁹ På sikt kan även harmonisering av de direkta skatterna bli verklighet om det behövs för att förverkliga den inre marknaden. Det finns dock inte någon lika klar grund för beslut om harmonisering av de direkta skatterna som det finns för de indirekta. Den artikel som benämns som

³⁷ Terra s. 121

³⁸ Ståhl s. 195-196

³⁹ Farmer s. 2

restkompetensen, artikel 308 EGF; kan vara en möjlig väg om beslut angående direkta skatter anses som nödvändig för att nå uppsatta mål.⁴⁰ Artikel 308 har använts vid inrättandet av EEIG och Europabolagen. Förutom en bestämmelse i anslutning till EEIG så har inte artikel 308 ännu använts i samband med skattereglering.⁴¹ En annan grund för beslut om indirekta skatter är artikel 94 EGF som medger att rådet kan ”utfärda direktiv om tillnärmning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den gemensamma marknadens funktion”. Den enda form som är tillåten då är direktivformen. Artikel 95 EGF som gäller beslut som rör upprättandet och funktionen av den inre marknaden omfattas inte skatteområdet och kan inte användas som legal grund för beslut om direkta skatter enligt artikel 95 p2. I både artikel 93 och 94 så krävs det att beslutet tas enhälligt. Kravet på enhällighet beror på medlemsstaternas ovilja att släppa ifrån sig makten över ett sånt viktigt område som skatterna utan att ha möjlighet att kunna lägga in veto.⁴² Eftersom beslut om lagstiftning inom skatteområden kräver enhällighet i rådet så befaras att harmoniseringen av direkta skatter kommer att bli en långdragen process.

4.10 Mervärdesskatteskommitté

Det har upprättats en mervärdesskatteskommitté som har en rådgivande funktion. Reglering finns i direktivets artikel 29. Kommittén består av representanter från medlemsstater och kommissionen. Dess arbetsuppgifter består i att granska medlemsstaternas tillämpning av sjätte mervärdesskattedirektivet. De ska vid förfrågan från ordföranden eller någon medlemsstat ge råd om hur vissa mervärdesskatteregler ska tillämpas. Besluten är inte bindande och heller inte publicerade men anses ändå ha stort inflytande över tillämpningen av reglerna om mervärdesskatt.

⁴⁰ Se not 16

⁴¹ Terra s. 14

⁴² Terra s. 14

5. Allmänt om ideella föreningar

5.1 Bakgrund ideella föreningar

De första föreningarna som var juridiska subjekt började dyka upp under första halvan av 1800-talet. Impulserna kom från utlandet där sådana föreningar redan tidigare börjat uppstå. Industrialismens framväxt och liberaliseringstankar drev fram ett behov för vissa grupper att tillsammans försöka förändra och förbättra sina livsvillkor. De första stora föreningarna var nykterhetsföreningar som bildades i en tid när problemet med onykterhet var stort. Arbetarrörelsen och fackföreningsväsendet växte fram parallellt med nykterhetsrörelsen. Allt fler sysselsattes inom industrin samtidigt som det saknades regleringar för deras arbetsvillkor. Förhållandena för arbetarna var svåra och det ställdes krav på förändring. Samtidigt med fackföreningarnas framväxt bildades även de första politiska partierna.⁴³ De politiska och fackliga föreningarna är fortfarande betydelsefulla men nu har det tillkommit nya grupper som bildar föreningar. De nya föreningar som idag lockar många människor är idrottsföreningar och föreningar som till exempel miljörelser, föreningar för handikappade och pensionärer.⁴⁴

1942 fick ideella föreningar ta del av den lättnad i inkomstbeskattning som stiftelserna redan tidigare fått. Man motiverade detta med att i den mån som föreningarna hade samma ändamål som de skattebefriade stiftelserna borde även de omfattas av samma skattelättnader. De ändamål som då ansågs berättiga till dessa förmåner var:⁴⁵

- främjande av barns vård och uppfostran
- understöd för beredande av utbildning och undervisning
- hjälpverksamhet för behövande
- främjande av vetenskaplig forskning
- främjande av rikets försvar

Den skattebefrielse som vissa ideella föreningar idag åtnjuter tillkom 1977 anledningen till att man beslöt sig för att ge dessa subjekt denna fördel anges vara praktiska hänsyn och billighetsskäl. Enligt förarbetena⁴⁶ så ska de inkomster som en allmännyttig ideell förening får användas tillbaka i verksamheten till förmån för dess ändamål. Att beskatta sådan inkomst skulle drabba främst verksamheten istället för föreningen. Det var en av de motiveringar som ges i propositionen till att särbehandla ideella föreningar framför andra juridiska personer. Ett annat skäl var att man var rädd att det skulle få en negativ psykologisk effekt på enskilda personers arbetsinsatser och deltagande. Det framhålls att enskilda personers frivilliga och ofta oavlönade arbete är av stort värde och bör uppmuntras. Bland annat så bedrivs där sådan verksamhet som ”förbättrar villkoren för stora persongrupper och därigenom utgör ett värdefullt komplement till det allmänna insatser”.⁴⁷ Samtidigt poängterar man vikten av att den ideella verksamheten inte genom förmånliga skatteregler ska ha konkurrensfördel gentemot ”vanliga” näringsidkare. Föreningarna i Sverige idag får ekonomiskt stöd från det allmänna i form av både direkta bidrag och skattelättnader.⁴⁸

⁴³ SOU 1995:63 s. 57

⁴⁴ SOU 1995:63 s. 57

⁴⁵ SOU 1995:63 s. 66

⁴⁶ Prop. 1976/77:135

⁴⁷ Prop. 1976/77:135 s. 71

⁴⁸ SOU 1995:63 s. 58

5.2 Några civilrättsliga regler för ideella föreningar

Alla föreningar är inte ideella. Det finns både ekonomiska föreningar och ideella. De ekonomiska föreningarna är till skillnad mot de ideella reglerad i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. Någon sådan lagstiftning som riktar sig mot ideella föreningar finns ännu inte. Trots avsaknad av lagstiftning är det inte helt oreglerat. Vid oklarheter kan man se till den praxis som utarbetats och i vissa fall använda sig av annan allmän lagstiftning. Föreningens stadgar och intern praxis är också viktiga källor. För en del ideell föreningar gäller Bokföringslagen (1999:1078). Det är de föreningar som antingen bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern enligt BFL 2:2 4st.

Det som utmärker en ekonomisk förening är att den har som ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att bedriva ekonomisk verksamhet. För att det ska vara fråga om en ideell förening kan den inte både bedriva ekonomisk verksamhet och främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Det betyder att antingen har den som ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom verksamhet som ej är ekonomisk eller främja ideella syften genom att bedriva ekonomisk verksamhet eller annan icke ekonomisk verksamhet. Exempel på förening som bedriver icke ekonomisk verksamhet för ett ideellt ändamål är idrottsföreningar och religiösa samfund. Föreningar som arbetar för ett ideellt ändamål men gör det genom att bedriva ekonomisk verksamhet är till exempel hemslöjdsföreningar. Den sista kategorin föreningar som arbetar för medlemmarnas ekonomiska intressen men gör det genom icke ekonomisk verksamhet är exempelvis fackföreningar och hyresgästföreningar.⁴⁹

Övriga rekvisit som måste uppfyllas för att det ska vara fråga om förening är att ett antal personer eller rättssubjekt⁵⁰ tillsammans avtalat om att samverka för ett gemensamt ändamål under en bestämd tid eller tills vidare. Tillfälliga sammanslutningar kan därför inte anses som föreningar. Avtalet ska formaliseras i stadgarna och en styrelse ska utses.⁵¹ Stadgarna ska innehålla föreningens namn och vilket ändamål man ska samverka för. Det ska även finnas en redogörelse för hur beslutsprocessen ska se ut.⁵² Utöver detta är det upp till varje förening att själva bestämma vad stadgarna ska innehålla. Vanliga punkter kan vara:

- hur verksamheten ska bedrivas
- om medlemskap och uteslutning
- regler för upplösning av föreningen
- medlemsavgifter och hur de fastställs

Eftersom det inte finns lagstiftning om ideella föreningar så blir det viktigt att i stadgarna få med de regler som behövs för att verksamheten ska fungera och det är då upp till varje förening att organisera verksamheten så den är anpassad till det ändamål som man enligt stadgarna ska verka för.

En ideell förening behöver inte registreras till skillnad mot en ekonomisk förening. Har föreningen uppfyllt alla dessa krav så får den rättskapacitet och kan då ha tillgångar, skulder, vara part i avtal och vara part i mål inför domstol.⁵³

⁴⁹ Hemström s. 17-18

⁵⁰ Enligt RSV Handledning för stiftelser och ideella föreningar s. 113 ”Antalet personer som krävs för att bilda en förening har ej varit föremål för prövning i rättsfall men som vägledning kan EFL tjäna. Enligt denna lag krävs minst tre medlemmar för att bilda en förening.”

⁵¹ NJA 1973 s. 341

⁵² NJA 1987 s. 394

⁵³ Hemström s. 21

5.3 Inkomstskatteregler för ideella föreningar

För att en ideell förening ska utgöra eget skattesubjekt och anses som en svensk juridisk person krävs att den har antagit stadgar och utsett styrelse. Föreningen är då skyldig att betala skatt på sina inkomster enligt IL 6:3-4. När det gäller medlemsavgifter, anslag och bidrag från stat och kommun eller privatpersoner föreligger ingen skattskyldighet.⁵⁴ En allmännyttig ideell förening är endast deklarationsskyldig om den inte är skattebefriad enligt IL 7:7. En allmännyttig ideell förening har rätt till avdrag med 15 000 kr enligt IL 63:11 eftersom en förening med både skattebefriad och ej skattebefriade verksamheter inte kan kvitta underskott i skattefri verksamhet med överskott i skattepliktig verksamhet.⁵⁵

Ideella föreningar som har rättskapacitet är i princip skattskyldiga för sina inkomster. Det finns dock undantag från den regeln som gör att de kan slippa skatten. För att bli skattebefriade enligt detta undantag ska vissa villkor uppfyllas, de ska vara allmännyttiga enligt IL 7:7. De ska uppfylla vissa krav på ändamål, verksamhet, fullföljd, och öppenhet. Uppfylls dessa krav så blir skattesubjektet skattskyldigt endast för de inkomster som anses vara näringsverksamhet enligt IL 13:1. (OBS p1-3 2st) Dessa krav definieras vidare i 8-13 §§. Ändamålskravet i 8 § innebär att verksamheten huvudsakligen ska främja allmännyttiga ändamål ”såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål” eller de som anges i kapitlets 4 §: ”främja vård och uppfostran av barn, lämna bidrag för undervisning eller utbildning, bedriva hjälpverksamhet bland behövande, främja vetenskaplig forskning, främja nordiskt samarbete eller stärka Sveriges försvar under samverkan med militär eller annan myndighet”.

Huvudregeln är att verksamheten inte får främja några bestämda personers ekonomiska intressen. Det finns dock undantag från den regeln. Om en förening tillhandahåller tjänster eller varor till förmånliga priser till sina medlemmar så kan det ända uppfylla verksamhetskravet. Det ska då gälla förmåner som ”kan anses utgöra ett direkt led i det ideella arbetet och således innebär ett direkt fullföljande av föreningens allmännyttiga ändamål”.⁵⁶ Verksamhetskravet innebär enligt 9 § att föreningen ”uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoseende sådana ändamål som anges i 8 §”. Fullföljdskravet enligt 10 §: ”föreningen skall, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar”. Enligt förarbeten⁵⁷ betyder det att minst 80 % av inkomsten ska användas till det särskilda ändamålet under en längre tidsperiod. Den längre tidsperioden rör sig om högst 5 år och motiveras med att det ska vara möjligt med variationer år från år. 11 § medger dispens från fullföljdskravet vid investeringar. Investeringarna ska gälla den egna verksamheten.

Den sista förutsättningen för att omfattas av den begränsade skattskyldigheten är kravet på öppenhet. Det innebär att föreningen ska stå öppen för inträde för den som så önskar. Vissa inskränkningar kan dock godtas om de har anknytning till den verksamhet som bedrivs eller det ändamål som ska tillgodoses. Enligt förarbetet⁵⁸ så utgör öppenhetskravet en förutsättning för ett vitalt och demokratiskt ideellt arbete. Öppenheten medför också en

⁵⁴ RSV Handledning för stiftelser och ideella föreningar s. 141

⁵⁵ RSV Handledning för stiftelser och ideella föreningar s. 146

⁵⁶ SOU 1995:63 s.202-203

⁵⁷ Prop. 1976/77:135

⁵⁸ Prop. 1976/77:135 s. 43-44

insyn i verksamheten som försvårar oegentligheter och missbruk av de förmåner som ideella föreningarna åtnjuter.

Om en verksamhet som en ideell förening bedriver anses som näringsverksamhet och genererar inkomster enligt IL 13:1 ska den beskattas. Trots det kan sådan inkomst bli befriad från beskattning om den uppfyller kraven i IL 7:7 2st. Det gäller de inkomster som kommer från den verksamhet som anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål och om verksamheten av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Vad som kan utgöra verksamhet med naturlig anknytning har exemplifierats i äldre skattelagstiftning⁵⁹. Inkomster från entré och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang är sådant som har naturlig anknytning. Dessutom de försäljningsinkomster som förvärvats vid försäljning av produkter vars syfte har varit att öka intresset för föreningens verksamhet. Sådan försäljning kan vara affischer, böcker och märken. Naturlig anknytning till ändamålet kunde enligt SIL även vara att föreningen genom sin kommersiella verksamhet tillhandahåller service till sina medlemmar och andra som är med i den ideella verksamheten. Exempel på detta är att man säljer idrottsartiklar eller förfriskningar. Två rättsfall med liknande förutsättningar har givit olika utfall. Det handlade om en hembygdsförening⁶⁰ och en tennisklubb⁶¹ som bedrev försäljning. I fallet med hembygdsföreningen blev resultatet att dess försäljning skulle beskattas därför att dess kiosk och serveringsverksamheten inte ansågs ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Inkomsten av den bedrivna verksamheten hade inget annat samband med föreningens allmännyttiga ändamål annat än att den skulle finansiera denna. Verksamheten har varit av rent kommersiell natur, bedrivits av anställd personal och i huvudsak riktat sig mot allmänheten. Verksamheten ansågs ej heller vara sådan att den av hävd använts för liknande ideella föreningar. Tennisföreningens försäljning däremot ansågs ha naturlig anknytning till dess ideella ändamål och undgick beskattning. Anledningen angavs vara att försäljningen bara skett under viss säsong och att övrig service hänförlig till verksamheten också bedrevs i det försäljningsstället. De verksamheter som av hävd utnyttjats som finansiering av ideellt arbete är anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt även sådan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Det innefattar även sådan verksamhet som innebär att förening tillhandahåller utrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler. I förarbetena har även nämnts danstillställningar och loppmarknader.⁶² Enligt RSV räknas även försäljning av bingoletter dit.⁶³

Det finns inga specifika skrivna regler där man tar hänsyn till eventuell snedvriden konkurrens. Villkoren i 7 kap är utformade så att de ska träffa de verksamheter som inte utsätter andra för sådan konkurrens

⁵⁹ SIL 7§ 5mom 2st

⁶⁰ RÅ 1987 ref. 67

⁶¹ RÅ 1987 ref. 154

⁶² Prop. 1976/77:135 s. 85

⁶³ RSV Handledning för stiftelser och ideella föreningar

6. Grunder för mervärdesskatten

6.1 Bakgrund till mervärdesskatten

Mervärdesskatt, eller moms som den också kallas, är en skatt som tas ut på konsumtion. Det är det mervärde som tillförs en produkt i de olika produktionsleden tills den slutligen är färdig att konsumeras som man beskattar. Den ska vara proportionell mot försäljningssumman. Den som är skattskyldig debiterar skatt när han säljer och kan dra av den skatt han betalar när han köper. Skatten, den egentliga kostnaden, ska bara drabba den slutlige konsumenten.

Målsättningen med mervärdesskatten är att den ska vara en generell skatt på alla varor och tjänster. Bestämmelserna ska vara så konkurrensneutrala som det är möjligt.

Mervärdesskatten är också ett användbart styrinstrument. Det går att styra konsumtionen genom att höja eller sänka mervärdesskatten. Eftersom det är konsumenten som drabbas av den här skatten är det upp till honom att avgöra om han vill konsumera eller spara sin disponibla inkomst.

Även undantagen kan användas till att styra då de kan vara fördelningspolitiskt motiverade. Exempel på detta kan vara att den lägre skattesats som dagspressen har. Den kan motiveras av att man värdesätter att ha ett fritt meningsutbyte och tillgång till information och nyhetsförmedling. Skatt på konsumtion kan drabba en låginkomsttagare hårdare än en höginkomsttagare. Det beror på att en person med låg inkomst förbrukar större andel av sin disponibla inkomst på mervärdesskatten. Det kallas för regressiv effekt.

6.2 Den svenska mervärdesskatten

Den första allmänna konsumtionsskatten i Sverige tillkom 1940 under kriget för att tillfälligt stärka statsfinanserna. Tanken var redan här att det var slutkonsumenten som skulle drabbas av skatten och att man bara skulle beskatta en gång. Skatten togs då ut bara i sista ledet av konsumtionskedjan. Problemet var bara då att man som grundprincip beskattade försäljning i butik, det vill säga hur en vara tillhandahölls och vilken typ av vara det var. Det skulle då innebära att varje enskild butiksägare hade att avgöra vad köparen hade för avsikt med varan. För att då få en neutral beskattning använde man sig av schabloner.⁶⁴

Först 1960 införde man en mer bestående allmän varuskatt. Där skulle beskattning vid försäljning av varor tas ut av konsumenter, det vill säga de som inte förvärvade varan för yrkesmässig återförsäljning eller att yrkesmässigt använda varan vid produktion. Det var då upp till försäljaren att avgöra vem som var att anse som konsument eller ej.⁶⁵

1969 lön mervärdesskatten som liknar den vi har idag och som i vardagligt tal kallas moms. Det blev då möjligt att lättare dra av den inbetalade mervärdesskatten. Den senaste stora förändringen kom 1994 då man på grund av det förestående medlemskapet i EU såg till att den svenska lagstiftningen harmoniserades med den EG-rättsliga.⁶⁶ Det gjorde man

⁶⁴ Alhager s. 133ff

⁶⁵ Alhager s. 134-135

⁶⁶ Alhager s. 135-136

genom att stifta en ny lag; Mervärdesskattelagen (1994:200). Idag är mervärdesskatten en av de viktigaste inkomstkällorna för staten. Från och med 1995 är Sverige med i EU och det för med sig att vi ska vara anpassade till de regler som gäller inom EU. När det gäller mervärdesskatt är det främst det sjätte mervärdesskattedirektivet som ska gälla som riktlinjer för hur den svenska regleringen ska se ut.

6.3 Sjätte mervärdesskattedirektivet/Mervärdesskattelagen

6.3.1 Tillämpningsområde/Skattskyldighet

De grundläggande mervärdesskatteregler som gäller inom EU finns i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). För att mervärdesskatt överhuvudtaget ska kunna uttas krävs att den faller inom tillämpningsområdet i direktivets artikel 2. Mervärdesskatt ska enligt denna artikels p.1 betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av skattskyldig person i denna egenskap”. Det ska även gälla för import av varor (artikel 2 p.2). Mervärdesskatten i Sverige ska uttas ”vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet” enligt 1:1 Mervärdesskattelagen (1994:200). Skattskyldig är enligt 1:2 den som omsätter en sådan vara eller tjänst som nämns i 1:1.

Skattskyldig till mervärdesskatt inom EU är, enligt artikel 4 p.1, den som i självständig ekonomisk verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster oberoende av syfte eller resultat. Avgörande här är att det är verksamhetens karaktär som är avgörande, inte dess syfte. Definitionen av skattskyldig person enligt direktivet har en stor räckvidd. Den omfattar alla, även de som utför transaktioner som är skattebefriade. Alla personer, fysiska som juridiska, ska behandlas på samma sätt. Med formuleringen ”i denna egenskap” i artikel 2 avses att man ska skilja på en skattskyldig persons transaktioner när han agerar som skattskyldig och när han agerar som privatperson.

En skattepliktig omsättning av varor är en leverans av varor som enligt artikel 5 betyder: ”en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. Det måste även ha utgått vederlag i någon form enligt artikel 5 p.4. Skattepliktig omsättning av tjänster definieras i artikel 6 p. 1. Med tillhandahållande av tjänster avses de transaktioner som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5. Det är av betydelse att avgöra om en omsättning utgörs av en vara eller tjänst eftersom de delvis beskattas olika. Ibland kan en transaktion utgöras av både vara och tjänst. Enligt EG-domstolen ska då bedömningen göras utifrån samtliga omständigheter i fallet. Vid svårighet att göra sådan bedömning så ska man utgå från huvudsaklighetsprincipen. Exempelvis gäller förbudet i fördraget (artikel 90) mot diskriminerande beskattning endast varor.

Bedömning av vad som utgör **ekonomisk verksamhet** kan utvecklas vidare. Begreppet ekonomisk verksamhet i direktivet kan jämföras med begreppet **yrkesmässig verksamhet** i ML.

6.3.1.1 Ekonomisk verksamhet

Ekonomisk verksamhet ska bedrivas **självständigt** och **regelbundet** enligt artikel 4 p.1. Vad som menas med självständighet regleras i artikel 4 p.4 där anställda undantas. Regelbundenheten kan utläsas ur artikel 4 p.3 motsatsvis som medger att vissa verksamheter inom byggnadsbranschen som inte bedrivs regelbundet ändå ska bedömas som skattskyldiga. Ett undantag är stat och kommun som tillhandahåller tjänster inom offentlig verksamhet till sina medborgare. Det är bara i de fall som den verksamheten riskerar att konkurrera med privat verksamhet som det kan bli aktuellt med mervärdesskatteplikt.⁶⁷ Det här undantaget regleras i artikel 4 p.5 och vilka verksamheter som kan bli aktuella räknas upp i direktivets Annex D.

Artikel 4 p.2 anger vad som omfattas av ekonomisk verksamhet. Ekonomisk verksamhet ska omfatta alla tillhandahållanden av varor och tjänster som fyller ett konsumtionsbehov. Att utnyttja tillgångar oavsett materiella eller immateriella ska ses som ekonomisk verksamhet om de utnyttjas i syfte att vinna intäkter. Med utnyttjande av tillgångar avses egendomar som genererar inkomster (bortsett från rena placeringsinnehav av aktier exempelvis). Det ställs här även visst krav på att egendomen utnyttjas aktivt.⁶⁸ Ett exempel på verksamhet som inte setts som ekonomisk är det som kallas för holdingbolag⁶⁹ Man kan kräva att det finns en viss aktivitet i bolaget för att det ska anses som ekonomisk verksamhet.⁷⁰ Det räcker ibland att det planerats att vidta åtgärder för investering för att det ska utgöra ekonomisk verksamhet.⁷¹ En sådan planering kräver dock att den på något sätt bekräftas genom objektiva omständigheter.⁷² Den aktivitet som bedrivs behöver inte vara särskilt omfattande för att det ska bedömas som ekonomisk verksamhet.⁷³

Omfattningen av begreppet ekonomisk verksamhet har alltså EG-domstolen tagit ställning till vid flertalet tillfällen och den praxis som utarbetats på området är omfattande. EG-domstolen kan inte döma i det enskilda fallet utan den kan bara ange vad som typiskt sett kan utgöra ekonomisk verksamhet utifrån de omständigheter som är aktuella. Det är sedan den nationella domstolen som får avgöra med ledning av vad EG-domstolen anser vara typiskt vid ekonomisk verksamhet.⁷⁴ Att en verksamhet för att bedömas som ekonomisk inte behöver uppfylla kriterier på något vinstsyfte eller resultat innebär inte att en förlustverksamhet inte ska anses som ekonomisk och inte heller att den har ett välgörande syfte.⁷⁵ I ett fall har domstolen bedömt att en verksamhet som består av att tillhandahålla tjänster utan ersättning ska ses som en icke ekonomisk verksamhet.⁷⁶

⁶⁷ Terra s. 240

⁶⁸ Ståhl s. 172

⁶⁹ Med holdingbolag menas ett bolag där ingen egentlig verksamhet sker utan det är bara innehavare av aktier.

⁷⁰ C-60/90 Polysar (tydlig indikation på att begreppet ekonomisk verksamhet är mer omfattande än yrkesmässig verksamhet)

⁷¹ C-268/83 Rompelman (redan beslut att investera i egendom som kan tänkas ge framtida inkomst är ekonomisk verksamhet)

⁷² Terra s. 239

⁷³ C-230/94 Renate Enkler (även blygsam aktivitet räcker för ekonomisk verksamhet)

⁷⁴ Ståhl s. 172

⁷⁵ Farmer s. 109

⁷⁶ C-89/81 Hong Kong Trade Development Council

6.3.1.2 Yrkesmässig verksamhet

För att vara skattskyldig till mervärdesskatt i Sverige så krävs att man omsätter varor eller tjänster inom landet. Dessutom krävs att varorna eller tjänsterna är mervärdesskattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet enligt ML 1:1 p.1. Mervärdesskattepliktig är de varor och tjänster som inte är undantagna i ML:s tredje kapitel.

Enligt ML 4:1 p.1 är det fråga om yrkesmässig verksamhet om den utgör näringsverksamhet enligt den definition som finns i IL⁷⁷ 13:1, eller enligt p.2, om den bedrivs i former som är jämförliga och omsättningen i verksamheten överstiger 30 000 kr under beskattningsåret.

Därför ska vissa verksamheter som inte faller under p.1 också anses som näringsverksamhet om de konkurrerar med verksamheter som anses som yrkesmässiga. Med näringsverksamhet avses enligt IL 13:1 1st ”förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. Vid bedömning av om en verksamhet är näringsverksamhet ska man se på de så kallade rörelsekriterierna, att avgöra självständigheten, se på dess varaktighet, omfattning och om den har ett vinstsyfte. Det är en viktig skillnad mellan MD och ML. I MD finns inga krav på vinstsyfte. En annan skillnad är att ovanstående regler gör att nystartade verksamheter enligt svensk rätt blir skattskyldiga vid en senare tidpunkt än vad som är fallet med direktivets regler.

För att en verksamhet ska anses som självständig har det betydelse om näringsidkaren har flera arbetsgivare, bundenhet till viss arbetsgivare och hur fritt han disponerar över sina lokaler, verktyg och tid. Kriteriet självständighet används också för att avgränsa näringsverksamheten från inkomstslaget tjänst.

Kravet på varaktighet leder till att vissa verksamheter som är tillfälliga eller bara varar kort period inte är att anse som näringsverksamhet under förutsättning att den inte är av alltför stor omfattning. Tvärtom så kan en verksamhet av liten omfattning ses som näringsverksamhet om den varar under en längre period.⁷⁸

En näringsidkare som bedriver en verksamhet i syfte att den ska ge honom ekonomisk vinning har uppfyllt kriteriet vinstsyfte. Bedömning av vinstsyfte avgörs genom att se till verksamhetens art, omfattning, tillgångar, lokaler, marknadsföring och näringsidkarens behov av försörjning. Det innebär även att den enskilda verksamheten inte behöver gå med vinst utan huvudsaken är att den verksamheten typiskt sett går med vinst. Vidare har det i SOU 2002:74 konstaterats att andra egenskaper som kan peka på vinstsyfte är om verksamhetens intäkter överstiger kostnaderna och vilka möjligheter som finns att skaffa obeskattade reserver. Även om något konkret vinstsyfte inte kan urskiljas så kan det räcka att verksamheten bedrivs kommersiellt, det vill säga att den ska tillhandahålla varor och tjänster till en inte alltför begränsad marknad eller vara riktad mot allmänheten. Ett annat kriterie kan vara att verksamheten typiskt sett bedrivs kommersiellt.⁷⁹

Just vinstsyftet kan utgöra en avgränsning till hobbyverksamhet. Hobbyverksamhet kan ju uppfylla kriterierna både när det gäller självständighet och varaktighet.⁸⁰ I en del fall kan hobbyverksamhet komma att ses som ekonomisk verksamhet enligt direktivets regler och

⁷⁷ Inkomstskattelagen (1999:1229)

⁷⁸ SOU 2002:74 s. 81

⁷⁹ SOU 2002:74 s. 83-84

⁸⁰ SOU 2002:74 s.83-84

skulle då kunna bli beskattad. För att en hobbyverksamhet ska anses ha vinstsyfte enligt svenska regler (praxis) så måste vinstsyftet vara starkt markerat.

6.3.2 Allmänt om undantagen

Det finns undantag från skattskyldigheten i både Mervärdersskattedirektivet och i den svenska Mervärdesskattelagen. Innan undantagen i sjätte direktivet tillkom fanns det enligt artikel 10 p.3 i andra direktivet en större frihet för medlemsstaterna att utforma sina egna undantag utifrån vad varje medlemsstat ansåg vara passande. Eftersom gemenskapen delvis finansieras utifrån medlemsstaternas mervärdesskatt var det viktigt att få en så enhetlig skattebas som möjligt. Därför infördes undantag i det sjätte direktivet som skulle gälla inom gemenskapen. Man utgick ifrån de undantag som då redan fanns i de olika medlemsstaterna och ville dessutom att undantagen inte skulle bli alltför många.⁸¹ Undantag kan skapa oönskade kumulativa effekter vilket är en onödig fördyring som ska undvikas.⁸² EG-domstolen har därför uttalat att dess undantag måste tolkas restriktivt.

De undantag som finns i mervärdesskattedirektivets artikel 13 A tar sikte på aktiviteter som vidtas i allmänhetens intresse inom ett land. Exempel på sådana aktiviteter är tjänster och varor som tillhandahålls av offentligt postväsende(a), sjukvård och sjukhusvård(b), undervisning och utbildning(i,j), olika typer av social omsorg(g,h) och tjänster som tillhandahålls av fristående grupper(f). Undantagen i 13 B gäller exempelvis försäkringstjänster. A-delen är obligatorisk för medlemsstaterna att implementera i sina nationella lagstiftningar. För undantagen i Sverige gäller enligt ML 3:1 att omsättning av varor är skattepliktig så länge de varor och tjänster som omsätts inte är undantagna. Undantagen finns uppräknade i ML:s tredje kapitel. Liksom undantagen i direktivet är tjänster som är av allmänt intresse undantagna även i den svenska lagstiftningen som till exempel sjukvård, utbildning och social omsorg undantagna. Anledningen till det är att de redan är starkt subventionerade av staten. Det skulle i så fall innebära att om mervärdesskatt uttogs behövde subventionerna bli större om man ville bibehålla nuvarande kostnader för enskilda.⁸³ Med social omsorg avses barnomsorg, äldreomsorg samt stöd och service till funktionshindrade. Ett annat undantag i 8§ gäller tjänster som utgör utbildning. De utbildningar som berörs är de som anordnas av en av det allmänna erkänd utbildningssamordnare och utbildningar som berättigar till studiestöd; grundskola, gymnasium och högskoleutbildningar. Även friskolor kan omfattas av undantaget.⁸⁴ Annan utbildningsverksamhet beskattas med 25 %.

På fastighetsområdet finns ett annat viktigt undantag. Försäljning av fastigheter beläggs inte med mervärdesskatt enligt ML 3:2. Däremot så är om- och tillbyggnader samt nyproduktion mervärdesskattepliktiga. Uthyrning av fastigheter är också undantaget från mervärdesskatt. Det beror på att det skulle bli en onödig fördyring av boendekostnaderna. De som betalar hyra får ändå vara med och betala hyresvärdens ingående moms eftersom mervärdesskatt utgår på de ovan nämnda om-, till-, och nybyggnationerna och även andra tjänster som exempelvis vatten och avloppskostnader. I de fall en hyresgäst är skattskyldig

⁸¹ Farmer s. 170

⁸² Med kumulativa effekter menas att om något led i produktionskedjan inte är mervärdesskatteskyldig och saknar avdragsrätt så behöver han höja priset på varan för att täcka den ingående skatt som han erlagt. Det innebär att den summa som slutkonsumenten får betala blir högre än om varje led haft avdragsrätt.

⁸³ Melz s. 33

⁸⁴ RSV Handledning till mervärdesskatten s. 624

så kan hyresvärden frivilligt anmäla sig till skattemyndigheten som skattskyldig. Det gäller även om hyresvärden är en ideell förening som inte behöver betala moms

Bland direktivens undantag finns uttryckligen på flera ställen instruktioner om att undantagen inte får vålla osunda konkurrensförhållanden eller vinstintresse. I artikel 13 A (l) till exempel undantas ”tjänster och varor med nära anknytning därtill som en organisation som utan vinstintresse verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte tillhandahåller i sina medlemmars intresse i utbyte mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organisationens stadgar, om undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen”. Ett annat intressant undantag hittar man i artikel 13 A (o) som lyder: ”tillhandahållande av tjänster och varor av organisationer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt enligt b, g, h, j, l, m, och n ovan, i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv, om undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen”. Exempel på vad som omfattas av den här artikeln är basarer och annan försäljning av varor som skänkts till föreningen. Enligt SOU 2002:74 så ska begreppet penninginsamlingsevenemang endast avse tillfälliga arrangemang.⁸⁵ Det gör att försäljning som sker i butik inte kan undantas eftersom sådan verksamhet typiskt sett konkurrerar med ”vanliga” kommersiella företag.

Ett av de villkor som kan ställas för att undantagen ska gälla enligt artikel 13 A 2b är att verksamheten inte ska konkurrera med mervärdesskattepliktiga kommersiella företag. Ett annat villkor är att undantaget är väsentligt för den verksamhet som bedrivs. I 13 A 2a finns det även andra villkor som medlemsstaterna kan ställa, de är alltså frivilliga. Bland de svenska undantagen finns inget liknande uttryckt, det vill säga att det är viktigt att ta hänsyn till eventuell snedvriden konkurrens. Lotterier och liknande spel är också undantagna från beskattning i både ML 3:23 p.5 och i direktivets artikel 13 B 6 (f). Det är då inte insatsen som beskattas men ersättning för förmedling är mervärdesskatteskyldigt. Bingolotter är också undantaget eftersom föreningen endast förmedlar för en arrangörs räkning.⁸⁶ Andra områden som undantas från mervärdesskatt är kultur i ML 3:11 och idrott i ML 3:11a. I direktivet finns undantaget för idrotten i artikel 13 A(m).

6.3.3 Undantagen på idrottsområdet

I direktivets artikel 28 p.3b ges tillåtelse för medlemsstaterna till undantag för verksamheter som räknas upp i bilaga F i direktivet vilket bland annat innebär att tillträde till sportevenemang inte behöver mervärdesbeskattas. Undantag från mervärdesskatt för idrotten finns i den svenska lagstiftningen i ML 3:11a.

På idrottsområdet omfattas där tjänster som innebär att någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva sådan verksamhet. Dessutom undantas ”omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten”. Det förutsätter att den som tillhandahåller detta är stat, kommun eller ideell förening som inte bedriver yrkesmässig verksamhet, det vill säga de som omfattas av skattebefrielse enligt ML 4:8.⁸⁸ Även kortvarig uthyrning av lokaler för idrottsutövning faller under denna

⁸⁵ SOU 2002:74 s 216

⁸⁶ SOU 2002:74 s.251

⁸⁷ Se även kap. 5.3

⁸⁸ Vilka som omfattas av ML 4:8 –se kapitel 7

paragraf liksom uthyrning av redskap som används i idrottsliga sammanhang. Tidigare var all idrottslig verksamhet befriad från mervärdesskatt men efter anpassningen till direktivet har vissa subjekt blivit mervärdesskatteskyldiga om de har vinstsyfte. Enligt direktivet så är grundregeln att idrottslig verksamhet är beskattningsbar om den är vinstgivande.

Definition av idrottslig verksamhet kan man hitta i praxis. Skatterättsnämnden har lämnat förhandsbesked i flera ärenden som har gällt att avgöra om en verksamhet är idrottslig. Med idrottsligt evenemang avses till exempel fotbollsmatcher eller simtävlingar. Den idrottsliga verksamheten är svårare precisera. Om en verksamhet är ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund så presumeras det att det fråga om idrott.⁸⁹ Enligt riksidrottsförbundet är det idrott om det är fysisk aktivitet som ska leda till bättre prestationer, träning, lek, tävling och uppvisning. Det ska leda till bättre hälsa och det ska vara roligt.⁹⁰ Även anslutning till andra organisationer kan förutsätta att den verksamhet som bedrivs är idrottslig. Exempelvis Svenska Travsportens Centralförbund och Svenska galoppförbundet. I övriga fall görs en individuell bedömning. Olika former av kampsporter och thai Chi ska anses som idrott och det ska också styrketräning, jazzdans, aerobics och work-out. Trots det så har ett förhandsbesked visat att rytmik och dansträning för barn inte ur mervärdesskattanhänseende är att anse som idrott.⁹¹ Motiveringen till det var att syftet är att deltagarna ska bedriva sport eller idrott och att enbart fysisk aktivitet i en verksamhet inte ska betyda att det är fråga om idrott. Verksamheten syftade till att utveckla barns förmåga i rytmik och dans. Som idrott kan heller inte anses sådan verksamhet som främst syftar till att enbart öka deltagarnas mentala välbefinnande även om utövandet är fysiskt krävande. Annat som inte faller under ML 3:11a är anlåtande av underentreprenör eller ersättningar till idrottsutövare som till exempel prispengar. Idrottsutbildning är också en idrottslig verksamhet, dock inte all sådan utbildning. Utbildningen ska då främst bestå av en praktisk del. Exempel på utbildningar som anses som idrottstjänster är rid- sim- och fotbollsskolor. ML 3:11a omfattar även omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. De tjänster som avses är till exempel uthyrning av utrustning som utgör en service till utövarna.⁹²

Artikel 13 A (1) undantar tjänster och varor med nära anknytning som organisation utan vinstintresse tillhandahåller mot medlemsavgift. Det undantaget gäller om medlemsavgiften inte berättigar till någon motprestation. Vid bedömning av om en organisation är utan vinstintresse har EG-domstolen uttalat att det är själva organisationen som då ska beaktas. Organisationens totala verksamhet ska bedömas, både den som faller inom (m) och de som faller utanför. Även om organisationen strävar mot ett överskott så kan den bedömas vara utan vinstintresse. Det som avgör är vilket ändamål som det går till. Den ska inte ha som ändamål att generera vinst till medlemmar.⁹³ På idrottsområdet (m) finns undantag för tjänster som riktar sig mot organisationer som utan vinstintresse tillhandahåller dessa. Även där gör man samma bedömning av vinstsyftet som i artikel 13 A (1).

⁸⁹ RSV Handledning till mervärdesskatten s. 632

⁹⁰ RF hemsida, Riksidrottsförbundets stadgar kap.1

⁹¹ SRN förhandsbesked 2001-10-09

⁹² RSV Handledning för mervärdesskatten s.631ff

⁹³ C-174/00 Kennemer Golf & Country Club

6.3.4 Rätt till avdrag

Den avdragsrätt som direktivet ger rätt till sammanfaller med skattskyldigheten enligt artikel 17 p.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Bedriver någon en mervärdesskattepliktig verksamhet har han också rätt till avdrag för kostnader i verksamheten. Avdrag är ej tillåtet för varor eller tjänster hänförliga till undantagen i artikel 13.⁹⁴ Om både skattepliktig och ej skattepliktig verksamhet bedrivs så kan avdrag bara göras för den del som är hänförlig till den skattepliktiga.⁹⁵

Den som är skattskyldig till mervärdesskatt enligt ML får också göra avdrag för ingående skatt enligt ML 8:3. All ingående skatt är inte avdragsgill Enligt 8:9 så kan avdrag för ingående skatt ej göras om den har samband med stadigvarande bostad då kostnaden inte härrör till tjänst på fastighetsområdet i ML 2:7-8. Ingående skatt kan heller inte staten dra av enligt 7:8. Vid verksamhet som är blandad, det vill säga både skattskyldig och ej skattskyldig kan avdrag bara göras till den del som hänförs till den skattskyldiga verksamheten. I de fall svårigheten med uppdelning av avdrag uppstår, ska bedömningen enligt ML 8:13 göras: ”efter skälig grund”.

6.3.5 Skattesatser

Enligt sjätte mervärdesskattedirektivet så har en grundskattesats på minst 15 % fastställts men det är godkänt med en skattesats på lägst 5 % på vissa varor. Det finns ingen fastställd maxgräns men en underförstådd regel är att en skattesats inte ska vara mer än 10 % - enheter högre än den lägsta grundskattesatsen.⁹⁶ Medlemsländerna får ha som mest tre olika skattesatser varav två av dessa får ligga under 15 %. Den högre skattesatsen ska tillämpas på huvuddelen av varor. Lägre skattesatser får tas ut på vissa specifika varor. På grund av olika övergångsbestämmelser i medlemsstaterna är inte området med skattesatser särskilt väl harmoniserat ännu.

I Sverige finns det tre olika skattesatser enligt ML 7:1. Den allmänna skattesatsen ligger på 25 % och tas ut på all mervärdesskattepliktig omsättning. Skattesatsen på 12 % tas ut på:

- hotell och campingverksamhet
- transport i skidliftar
- försäljning av konstverk av konstnären själv och även vid import av konstverk och antikviteter

Livsmedel beläggs med 12 % moms. Med livsmedel avses allt som kan tuggas, sugas eller sväljas förutom alkohol, snus och vatten från reningsverk. Den lägsta skattesatsen ligger på 6% och ska läggas på bland annat:

- böcker och tidningar
- biblioteks och museiverksamhet
- biograf-, cirkus-, teater- och balettföreställningar

Tjänster inom idrottsområdet som inte omfattas av skattebefrielse enligt ML 3:11a ska mervärdesbeskattas med 6%.

⁹⁴ Terra s. 271

⁹⁵ MD artikel 17 p.5

⁹⁶ Ståhl s. 189

7. Undantaget för ideella föreningar

7.1 Bakgrund till ML 4:8

1987 tillkom det undantag från mervärdesskatten som idag finns i ML 4:8 gällande ideella föreningar.⁹⁷ Man ville harmonisera reglerna för mervärdesskatt till reglerna för inkomstskatt. Det skulle även underlätta det administrativa arbetet för föreningarna om de slapp redovisa mervärdesskatt. Propositionen 1986/87:44 visade att stor del av de inkomster som ideella föreningar hade redan var mervärdesskattebefriade. Det berodde på att den verksamhet de tillkom från inte uppfyllde kravet på yrkesmässighet. De föreningar som var registrerade för mervärdesskatt var såna som utförde verksamhet av kommersiell natur som exempel: servering, varuförsäljning och reklamtjänster. En stor del av dessa var idrottsföreningar.⁹⁸ I propositionen blev slutsatsen att den här skattebefrielsen inte i någon större utsträckning skulle påverka vare sig skatteinkomsterna eller konkurrenssituationen.⁹⁹

7.2 Tillämpning av undantaget

Som redan konstaterats i 5.4 är utgångspunkten att ideella föreningar är skattskyldiga för sina inkomster. Det gäller även för mervärdesskatten. Omsätter de skattepliktiga varor och tjänster i yrkesmässig verksamhet i enlighet med ML 1:1 så är de skattskyldiga till mervärdesskatt. De ska då uppfylla samma krav på yrkesmässighet som andra näringsidkare. Det vill säga att de enligt IL 13:1 p1 ska uppfylla kriterierna självständighet, varaktighet, omfattning och vinstsyfte.

Emellertid finns det i ML 4:8 ett generellt undantag som ger vissa allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund skattebefrielse. Regeln redogör för vilka subjekt som inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet: ”som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sån inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kapitlets 14 § samma lag”. De ska uppfylla samma krav på verksamheten när det gäller befrielse från mervärdesskatt som vid övrig skattebefrielse. De ska då enligt IL 7:7 uppfylla de ställda kraven på ändamål, verksamhet, fullföljd och öppenhet.¹⁰⁰

När det gäller vad som är yrkesmässig verksamhet eller inte i ideella föreningar har man gjort bedömningar i ett flertal olika domar och förhandsbesked. Några exempel på verksamheter som i praxis ansetts som yrkesmässig:

- en verksamhet där gåvor genom försäljning omvandlades till pengar. Försäljningen skedde genom anordnande av loppmarknader och pengarna skulle sedan gå till u-land.¹⁰¹
- en idrottsförenings verksamhet som bestod av att vid två årliga tillfällen tillhandahålla marknadsplatser med vidhängande marknadsstånd. Det ingick även att sköta renhållningen.

⁹⁷ Prop.1986/87:44

⁹⁸ Prop.1986/87:44

⁹⁹ Prop.1986/87:44

¹⁰⁰ Se kap. 5.3

¹⁰¹ RÅ 1981 Aa 156

Den verksamhet som rörde renhållning ansågs som yrkesmässig och därmed skattepliktig.¹⁰²

-en idrottsförening som i lokaler i servicehus för pensionärer bedrev café- och kioskverksamhet. Även annan av föreningens verksamhet bedrevs i lokalerna. Verksamheten bedrevs dagligen av både anställd och ideell personal. Den ansågs ej ha naturlig anknytning till föreningens ändamål.¹⁰³

Exempel där verksamhet bedömts som icke yrkesmässig:

-en idrottsförening som bedrev verksamhet genom att tillhandahålla reparationer av transportmedel. Dessa transportmedel användes i den idrottsliga verksamheten och riktade sig främst till medlemmar och hade naturlig anknytning till föreningens ändamål. Att en liten del av verksamheten riktade sig mot allmänheten medförde inte att verksamheten ansågs yrkesmässig vid en huvudsaklighetsbedömning.¹⁰⁴

-en förening som bedrev verksamhet genom secondhand försäljning där syftet var att hjälpa behövande genom att engagera dem i verksamheten. Vinst i verksamheten skulle användas tillbaka i verksamheten.¹⁰⁵

-en förening med humanitärt ändamål bedrev legotillverkning med syfte att ge vissa flyktingar och invandrare arbetsträning och terapi. Företagen för vilka tillverkningen skedde stod för verktyg och material. Den vinst som förvärvades skulle användas i verksamheten.¹⁰⁶

En del av de subjekt som är skattebefriade enligt ML 4:8 kan även vara skattebefriade genom något av undantagen i ML:s tredje kapitel. Ett exempel kan vara en allmännyttig ideell förening inom idrottsområdet som även omfattas av ML 3:11a. Den som har blivit mervärdesskattebefriad kan inte betala mervärdesskatt även om de skulle vilja göra det. Det motiveras i förarbetena med att det skulle bli praktiskt och administrativt komplicerat med frivillig mervärdesskatteskyldighet.¹⁰⁷

Skattebefrielsen innebär att mervärdesskatt inte *behöver* läggas på försäljningspriset eller redovisas. Nackdelen med skattebefrielsen består i att föreningen inte har möjlighet till avdrag för den ingående skatt som de betalt vid inköp av varor. Den ingående skatten kan därför ingå i de priser som föreningen tar ut vid försäljningar för att täcka den kostnaden.

¹⁰² RÅ 1986 not. 152

¹⁰³ SRN förhandsbesked 1989-06-16

¹⁰⁴ SRN förhandsbesked 1997-11-27

¹⁰⁵ SRN förhandsbesked 1988-05-08

¹⁰⁶ SRN förhandsbesked 1998-11-18

¹⁰⁷ Prop. 1986/87:44 s.11

8. ML:s förenlighet med EG-rätten

8.1 Svensk lag och skyldigheter enligt EG

Den grundläggande tanken bakom harmoniseringen av mervärdesskatten inom EU har varit att undanröja handelshinder och för att förverkliga idén om en inre marknad. De utfärdade mervärdesskattedirektiven ska se till att samma regler tillämpas på samma sätt inom hela EU. Det ställer dock krav på att medlemsländerna har införlivat direktiven på så sätt att nationell lag överensstämmer med direktiven och deras syfte. De ska alltså hålla sig inom de ramar som direktivet utgör. Enligt anslutningsfördraget som Sverige har med EU kan vissa undantag godtas. Ett av dessa är att mindre företag med en omsättning på högst 90 000 kr (10 000 ecu) får befrias från mervärdesskatt.¹⁰⁸

Redan när mervärdesskatten infördes i Sverige 1968 så inspirerades den av de EG-rättsliga mervärdesskatte regler som då fanns. När så Sverige stod inför ett medlemskap fick vi en ny mervärdesskattelag 1994 som skulle närma sig direktivet ytterligare.

Den svenska regleringen stämmer numera nästan helt överens med EG-rätten men det finns vissa viktiga skillnader. En skillnad är att det i direktivet används begrepp som saknar motsvarighet i den svenska lagen. Den svenska mervärdesskattelagstiftningens undantag i 4:8 är ett exempel på regel som inte har någon motsvarighet i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Dessutom finns det i den svenska mervärdesskattelagen kopplingar till andra lagar som exempelvis Inkomstskattelagen (1999:1229) och Bokföringslagen (1999:1078). Eftersom myndigheter och domstolar är skyldiga att göra EG-konforma tolkningar kan det innebära svårigheter när det förekommer såna oklarheter. Bland annat har pekats på en bristande förutsebarhet i skattekonsekvenser. De här skillnaderna har utretts i betänkandet ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv” SOU 2002:74. Där ansågs att dessa skillnader leder till olika beskattningsresultat. Det svenska undantaget ger ett mera vidsträckt område för mervärdesskattefrihet än vad direktivet gör.¹⁰⁹ Den svenska mervärdesskattens överensstämmelse med direktivet har granskats i två olika utredningar: SOU 1994:88 och SOU 2002:74. I de här två statliga utredningarna har man kommit fram till att bestämmelsen i ML 4:8 bör upphävas för att stämma överens med direktivet. Även i SOU 1995:63 föreslås ett borttagande av ML 4:8.¹¹⁰

Vid ett tillfälle hittills har Sverige drabbats av en sanktion på grund av att man inte implementerat ett direktiv fullt ut när det är fråga om mervärdesskatt. Lindöpark Golf AB väckte skadeståndstalan gentemot svenska staten för att de inte införlivat sjätte mervärdesskattedirektivet på ett korrekt sätt.¹¹¹

¹⁰⁸ SFS 1994:1501 s. 5792

¹⁰⁹ SOU 2002:74 s. 258

¹¹⁰ SOU 1995:63 ”Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar”

¹¹¹ C-150/99 Lindöpark Golf AB. Lindöpark bedrev en verksamhet som innan en lagändring 1997 varit mervärdesskattebefriad och därför inte haft avdragsmöjligheter för ingående skatt. De ansåg därför att deras rättigheter åsidosatts åren innan lagändringen och väckte talan mot svenska staten. EG-domstolen ansåg att artiklarna 13 A1 (m) och 13B (b) utgör hinder mot sådana undantag. Domstolen uttalade även att vissa aktuella artiklar, bland andra art.13, var så klara och precisa och ovillkorliga att de har direkt effekt. Det här var en sån klar överträdelse av gemenskaprätten att den grundar skadeståndsskyldighet.

8.2 SOU 1994:88

Det första utredningen som ifrågasätter om bestämmelsen i ML 4:8 är förenlig med det sjätte mervärdesskattedirektivet är SOU 1994:88 "Mervärdesskatten och EG". Inför Sveriges medlemskap i EU tillsattes en utredning för att se om och vilka justeringar som behövdes i den svenska mervärdeslagstiftningen för att den skulle harmonisera med direktivet. Uppdraget var att det förslag som skulle arbetas fram var begränsat till det som behövdes för att uppfylla de krav som är obligatoriska för medlemsländer.

Det förslag som utredningen presenterade var att man kommit fram till att ML 4:8 och den särbehandling som vissa ideella föreningar åtnjuter bör slopas. Man påpekar att det i direktivets undantag utgår från verksamheten som bedrivs, inte vem som bedriver verksamhet. De svenska bestämmelserna ger fler subjekt skattebefrielse än vad direktivets regler gör. Avvikelse från direktivet innebär en avvikelse från den enhetliga skattebas som direktivet syftar mot.

Man föreslår även att det ska finnas ett undantag i ML 3:11a som gäller befrielse från mervärdesskatt på avgifter som betalas som inträde till idrottsliga evenemang och för att utöva idrottslig verksamhet. Krav på att den som tillhandahåller det här ska vara ett icke vinstdrivande subjekt. Eftersom en stor del av de organisationer som arrangerar såna idrottsliga evenemang där det förekommer inträdesavgifter är allmännyttiga ideella föreningar omfattas de idag av ML 4:8. Avsikten med den nya paragrafen är att samma subjekt som tidigare varit skattebefriade enligt SIL 7 § 5 ska omfattas.

Förslaget innehåller likaså en ide om en ny bestämmelse ska införas i ML:s tredje kapitel. Den ska harmonisera bättre med direktivets regler. Den ska omfatta bland annat det som i direktivet kallas "fund raising events" och inkomster hos ideell förening som faller under skattebefrielse enligt SIL 7 § 5 mom. En sådan bestämmelse i kombination med den föreslagna 3:11a borde täcka in de berörda undantagen i MD 13 A1(f, k, l och o). Utredningen anser vidare att Sverige bör utnyttja den möjlighet som finns enligt direktivet att undanta mindre verksamheter. Dessa undantag får ha en omsättning på maximalt 90 000kr. När det gäller de här föreslagna ändringarna för ideella föreningar så har inte utredningen kunnat beräkna några statsfinansiella effekter.

8.3 SOU 2002:74

Utredningens uppdrag har varit att se över reglerna om skattskyldighet för mervärdesskatt. Trots att mervärdesskatten till största delen redan är harmoniserad finns fortfarande vissa skillnader i struktur och begrepp som gör att en ytterligare harmonisering är nödvändig. Utredningens arbete har varit att granska de skillnader som finns och analysera vilka effekter de kan ha. När det gäller den särbehandling som vissa ideella föreningar åtnjuter så har utredningen att undersöka om de kan ha en snedviden effekt på konkurrensen.¹¹² Det har de bland annat gjort genom att ställa samman en enkät som skickats till ideella föreningar runt om i landet och genom att bilda en referensgrupp bestående av representanter för 14 centrala organisationer.

Utredningen ska lämna förslag på de åtgärder som de anser nödvändiga för att ML ska stämma bättre överens med direktivet och bli lättare att tillämpa. De förslag som till slut lagts fram liknar de som framfördes i SOU 1994:88. Bland annat ska de begrepp som används vid bestämmande av vem som är skattesubjekt bättre harmonisera med de i

¹¹² Se kapitel 8.6

direktivet. Det undantag som i finns i ML 4:8 bör slopas. Istället ska de undantag som finns i ML:s tredje kapitel utökas för att bättre harmonisera med direktivet och utnyttja det utrymme som direktivet ger för undantag. Även nya undantag kan behöva införas. Förslag även om att små företag ska kunna slippa mervärdesskattskyldighet om de har en årlig omsättning som understiger 90 000 kr och det ska även kunna gälla de ideella föreningarna. Det ska då vara möjligt för skattesubjekten att välja om de vill omfattas av skattebefrielsen eller ej.

När det gäller de konsekvenser som de framförda förslagen skulle innebära är det svårt att med säkerhet beräkna vilka effekter de skulle få för statsfinanserna. Utredningen menar att det sannolikt skulle föra med sig ökade intäkter för staten. En ändring av skattskyldighetsbegreppet kan ge ökade kostnader genom att företag på ett tidigare stadium skulle bli skattskyldiga och därmed även ha rätt till avdrag men att avdragsrätten samtidigt begränsas genom att man antar den transaktionsinriktning som direktivet har. Slopandet av ML 4:8 skulle medföra att fler subjekt kommer att bedömas som mervärdesskattskyldiga. Det skulle ge en ökad inkomst till staten. Samtidigt råder stor osäkerhet när det gäller storleken på den omsättning som ideella föreningar har vilket gör att effekten egentligen är svårbedömd.

En mervärdesskattebefrielse för företag med omsättning under 90 000 kr är också beroende på olika faktorer. Utredningen ger exempel på vad som skulle bli utfallet om man utgår från de företag som år 2000 hade omsättning under 90 000kr. Då betalade staten ut 500 miljoner kr till dem för utgående skatt. Om dessa företag valt att bli skattebefriade hade staten minskat utgifter med 500 miljoner kr. De ger även exempel på vad resultatet skulle bli om man antar att de företag som har hög ingående skatt inte kommer att begära skattebefrielse. Om de företag som oftast har högre utgående skatt än ingående skulle utnyttja detta så skulle det betyda ett skattebortfall på 85 miljoner kr för staten.

8.4 Beskattningsbar person

Den EG-rättsliga definitionen på vem som är skattskyldig stämmer inte överens med den svenska. I den ovan nämnda utredningen har man tittat närmare på de begrepp som används i direktivet och den svenska lagen. Det kan bli besvärligt att avgöra vem som är skattesubjekt. Det är viktigt att det blir tydligare vem som ska anses vara skattesubjekt enligt den svenska lagstiftningen som idag är krånglig. Att jämföra begreppen i den svenska lagen med dem i direktivet kan vara besvärligt då de utvecklats och avgränsats till stor del genom praxis. För att undvika problem vid tolkning och tillämpning så anser utredningen att man vid bestämmandet av vem som är ”skattskyldig person”¹¹³ kan använda begreppet ”beskattningsbar person”. Begreppet beskattningsbar person är enligt direktivet mer omfattande än den svenska (närmaste) motsvarigheten ”yrkesmässig verksamhet”. Beskattningsbar person enligt direktivet utsträcker sig till att gälla alla som utför viss transaktion. Det svenska begreppet ”yrkesmässig verksamhet” innebär att det är en viss verksamhet som avgör, inte vilken typ av transaktion. Vid jämförelser mellan kriterierna i artikel 4 för ekonomisk aktivitet och i ML 4:1 yrkesmässig verksamhet kan märkas vissa skillnader som kan få konsekvenser när det gäller bedömning av vem som är skattesubjekt. De kriterier som går att jämföra är vinstsyfte, varaktighet omfattning och

¹¹³ Uttrycket ”taxable person” används i den engelska versionen av sjätte mervärdesskattedirektivet.

självständighet. Ribban för var gränsen till varaktighet ligger är högre i ML. Omfattningen av en verksamhet kan vara ett kriterium i ML som saknar motsvarighet i direktivet.

Kravet på självständighet finns i båda regelverken men direktivets regler medför att fler aktiviteter anses som självständigt utförda än vad den svenska gör. Den skillnaden anses dock inte vara sån att den medför några hinder för en EG-konform tolkning. Vinstsyftet kan utgöra vissa problem. Hobbyverksamhet är ett område som kan ge problem då direktivet inte tar hänsyn till syfte och resultat på samma sätt som den svenska ML. Hobbyverksamhet kan därför i större utsträckning ses som ekonomisk aktivitet än som yrkesmässig verksamhet eftersom det för yrkesmässig verksamhet krävs ett tydligt vinstsyfte. Ideella verksamheter kan även de falla under yrkesmässig verksamhet trots avsaknad av vinstsyfte. Det gäller i de fall de anses uppfylla bestämmelsen i ML 4:1 p.2.

Verksamheter som är nystartade kan också hamna i liknande situation (fast tvärtom) då de faller under ML 4:1 p.2 och då borde betraktas som yrkesmässig. Detta har enligt utredningen aldrig hänt på grund av kravet att omsättningen ska överstiga 30 000 kr. Innebörden av det här blir att den svenska lagen betraktar sån verksamhet som skattepliktig vid en senare tidpunkt än vad direktivet gör. Eftersom rätten till avdrag hänger ihop med skattepliktigheten så får detta effekter då skattesubjektet enligt svensk rätt blir tvungen att ansöka om att få dra av den ingående skatten enligt ML 10:9, medan det enligt direktivet för samma skattesubjekt räcker att ha för avsikt att utföra skattepliktiga transaktioner.¹¹⁴

Utredningens förslag är att begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet”. Det nya begreppet ska ha en större räckvidd än vad som tidigare var fallet. Det innebär att anknytningen till Inkomstskattelagens 13:e kapitel försvinner och därmed även anknytningen till näringsverksamhet och de så kallade rörelsekriterierna. De som kan komma att beröras av en ändring är exempelvis; ideell verksamhet, annan verksamhet utan vinstsyfte, hobbyverksamhet och företag under uppbyggnadsskede.

8.5 Undantaget för allmännyttiga ideella föreningar

Det undantag som finns i direktivets artikel 13 A 1 gäller vissa utvalda aktiviteter. Det är själva transaktionen som undantas, inte den eller de som utför den. Dessa undantag rör istället så kallade behjärtansvärda ändamål som sker i allmänhetens intresse som exempelvis sjukvård, utbildning, socialt bistånd och tillhandahållande från olika organisationer utan vinstintresse. Det svenska undantaget i ML 4:8 är subjektinriktad och siktar in sig på allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Den tar inte sikte på någon särskild typ av varor eller tjänster utan gäller för dessa subjekt om de uppfyller de kriterier som ställs upp i IL 7:7.¹¹⁵ Den här regeln ger fler subjekt mervärdesskattebefrielse än vad undantagen i direktivets artikel 13 gör. I de undantag som inte direkt gäller offentlig verksamhet talas det upprepade gånger om att ett undantag är inte tillämpligt om det ”kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen”.

I den ovan nämnda utredningen görs jämförelser mellan EG-rättens undantag och Mervärdesskattelagens undantag i 4:8 i den mån de är jämförbara. Direktivets undantag riktar sig inte direkt till ideella föreningar men de aktiviteter som undantas är sådana att de

¹¹⁴ SOU 2002:74 s. 85-87

¹¹⁵ Se kap. 5.3

ofta faller under ML 4:8. De undantag som utredningen valt att försöka jämföra med den svenska lagen är de som kan beröra samma aktiviteter som allmännyttiga ideella föreningar utför. Vid en sån granskning anser utredningen att ML går vidare än direktivet. Man jämför där till exempel direktivets artikel 13 A 1 (l) som gäller tillhandahållande från organisationer utan vinstintresse. Det gäller då organisationer som verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte för sina medlemmars intresse i utbyte mot medlemsavgift. Den svenska regleringen tillåter även tillhandahållanden utan medlemsavgifter även gentemot andra än medlemmarna.

En annan skillnad finns i undantaget i punkten (o) där direktivets regel gäller tillhandahållanden som sker i samband med insamlingar. Dessa tillhandahållanden faller under ML 4:8 men med skillnaden att direktivets regel bara gäller tillfälliga arrangemang. Det finns ytterligare omständigheter som gör att Mervärdesskattelagen ger en större skattebefrielse än EG-rätten. Utredningen pekar på den huvudsaklighetsbedömning som ska göras enligt svensk rätt om en organisation har både skattepliktiga och skattebefriade inkomster i sin verksamhet. Är inkomsterna från verksamheten till 70-80 % skattebefriad så ska även resten vara skattebefriad om den härrör från samma förvärvskälla.¹¹⁶

Även när det gäller undantaget inom idrottsområdet (m) så har i direktivet gällt att det ska vara fråga om ”tjänster som är kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning”. Det svenska undantaget gäller även försäljning av varor som inte är nära idrottsligt kopplade till personer som inte är medlemmar i den organisationen. Direktivet undantar dessutom bara tjänster. Den svenska bestämmelsen i ML 3:11a stämmer överens med detta men genom ML 4:8 så kan idrottsföreningars befrielse från mervärdesskatt även gälla andra tillhandahållanden.¹¹⁷ I direktivet krävs att den idrottsliga verksamheten ska verka utan vinstsyfte. De idrottsorganisationer som är allmännyttiga i ideella föreningar i Sverige kan bli mervärdesskattebefriade oavsett om de har vinstsyfte eller ej. En stor del av de inkomster som idrottsliga ideella föreningar har kan enligt direktivet betraktas som ekonomisk aktivitet och skulle därför beskattas.

Regeln i ML 4:8 är inte heller självständig genom att den hänvisar till IL 7:7. För att avgöra om beskattning ska ske eller ej måste dessa regler tas hänsyn till. Då måste man även känna till Inkomstskattelagens tillämpning och praxis. I mervärdesskattedirektivet kan man direkt avgöra vem som är skattesubjekt utan att behöva gå till något annat regelverk. Det här kan leda till osäkerhet i tillämpningen. Osäkerhet i tillämpningen kan i sin tur få följderna om det resulterar i att medlemsländerna inte tillämpar mervärdesskatten enhetligt. Det kan leda till fördröjning av förverkligandet av den inre marknaden om inte medlemsstaterna implementerar direktiven som de ska.

8.6 Konkurrenssituationen

I preambeln till direktivet klargörs hur viktigt det är att de gällande reglerna för mervärdesskatt är utformade så att de inte ska ha någon negativ effekt på Konkurrenssituationen utan man ska verka för att skapa en sund konkurrens. Det ska inte förekomma någon snedvriden konkurrens mellan de verksamheter som är befriade

¹¹⁶ SOU 2002:74 s. 258-259

¹¹⁷ RÅ1987 ref. 154 Enligt det här rättsfallet kan skattebefrielse utsträckas till att omfatta andra varuslag än förfriskningar och idrottsartiklar och att försäljning kan ske till icke-medlemmar.

mervärdesskatteskyldiga och de som är befriade. Även i de svenska förarbetena poängteras hur viktigt det är att det svenska undantaget för allmännyttiga ideella föreningar inte ska utgöra någon konkurrensfördel för dem som är befriade från mervärdesskatt.¹¹⁸ Utredningen¹¹⁹ fick i uppdrag att undersöka om reglerna som finns i Mervärdesskattedirektivet och Mervärdesskattelagen överrensstämmer eller om det finns olikheter. De skulle vidare utreda om eventuella brister i den svenska regleringen är sådana att de utgör en konkurrensnedvridning.

8.6.1 Enkät till ideella föreningar

Undersökningen har genomförts genom enkäter till ideella föreningar för att kartlägga vart inkomsterna som verksamheten finansierats genom kommer ifrån. Det framkom att ideella föreningar har intäkter som uppgår till ca 100 mdkr lågt räknat.¹²⁰ En stor del av dessa inkomster hänförs till områden som inte är aktuella att beläggas med mervärdesskatt. Exempel på såna områden: medlemsavgifter, gåvor, bidrag, inkomster hänförliga till insamlingar, spel, lotterier och kapitalinkomster. Bland de inkomster som skulle kunna bli aktuella att belägga med mervärdesskatt märks de som hänförs till försäljning av varor och tjänster. Exempelvis: serveringsverksamhet, deltagaravgifter för olika arrangemang och eventuellt sponsring. Enkäten skickades ut till 2000 slumpmässigt utvalda ideella föreningar, både allmännyttiga och andra, samt till 60 trossamfund. Det finns i SCB:s företagsregister cirka 100 000 ideella föreningar. Av de inkomna svaren har 1182 behandlats i sammanställningen. De frågor som ställdes var:

- föreningens verksamhetsområde
- hur många medlemmar föreningen har
- föreningens totala intäkter
- intäkter fördelade på olika intäktsslag
- kostnader fördelade på olika kostnadsslag
- utgivning av medlemsblad eller någon tidskrift
- om föreningen är allmännyttig
- om föreningen är registrerad för mervärdesskatt

Sammanställningen är indelad i tre delar; svaren från alla föreningar, svaren från föreningar som har totala intäkter över 90 000 kr och slutligen svaren från föreningar vars intäkter på vissa utvalda intäktsslag är mer än 90 000 kr. Enkäten visar att ideella föreningar generellt har totala intäkter som uppgår till cirka 100 miljarder kr. Av de intäkterna är det bara en del som är aktuellt att mervärdesbeskatta. Exempel på inkomster som kan mervärdesbeskattas: försäljning av varor eller tjänster, deltagaravgifter för tävlingar eller kurser och i vissa fall intäkter från sponsring.

Det visade sig att en stor del av föreningarna har små inkomster. De föreningar som sade sig ha totala inkomster under 90 000 kr utgjorde hela 62 %. 241 föreningar hade intäkter överstigande 90 000 kr av det slag som kan komma att mervärdesbeskattas vilket utgör 12 % av de ideella föreningarna. Ser man det utifrån det totala antalet ideella föreningar blir det 12 000¹²¹ föreningar som kan drabbas vid en ändring av reglerna om ML 4:8 och en beloppsgräns på 90 000 kr. 435 av föreningarna, eller 37 % av de ideella föreningarna, hade inga intäkter som kan bli mervärdesbeskattade. Det innebär att 63 % av dem har

¹¹⁸ Prop. 1986/87:44 s.10

¹¹⁹ SOU 2002:74

¹²⁰ SOU 2002:74 s. 271

¹²¹ Det är beräknat på de ideella föreningar som är registrerade. Det kan antas finna fler föreningar som inte är registrerade som berörs och siffran blir då högre.

intäkter som kan bli beskattade om man bara tar bort ML 4:8. Det är att jämföra med hur många som drabbas om man samtidigt inför en beloppsgräns på 90 000 kr. De verksamhetsområden som föreningarna i huvudsak var verksamma inom var: barn och ungdom, idrott och friluftsliv, kultur och folkbildning och alternativet ”annat”. Dessa områden utgjorde tillsammans 865 av samtliga av de tillfrågade. 202 eller 17 % av dessa tillhörde idrotts och friluftsområdet. Av de föreningar som hade totala inkomster över 90 000 kr var det endast 10 stycken av sammanlagt 442 som tillhörde idrotts och friluftsområdet. Slutligen, av de föreningar som hade inkomster överstigande 90 000 kr från verksamheter som kan mervärdesbeskattas, var det 64 av totalt 241 som fanns inom idrotts och friluftsområdet.

8.6.2 Kartläggning av eventuella konkurrensnedvridningar

Enligt utredningen går det att särskilja fyra branscher vilkas verksamheter kan ses som en snedvridning av konkurrensen när de bedrivs av ideella föreningar som är befriade från momsskyldighet. Dessa branscher är:

- servering
- kost och logi
- kurser och utbildning
- annonsering

För att få en bild av hur konkurrenssituationen ser ut har utredningen sänt ut förfrågningar till olika rikstäckande branschorganisationer och andra berörda instanser för att se om de har någon uppfattning om det föreligger någon konkurrensnedvridning och i så fall vilken omfattning denna har. De svar de fick från annonseringsbranschen; Föreningen Sveriges tidskrifter, Svensk Tidningsutgivareförening och Almega, var att de inte ansåg att det förelåg någon nämnvärd snedvridning mellan dagstidningar och ideella föreningars annonsförsäljning. Inte heller de förfrågningar som gjorts till näringslivet visade på någon sådan konkurrens.

Den branschorganisation som sa att de märkt av något var SHR (Sveriges hotell- och restaurangägare) som såg att den serverings- och restaurangverksamhet som vissa ideella föreningar utför kan utgöra sådan oönskad konkurrens mot den vanliga kommersiella verksamheten, särskilt på mindre orter. När det gäller utbildningsområdet är det svårbedömt men det kan finnas regler som gör att privata utbildningsföretag missgynnas. Även konkurrensverket har sett att det faktiskt förekommer snedvriden konkurrens genom några anmälda fall. Det finns två konkreta fall som tas upp i utredningen och som visar på att gällande mervärdesskatteregler ger vissa ideella subjekt konkurrensfördelar framför privata sådana.¹²² Ett annat exempel som utredningen tar upp som visar att de svenska reglerna ger ”fel” effekt är när det gäller de summor som förekommer vid idrottsutövares övergångar mellan klubbar. Problemet uppkommer när en svensk förening tar emot en idrottsutövare från utländsk förening. Den utländska föreningen tar inte ut någon mervärdesskatt vid försäljningen och den svenska ideella föreningen redovisar ingen skatt, vilket innebär att ingen skatt betalas.

Det resultat som utredningen kommit fram till är att det kan finnas flera orsaker till att det uppkommer snedvriden konkurrens mellan ideella föreningar och privata företag. Delvis kan det bero på att ideell verksamhet stöds med bidrag från både stat och

¹²² SOU 2002:74 s. 285-287 ”Halkbane och dansbaneverksamhet”

kommun. Det är oundvikligt och den snedvridningen får ställas i proportion till hur viktigt man tycker att det är att uppmuntra den ideella verksamheten.

Konkurrenssnedvridning kan uppkomma även genom att skatteregler gynnar vissa verksamheter och andra inte. Mervärdesskatten är reglerad på EG-nivå och där är kravet på att reglerna ska vara konkurrensneutrala grundläggande. På flera ställen i direktivet poängterar man hur viktigt det är att reglerna inte ska medföra någon osund konkurrens. Undantagen i artikel 13 ska tolkas restriktivt och ska inte tillämpas om de befaras medföra snedvriden konkurrens.

I den mån ideella föreningar ägnar sig åt verksamhet som konkurrerar med privata företag så sker det ofta med avsikt att finansiera sin verksamhet. Eftersom man uppskattat den omsättning som ideella föreningar till minst 100 mdkr och att den ideella verksamheten i landet är så stor så anser utredningen att de fall som framkommit är förvånansvärt få. En anledning till det kan vara att företagen inte uppmärksammar att de utsatts för konkurrens av ett skattegynnade subjekt.

Därför, menar utredningen, ”torde det verkliga antalet fall av konkurrens snedvridning till följd av mervärdesskattereglerna vara betydligt större än vad som påtalats”.¹²³ Det särskilda undantaget i ML 4:8 kan därför befaras medföra snedvriden konkurrens.

¹²³ SOU 2002:74 s. 309

9. Idrottsrörelsens synpunkter

9.1 Idrottens skatteutredning

Riksidrottsförbundets juridiska kommitté fick i uppdrag att kartlägga gällande rättsläge för ideella föreningar.¹²⁴ Uppdraget gällde:

-att göra en samlad översikt av de skatteregler och praxis som rör allmännyttiga ideella föreningar i allmänhet och idrottsverksamhet i synnerhet.

-att utifrån översikten analysera befintlig skattelagstiftning och ge förslag på ändringar i lagstiftningen.

-se hur man kan förtydliga och utvidga det inkomstskattebefriade området för föreningarna.

-analysera i vilken utsträckning idrottsorganisationer riskerar att hamna i en skatte- och civilrättslig gråzon och utifrån det ge förslag på förändringar.

Till denna kartläggning har lagts diverse bilagor som utgjort underlag till skatteutredningen. Själva kartläggningen kan därför betraktas som en sammanfattning av bilagorna. Utredningen har endast berört det som gäller för idrottsföreningar.

9.1.1 Remissvaret

Sveriges riksidrottsförbund har fått ge ett remissvar till utredningen SOU 2002:74 ”Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv”.¹²⁵ Enligt det här remissvaret så tycker RF att Sverige ska bibehålla sina nuvarande regler eftersom en sådan förändring som utredningen föreslår skulle drabba föreningarna genom en ökad administration och en försämrad ekonomisk situation.

Ett borttagande av ML 4:8 innebär enligt RF att nästan all omsättning av varor och tjänster som kommer från idrottsrörelsen blir beskattad. De tycker dessutom att den föreslagna redovisningsgränsen på 90 000 kr är för låg. De hade hellre sett en gräns som liknar den i Storbritannien på 51 000 £.

När det gäller direktivets regler om penninginsamlingsverksamhet så tycker RF att det måste finnas möjlighet till en mer frekvent finansieringsverksamhet än vad som verkar vara fallet i direktivet som avser endast tillfälliga arrangemang. RF tar upp exempel på bingolotter som är en finansieringsverksamhet som förekommer alltför regelbundet för att kunna undantas och som är en väldigt viktig inkomst för många idrottsföreningar. Förslag ges på att begränsningen därför inte bör vara hårdare än en gång/månad.

RF ifrågasätter om det är möjligt att idrottens organisationer kan betraktas som ”organisationer utan vinstsyfte” för att kunna bli skyldiga att redovisa mervärdesskatt och om Sverige själva kan definiera vad ”organisation utan vinstsyfte” är. Enligt direktivet kan ju tillhandahållande av tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning undantas om tillhandahållandet sker av organisationer utan vinstsyfte.¹²⁶ Övriga aktörer skulle få redovisa mervärdesskatt på 6 % och då också erhålla obegränsad avdragsrätt. Det är en önskvärd ekonomisk fördel. Det skulle vara ett sätt för svenska subjekt att bli

¹²⁴ Se Riksidrottsförbundets hemsida

¹²⁵ Idrottens skatteutredning Bilaga 6

¹²⁶ MD artikel 13 A 1 (m)

registrerade för mervärdesskatt om de ville det. Även det av Sverige avtalade undantaget för biljett och entréavgifter skulle RF önska se borttaget. Anledningen är att de föreningar som ägnar sig åt att arrangera underhållningsidrott skulle bli skyldiga till mervärdesskatt och också kunna få avdragsrätt för de stora kostnader som de har för att arrangera såna tillställningar.

RF påpekar att eftersom EU nu håller på att utvidgas kommer det att ta lång tid innan man uppnår målet med en helt överrensstämmande mervärdesskatt inom unionen. Dessutom har ju kommissionen hittills inte vidtagit några åtgärder gentemot Sverige på grund av att direktivet inte ännu blivit ordentligt implementerat. Man tar även fasta på att det finns andra medlemsstater som inte har implementerat sina mervärdesskattelagstiftningar i harmoni med direktivet. Det finns därför ingen anledning enligt RF att skynda fram en lagändring på området.

När det gäller den enligt SOU 2002:74 befarade konkurrenssituationen så tycker RF att dess slutsatser inte är tillräckligt underbyggda för att verkligen visa på någon egentlig risk för osund konkurrens.

9.1.2 Alhagers PM

Alhager fick i uppdrag av RF att utreda om en allmännyttig ideell förening som bedriver idrottslig verksamhet kan vara mervärdesskatteskyldig.¹²⁷ Hans PM inleds med en redogörelse för gällande rätt för allmännyttiga ideella föreningar. Sedan konstaterar han att det finns skillnader mellan ML och direktivet. Bland annat när det ska avgöras vem som är skattesubjekt. I direktivet räcker det med ekonomisk verksamhet medan det i svensk lag ska vara fråga om omsättning och yrkesmässighet. Han påpekar också att i EG-domstolens tolkningar inte läggs någon vikt vid vinstsyfte utan vid att vinna intäkter. Det är inte alls samma sak, menar Alhager. Ej heller ska det vara någon koppling mellan begreppet ekonomisk verksamhet och begreppet näringsverksamhet.

Skillnad finns även i det undantag som direkt riktar sig till idrottsföreningar, 13 A 1 (m), genom att den endast avser avgifter för att utöva idrott, hyra av redskap och andra aktiviteter som normalt förekommer i idrottsföreningar. Det är knappast troligt att det går att generellt undanta idrottsliga ideella föreningar utifrån den artikeln. Han menar att det finns inget som hindrar att en ideell förening inte ska kunna bli mervärdesskatteskyldig om man ser till artikel 4 och artikel 13 A 1 (m). Därför borde de ideella föreningar som nu inte är mervärdesskatteskyldiga, men som önskar att bli det, kunna åberopa direktivet. De slutsatser som framkommit:

- ML:s regler angående allmännyttiga ideella föreningar strider mot sjätte mervärdesskattedirektivet
- artikel 4 i direktivet är så klar och precis att den har direkt effekt
- om en allmännyttig ideell förening omsätter skattepliktiga varor och tjänster ska den ha tillgång till det mervärdesskatterättsliga systemet
- en allmännyttig ideell förening kan på egen begäran ansöka om att bli registrerad för mervärdesskatt
- artikel 13 A 1 (m) medför att upplåtelse av träningsanläggningar och liknande av ideell förening inte omfattas av mervärdesskatt

¹²⁷ Idrottens skatteutredning Bilaga 5

9.2 Utredningens resultat

Till följd av skatteutredningen lade Riksidrottsförbundets juridiska kommitté fram förslag till åtgärder. Några av dessa förslag var:¹²⁸

-krav på klargöranden av de fem förutsättningarna som ska uppfyllas för att en ideell förening ska betraktas som allmännyttig och större möjligheter till befrielse från kravet på fullföljd.

-förslag på utvidgning av det skattebefriade området inom nuvarande system för rörelsebeskattningen

-obegränsad inkomstkattskyldighet för de organisationer som bedriver professionell idrott med avdragsrätt för direkta kostnader.

De förslag som gäller inkomstkatten kan beröra även mervärdesskatten då ML refererar till Inkomstkattelagen. Samtidigt skriver man att mervärdesskatten inte är ett område som Sverige ensamt råder över och att det därför är meningslöst att föreslå förändringar, i alla fall i den mån där de inte går i linje med det sjätte mervärdesskattedirektivet eller betänkandet 2002:74.¹²⁹ De hänvisar istället till remissvaret.

¹²⁸ RS rapport s.2

¹²⁹ RS rapport kap.3

10. Egna kommentarer

När Sverige blev medlem i EU så åtog vi oss att anpassa våra lagar och regler till de riktlinjer och ramar som gemenskapen satt upp. Med tanke på den mängd rättsakter som utfärdas inom gemenskapen så krävs det mycket arbete för att se till att den nationella lagstiftningen är tillräckligt harmoniserad. Det förekommer säkert på flera områden att det behövs ytterligare arbete för att nå ända fram. Ett av de områdena är mervärdesskatten vars brister vid flertalet tillfällen uppmärksammats. Särskilt gäller det de undantag för allmännyttiga ideella föreningar som finns i svensk lagstiftning.

Jag tycker naturligtvis att det är helt riktigt att man vill värna om det samhällsnyttiga arbete som görs i många ideella föreningar. Det är också viktigt att man värnar om det arbetet med tanke på vilken betydelse de ideella föreningarna har för den enskilde individen. De ideella föreningarna och de verksamheter som de bedriver är ju en företeelse som sedan länge är starkt förankrad i Sverige. Frågan är om den i SOU 2002:74 föreslagna anpassningen till direktivet skulle få några större konsekvenser för den ideella sektorn. Många föreningar har ju en årlig omsättning som understiger 90 000 kr och skulle därför fortsätta vara undantagna från mervärdesskatten.

Att ”drabbas” av mervärdesskatteskyldighet är inte bara av ondo. Med den följer i regel även vissa fall avdragsrätt för skattesubjektet. Ett flertal föreningar skulle välkomna en sådan möjlighet. Om man ska utgå från vad Idrottens skatteutredning kom fram till så tycker jag ändå att de verkar vara positivt inställda till en förändring. Däremot så förstår jag inte det argument de framför att bibehålla nuvarande regler. De säger ju att risken för att Sverige ska få känna av några åtgärder av kommissionen är små och att det beror på att Sverige varit medlem i EU sedan 1995 och kommissionen har inte agerat under den tiden. Jag tror inte att risken att få en ”reprimand” minskar för att tiden går. Det borde istället ställas större krav på att medlemslands lagstiftning harmoniserar allteftersom tiden går. Inte heller är det något bra argument att ”andra medlemsländer har minsann inte heller uppfyllt sina åtaganden” vad gäller implementering av direktiv. Syftet med direktiven är ju att underlätta handeln inom EU och det borde ju gynna alla medlemsländer. Alla medlemsländer ska ju verka för att uppnå målet med den inre marknaden.

Den svenska mervärdesskattelagstiftningen verkar enligt min mening onödigt komplicerad. Det gäller inte bara innehållsmässigt utan främst strukturen. Som mervärdesskattelagstiftningen i Sverige ser ut idag så kan det vara krångligt att avgöra vem som är skattesubjekt och vem som kvalificerar sig som allmännyttig ideell förening. Det går inte enbart med hjälp av ML utan man måste gå till IL för att göra den bedömningen. Sjätte mervärdesskatten direktivet har en enklare struktur än ML. Det borde gå att anpassa den svenska lagstiftningen bättre till direktivet utan att det skulle få den katastrofala följd som många ideella föreningar förutspår. Det måste vara svårt att få mervärdesskattelagstiftningen att harmonisera med direktivet så länge som bestämmelser i ML är beroende av bestämmelser i IL. Inkomstskatten är ju än så länge inte harmoniserad och det kommer nog att dröja innan det blir aktuellt. De förslag som de båda utredningarna kommit fram till verkar vara ganska vettiga. Åtminstone vettigare än att hålla fast vid den allmänt erkända diskrepansen mellan Mervärdesskattedirektivet och Mervärdesskattelagen. Även om svenska domstolar vid tillämpning av svenska regler tolkar dessa på ett EG-konformt vis så är det nödvändigt med en ändring av lagstiftning för rättssäkerhetens skull. Det gäller speciellt i ideella föreningar som kan vara små med liten omsättning och drivas

av personer som inte har utbildning eller erfarenhet att sätta sig in i vad som egentligen är gällande rätt.

Det kanske inte spelar någon roll om Sverige inte anpassat sin mervärdesskattelagstiftning till direktivet? EG-rätten har ju ändå företräde. Om direktivet har direkt effekt och en enskild eller annat MS skulle då möjligen kunna väcka talan om fördragsbrott. Möjligen skulle man kunna vända på det hela. Eftersom undantagen i direktivet från början utgick från vad som gällde i de olika medlemsstaterna så kanske det skulle vara bra med en översyn av vad som numera gäller i de nytillkomna och blivande medlemsstaterna. Det kanske skulle komma fram nya önskemål från många medlemsstater och en ändring av direktivet.

11. Källförteckning

LITTERATUR:

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus förlag 2001
Bernitz, Ulf m.fl., *Europarättens grunder*, andra uppl., Norstedts Juridik 2002
Farmer, Paul & Lyal, Richard, *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford 1994
Hemström, Carl, *Organisationernas rättsliga ställning*, femte uppl., Norstedts Juridik 1996
Lundström, Tommy & Wijkström, *Från röst till service?* Sköndalsinstitutet 1995
Melz, Peter, *Mervärdesskatt- en introduktion*, trettonde uppl., Iustus förlag 2001
Terra, Ben & Wattel, Peter, *European tax law*, tredje uppl., Kluwer Law International 2001
Steiner, Josephine m.fl, *Textbook on EC law*, sjunde uppl, Blackstone Press Ltd 2000
Ståhl, Kristina & Österman, Roger P, *EG-skatteätt*, Iustus förlag 2000

OFFENTLIGT TRYCK:

SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv
SOU 1995:63 Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar
Prop. 1076/77:135
Prop. 1986/87:44 Om mervärdesskatteskyldighet för ideella föreningar, mm

Lag (1947:57) om statlig inkomstskatt
Inkomstskattelag (1999:1229)
Mervärdesskattelag (1994:200)
RÅDETS SJÄTTE DIREKTIV av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter (77/388/EEG)

INTERNET:

Riksidrottsförbundets hemsida (www.rf.se)
-Idrottens skatteutredning
-RS Rapport-Skatteutredningen
-RF stadgar

RSV Handledning för mervärdesskatten 2003
(www.skatteverket.se/rattsinfo/handledning)

RSV Handledning för stiftelser och ideella föreningar 2003
(www.skatteverket.se/rattsinfo/handledning)

RÄTTSFALL:

C-89/81 Hong Kong Trade Development Council
C-268/83 Rompelman
C-6/90 Francovich
C-60/90 Polysar
C-230/94 Enkler
C-302/98 Seherer
C-150/99 Lindöpark Golf AB
C-174/00 Kennemer Golf & Country Club

6/64 Costa vs Enel

90/79 Repromaskinskattemålet

NJA 1973 s. 341

NJA 1987 s.394

RÅ 1981 Aa 156

RÅ 1986 not.152

RÅ 1987 ref.67

RÅ1987 ref.154