



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Ideella föreningar ur ett mervär- desskatterättsligt perspektiv

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Sandra Andersson

Handledare: Elise Adelsköld

Framläggningsdatum 2010-05-19

Jönköping maj 2010

## Bachelor's Thesis in Tax law

Title:	Non-profit organisations from a value added tax perspective
Author:	Sandra Andersson
Tutor:	Elise Adelsköld
Date:	2010-05-19
Subject terms:	VAT liability, taxable person, commercial activity, economic activity, non-profit organisations, exemptions

---

### **Abstract**

Non-profit organisations play a very important role in the Swedish civil society, both economically and for the employment policy. The organisations pursue various activities such as, activities aiming at social needs, sport activities and activities contributing to the political life. Depending on what activities the organisations practice different tax rules follow.

A person who pursues commercial activity constitutes a taxable person within the meaning of the Swedish VAT act. The definition of commercial activity is an activity which is practiced independently, professionally and with an object of making a profit. The activity must be practiced regularly and to a certain extent to qualify as commercial. When deciding if the activity which a non-profit organisation practices is commercial or not, the EU-law must be taken into consideration. The equivalent term to commercial activity within the EU-law is economic activity. The two terms are not completely corresponding which make the evaluation of commercial activity problematic.

Non-profit organisations can be exempted from VAT liability if certain criteria are met. The organisation must have a non-profit purpose which is in the public interest to protect, the activities pursued must fulfil the non-profit purpose to a broad extent, and the income must be used to carry out the non-profit purpose and finally the organisation need to have an open member admission.

Due to differences between the Swedish national law and the EU-law, a report has been developed with recommended changes to achieve full correspondence between the rules. The VAT liability for non-profit organisations in the future is therefore uncertain.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	2
1.4	Disposition.....	3
<b>2</b>	<b>EU-rättens förhållande till svensk rätt .....</b>	<b>4</b>
2.1	Inledning.....	4
2.2	EU-rättens suveränitet.....	4
2.2.1	Allmänt.....	4
2.2.2	Direkt effekt .....	5
2.2.3	Neutralitetsprincipen .....	6
2.2.4	Förhandsavgöranden.....	7
2.3	Sammanfattande analys.....	7
<b>3</b>	<b>Skattskyldig person .....</b>	<b>9</b>
3.1	Inledning.....	9
3.2	Skattskyldig .....	9
3.3	Yrkesmässig verksamhet .....	12
3.3.1	Allmänt.....	12
3.3.2	Självständighet .....	14
3.3.3	Yrkesmässig.....	15
3.3.4	Vinstsyfte .....	18
3.4	Sammanfattande analys.....	20
<b>4</b>	<b>Undantag från mervärdesskattskyldighet.....</b>	<b>23</b>
4.1	Inledning.....	23
4.2	Ideella föreningar.....	23
4.3	Allmännyttiga ideella föreningar .....	25
4.3.1	Ändamålskrav .....	25
4.3.2	Verksamhetskrav .....	27
4.3.3	Fullföljdskrav.....	27
4.3.4	Öppenhetskrav .....	28
4.3.5	Naturlig anknytning.....	29
4.3.6	Huvudsaklighetskriteriet.....	30
4.4	Undantag från mervärdesskattskyldighet i framtiden.....	32
4.5	Sammanfattande analys.....	35
<b>5</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>38</b>
	<b>Litteraturförteckning.....</b>	<b>40</b>

## Förkortningar

Art	Artikel
Dnr	Diarienummer
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska gemenskapen
EGT	Europeiska gemenskapens tidning
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
EUT	Europeiska unionens tidning
IL	Inkomstskattelagen
Kap	Kapitel
ML	Mervärdesskattelagen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
not	notis
Prop.	Proposition
PWC	Öhrlings PricewaterhouseCoopers
ref	Referatmål i Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
s	sida
st	stycke
uppl	upplaga
VAT	Value added tax

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Ideella föreningar har en stor och betydelsefull roll i det svenska samhällslivet, både i ekonomiskt hänseende och vad gäller arbetsinsatser. En majoritet av det svenska folket engagerar sig i någon typ av förening, där idrott och fritid upptar en stor del av den ideella sektorn.<sup>1</sup>

De ideella föreningarna som associationsform omfattar många olika verksamheter, allt från trossamfund till idrottsföreningar. Verksamheten utövas huvudsakligen genom föreningar eller stiftelser, vilka är de vanligaste juridiska personerna inom den ideella sektorn.<sup>2</sup>

Verksamheten som bedrivs i en ideell förening är inte alltid ideell, utan en ideell förening kan även bedriva kommersiell verksamhet. Beroende på vilken verksamhet som bedrivs följer olika mervärdesskatterättsliga bestämmelser. Genom Sveriges inträde i EU tillkom ytterligare en rättsordning att följa. Mervärdesskatterätten inom EU regleras genom direktiv. Under sjuttioalet utformades det sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>3</sup> för att harmonisera medlemsländernas mervärdeslagstiftningar. Direktivet omarbetades 2006 och ersattes av ett nytt direktiv<sup>4</sup> som implementerades den 1 januari 2007. Anledningen till att direktivet omarbetades var för att tydliggöra och effektivisera mervärdesskattesystemet inom EU.<sup>5</sup>

För att bli betraktad som skattskyldig person krävs att yrkesmässig verksamhet bedrivs av den ideella föreningen. Verksamheten som allmännyttiga ideella föreningar bedriver kan däremot bli undantagen mervärdesskatteskyldighet. Bedömningen om den ideella föreningens verksamhet ska betraktas som yrkesmässig eller undantas från mervärdesskatteskyldighet blir problematisk då de svenska reglerna till viss del skiljer sig från de EU-rättsliga reglerna.

---

<sup>1</sup> Grahn, m fl, *Ideella föreningar - regler, redovisning och skatter*, s 7.

<sup>2</sup> Grahn, m fl, *Ideella föreningar - regler, redovisning och skatter*, s 8.

<sup>3</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

<sup>4</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG .

<sup>5</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG inledning (1).

## **1.2 Syfte och avgränsning**

Syftet med den här uppsatsen är att utreda under vilka förutsättningar en ideell förening kan anses utgöra skattskyldig person enligt svensk lag och när en sådan förening kan bli undantagen mervärdesskattskyldighet.

Uppsatsens syfte är att utreda när en ideell förening utgör en skattskyldig person enligt svensk lag. Utredningen kommer således endast omfatta svenska ideella föreningar med omsättning inom Sverige. Någon närmare analys av EU-rätten genomförs således ej eftersom uppsatsen fokuserar på mervärdesskattelagen. På grund av EU-rättens suveränitet kommer dock de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, med tillhörande praxis, som är väsentliga för syftet att diskuteras på en övergripande nivå.

Diskussionen kommer främst föras kring när verksamheten är att anse som yrkesmässig i enlighet med inkomstskattelagen och utvidgningsregeln av yrkesmässig verksamhet kommer således inte att analyseras. Specifika transaktioner kommer inte heller att diskuteras utan endast vad som krävs för att ideella föreningar ska betraktas som skattskyldiga personer i enlighet med mervärdesskattelagen är ämne för diskussion.

Ideella föreningar omfattar många olika typer av verksamheter men på grund av begränsad tid kommer någon djupare diskussion inte ske om respektive verksamhet, utan ideella föreningar kommer diskuteras som en helhet. Vad som kvalificeras som skattepliktig omsättning och vad som kvalificeras som omsättning inom landet kommer inte att behandlas. Dessa frågor kräver i sig särskild utredning som av utrymmesskäl inte ryms inom denna uppsats.

Både stiftelser och ideella föreningar är inriktade på allmännyttiga ändamål. Det finns dock skiljaktigheter som kan ha betydelse för vissa frågeställningar. Då uppsatsens syfte är att utreda ideella föreningar, kommer stiftelser inte att diskuteras.

## **1.3 Metod och material**

Den primära källan har genomgående varit lagtext. För att förstå innebörden och förtydliga avsikten med regleringen har förarbeten i form av propositioner, utredningar och betänkanden använts. I de fall då ledning inte går att finna i förarbeten har praxis från

EUD och RegR analyserats, främst i syfte att fastställa när ideella föreningar kan anses som skattskyldiga.

Sedan Sverige blev medlem i EU är EU-rätten en del av våra rättskällor. EU-rätten har därför beaktats löpande i uppsatsen, framför allt mervärdesskattedirektivet i förhållande till mervärdesskattelagen. När hänvisningar görs till artiklar i EU-fördraget och EUF-fördraget är det enligt artikelindelningen efter Lissabonfördragets ikraftträdande som det hänvisas till. För att tydliggöra relationen mellan svensk rätt och EU-rätt används avgöranden från EUD.

Tolkning av rättskällorna har skett med hjälp av lagkommentarer, doktrin, rekommendationer och handledningsböcker från Skatteverket. Praxis har använts för att tolka innebörden av såväl svensk rätt som EU-rätt. De rättsfall som analyseras är utvalda med tanke på deras centrala betydelse för tillämpningen av de bestämmelser som diskuteras i denna uppsats, då de omnämns i såväl förarbeten som doktrin. Många av rättsfallen är relativt gamla men eftersom senare rättsfall på området till stor del hänvisar till de äldre rättsfallen, får de äldre fallen anses utgöra den primära källan.

Stiftelser diskuteras ej men då både ideella föreningar och stiftelser är inriktade på allmännyttiga ändamål har ändock ett antal rättsfall avseende stiftelser diskuteras, för att söka ledning om en ideell förening ska betraktas som en skattskyldig person eller undantas mervärdesskattskyldighet.

## **1.4 Disposition**

Uppsatsen innehåller fem kapitel. Varje kapitel innehåller en inledning till vad kapitlet kommer behandla, följt av en utredning av det relevanta området och avslutas sedan med en analys av utredningen.

Inledningskapitlet innehåller en kort bakgrundsbeskrivning för att läsaren ska förstå problematiken som diskuteras, följt av syfte- och avgränsningsbeskrivning samt vilket material och vilken metod som använts. Kapitlet avslutas med ett dispositionsavsnitt, för att ge en översikt över vad som ska diskuteras. Andra kapitlet tar upp relationen mellan EU-rätt och svensk rätt. Följt av kapitel tre som utreder när en ideell förening är att betrakta som skattskyldig person i enlighet med mervärdesskattelagen. Kapitel fyra behandlar sedan när en ideell förening kan bli undantagen mervärdesskattskyldighet. Det femte och avslutande kapitlet innehåller en slutsats för att besvara uppsatsens syfte.

## 2 EU-rättens förhållande till svensk rätt

### 2.1 Inledning

Målet med EU-rätten är förverkligandet av en inre marknad och en ökad sammanhållning för att främja den ekonomiska och sociala miljön.<sup>6</sup> Den inre marknaden ska vara en marknad utan inre gränser, vilket kräver fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom unionen.<sup>7</sup>

För att skapa en inre fungerande marknad och för att undvika otillbörlig konkurrens krävs harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftningar.<sup>8</sup> Ett led i denna harmonisering är EU-rättsliga direktiv på mervärdesskattens område. Det sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>9</sup> utarbetades under sjuttioalet där regler avseende medlemsländernas mervärdesskattessystem fastställdes. Direktivet har ersatts av ett nytt omarbetat direktiv för att tydliggöra och effektivisera mervärdesskattesystemet inom EU.<sup>10</sup>

### 2.2 EU-rättens suveränitet

#### 2.2.1 Allmänt

Genom medlemskapet i EU har EU-rätten blivit en del av det svenska rättssystemet. Det är således inte enbart den nationella rätten som måste beaktas utan även EU-rätten måste tas i beaktande. Den europeiska unionen är baserad på folkrättsliga fördrag som sluts mellan medlemstaterna. Fördragen ger unionen vissa befogenheter att fatta beslut, där den mest väsentliga befogenheten är att besluta om gemensamma regler på vissa särskilda områden.<sup>11</sup> Om medlemsstaterna hade haft frihet att skapa sina egna mervärdesskatte- rättsliga regler skulle detta kunna påverka konkurrensförutsättningarna på marknaden. Mervärdesskatten ska vara konkurrensneutral och medlemsstaternas lagstiftningar ska vara utformade i enlighet med mervärdesskattedirektivet.<sup>12</sup>

---

<sup>6</sup> EU-fördraget, Ingress.

<sup>7</sup> Art 26 EUF-fördraget.

<sup>8</sup> Art 113 EUF-fördraget.

<sup>9</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

<sup>10</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG inledning (1).

<sup>11</sup> Skatteverket, *Handledning för mervärdesskatt 2010*, del 1, SKV 553 s 54.

<sup>12</sup> Melz, *Mervärdesskatt*, s 26 f. Rådets direktiv 2006/112/EG kommer att refereras såsom mervärdesskattedirektivet i den fortsatta utredningen.



Utgångspunkten för förståelsen av det rådande rättsläget avseende mervärdesskattskyldighet i Sverige är således EU-rättsliga bestämmelser. De mervärdesskatterättsliga frågeställningarna har till stor del sin grund i EU:s direktiv. Innehållet i direktivet klargör den svenska mervärdesskatterätten, såväl avseende förfarandebestämmelser som materiella bestämmelser.<sup>13</sup> I en situation då en nationell bestämmelse och en EU-rättslig bestämmelse kommer i konflikt med varandra har EU-rätten företräde.<sup>14</sup> Det är därför av stor vikt att klarlägga innehållet i direktivet för att kunna tillämpa de nationella reglerna korrekt.

### 2.2.2 Direkt effekt

En förordning har allmän giltighet och är i sin helhet bindande och direkt tillämplig i samtliga medlemsstater.<sup>15</sup> Den rättsliga karaktären av en förordning medför således att förordningar har direkt tillämplighet och de nationella domstolarna måste ta hänsyn till de rättigheter som fysiska och juridiska personer erhåller genom förordningen.

Även de EU-rättsliga direktiven som skapar rättigheter för enskilda kan åberopas inför de nationella domstolarna, vilket följer av principen om direkt effekt. Direktiven får direkt effekt under förutsättning att de är fullständiga, precisa och ovillkorade. Ytterligare ett krav som uppställs för direktivens direkta effekt är att implementeringstiden ska ha gått ut.<sup>16</sup> EUD har fastslagit att direktiv på mervärdesskatteområdet har ansetts ha denna direkta effekt.<sup>17</sup> Om det uppstår konflikt mellan EU-rätten och nationell rätt, kan staten inte åberopa direkt effekt av EU-rätten, då den direkta effekten endast ska verka positivt för de enskilda.<sup>18</sup>

Principen om direkt effekt inom mervärdesskatteområdet har stor betydelse för avgörandet av beskattningsbar person.<sup>19</sup> Direktiven måste tillämpas full ut i de olika medlemsstaterna och efter implementeringsperioden har de beskattningsbara personerna rätt att

---

<sup>13</sup> Westberg, *Mervärdesskattedirektivet - en kommentar*, Inledning.

<sup>14</sup> Mål 6/64 Flaminio Costa v. ENEL.

<sup>15</sup> Art 288 EUF-fördraget.

<sup>16</sup> Mål 26/62 NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen.

<sup>17</sup> Mål 9/70 Franz Grad mot Finanzamt Traunstein.

<sup>18</sup> Alhager & Ornäs, *Rättsfallssamling i EG-moms*, s 17.

<sup>19</sup> Se 3.3.3.

åberopa direktivet direkt även om reglerna inte har stöd i den nationella mervärdesskattelagen.<sup>20</sup>

EU-rättsliga bestämmelser kan tillerkännas både vertikal och horisontell direkt effekt. Med vertikal direkt effekt avses att en EU-rättslig bestämmelse kan åberopas av enskilda mot staten.<sup>21</sup> Den horisontella direkta effekten ger enskilda rätt att åberopa bestämmelsen mot andra enskilda, inte enbart mot staten.<sup>22</sup> Bestämmelserna i direktiv har endast tillerkänts vertikal direkt effekt av EUD.<sup>23</sup> Mervärdesskattedirektivet reglerar förhållandet mellan de som bedriver ekonomisk verksamhet och staten, vilket ger direktivet vertikal direkt effekt.

### 2.2.3 Neutralitetsprincipen

Den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen innebär att all ekonomisk verksamhet ska hanteras på ett jämbördigt sätt. All verksamhet som är skattepliktig ska vara förenad med avdragsrätt av den ingående skatt som går att hänföra till verksamheten. Endast då det råder reciprocitet mellan uttag av utgående mervärdesskatt i ett led och avdrag för ingående mervärdesskatt i ett senare led uppnås neutralitet.<sup>24</sup>

Neutralitetsprincipen klarlägger den beskattningsbara personens roll och skyldigheter inom mervärdesskattesystemet. Den beskattningsbara personen ska inte belastas av mervärdesskatt, men måste i varje led av produktions- och distributionskedjan vara föremål för skatt för skatteförvaltningens räkning, innan tillhandahållandet når den slutliga konsumenten. För att de beskattningsbara personerna inte ska uppbära mervärdesskatten som en kostnad måste den utgående skatten korrespondera med den ingående skatten för köparen.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Westberg, *Mervärdesskattedirektivet - en kommentar*, art 1, s 31.

<sup>21</sup> Mål 26/62 NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen.

<sup>22</sup> Mål 43/75 Gabrielle Defrenne mot Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena.

<sup>23</sup> Mål 152/84 Marshall v. Southampton och South-West Hampshire Area Health Authority.

<sup>24</sup> Westberg, *Mervärdesskattedirektivet - en kommentar*, art 1 s 7, 9.

<sup>25</sup> SOU 2002:74 s 38 f.

Mervärdesskatten får inte påverka de skattskyldigas val vid tillhandahållande av varor och tjänster. Mervärdesskattereglerna måste därför vara så neutralt utformade som möjligt.<sup>26</sup>

#### **2.2.4 Förhandsavgöranden**

Ytterligare ett led i harmoniseringen av EU-rätten är de förhandsavgörande som EUD fastslår. När högsta instans handlägger ett mål där oklarheter råder avseende hur EU-rätten ska tillämpas, har rätten en skyldighet att hänföra frågan för tolkning av EUD. Även lägre instanser har möjlighet att begära förhandsavgöranden men har ingen skyldighet att föra frågan vidare.<sup>27</sup> Domarna som EUD meddelar har som uppgift att ge den nationella domstolen vägledning avseende tolkning av EU-rätten. Förhandsavgörandena är endast bindande för den domstolen som begärt förhandsavgörandet, men avgörandena fungerar till stor del även som prejudikat för andra domstolar.<sup>28</sup>

Medlemsstaterna har en skyldighet att tolka den nationella rätten i ljuset av direktivets ordalydelse och syfte.<sup>29</sup> Tolkning av den nationella rätten ska ske till såväl den skattskyldiges fördel som nackdel med bakgrund i EU-rätten.<sup>30</sup> Förhandsavgörandena utgör en del av EU-rätten och skall därför tas i beaktande vid tolkning av den nationella rätten.

### **2.3 Sammanfattande analys**

Harmoniseringen av mervärdesskattereglerna inom EU är av stor vikt för en fungerande inre marknad. Om medlemsstaterna självständigt skapar sina mervärdesskatterättsliga regler skulle detta påverka konkurrensförutsättningarna på marknaden, då regler som gynnar den egna handeln troligtvis skulle införas. Mervärdesskatten ska vara neutralt utformad och medlemsländerna ska behandla likvärdiga varor på likande sätt inom unionen.

---

<sup>26</sup> Alhager, m fl, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s 25.

<sup>27</sup> Art 267 EUF-fördraget

<sup>28</sup> Craig & de Búrca, *EU LAW- texts, cases, and materials*, s 471.

<sup>29</sup> Mål C-14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen.

<sup>30</sup> Alhager & Ornäs, *Rättsfallssamling i EG-moms*, s 17.

EU-rätten är en egen rättsordning som har en särställning i förhållande till den nationella rätten. Vid en eventuell konflikt mellan nationella bestämmelser och EU-rättsliga bestämmelser äger EU-rätten företräde. Direktiv på mervärdesskatteområdet har ansetts vara så fullständiga, precisa och ovillkorade att de får direkt effekt för medborgarna inom EU i förhållande till staten. Vid avgörandet om en person kvalificeras som beskattningsbar person har principen om direkt effekt stor betydelse, då direktivets bestämmelser måste tillämpas fullt ut i förhållande till de nationella bestämmelserna.

Eftersom EU-rätten har företräde framför den nationella rätten, har även praxis från EUD stor betydelse för tolkningen av olika mervärdesskattebestämmelser. Vid bedömningen av de svenska mervärdesskattebestämmelserna måste således alltid hänsyn tas till de EU-rättsliga bestämmelserna. Medlemsstaterna har även en skyldighet att tolka den nationella rätten i ljuset av direktivets ordalydelse och syfte.

## 3 Skattskyldig person

### 3.1 Inledning

Mervärdesskatt utgör en så kallad generell konsumtionskatt. Syftet är att mervärdesskatten ska belasta den försäljning som sker till den slutliga konsumenten, vilket är den grundläggande principen inom EU. Det spelar ingen roll hur många led produktionskedjan eller distributionskedjan innehåller innan tillhandahållandet når en icke beskattningsbar person.<sup>31</sup> Det är dock de som bedriver yrkesmässig verksamhet och deltar i produktions- och distributionskedjan av de skattepliktiga varorna som betalar in skatten till staten. Mervärdesskatten är således en indirekt skatt, då skatten betalas av en person men bärs av en annan.<sup>32</sup>

Enligt mervärdesskattelagen ska den som inom sin yrkesmässiga verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster anses som skattskyldig för mervärdesskatt i Sverige.<sup>33</sup> Begreppet skattskyldig person är således ett rekvisit som måste vara uppfyllt för att hamna inom mervärdesskattelagens tillämpningsområde.

Undantagen från skattskyldighet är de föreningar som bedriver rent allmännyttig ideell verksamhet.<sup>34</sup> Den verksamhet som bedrivs av ideella föreningar kan dock vara av såväl ideell som kommersiell art. Att kvalificeras som en skattskyldig person innebär rätt till avdrag för ingående moms, vilket kan ge upphov till ekonomiska fördelar. Nackdelen är att den administrativa belastningen ökar. Under vilka förutsättningar kan då en ideell förening kvalificeras som skattskyldig person?

### 3.2 Skattskyldig

De inledande bestämmelserna i mervärdesskattelagen reglerar vem som ska anses som skattskyldig person i enlighet med svensk rätt. Det stadgas att den som inom sin yrkesmässiga verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster inom landet ska betala in mervärdesskatt till staten.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> Westberg, *Mervärdesskattedirektivet - en kommentar*, art 1, s 5.

<sup>32</sup> Alhager, m fl, J, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s 17-19.

<sup>33</sup> *Mervärdesskattelag* (1994:200) 1 kap 1§ p1, 1 kap 2 §.

<sup>34</sup> *Mervärdesskattelag* (1994:200) 4 kap 8§.

<sup>35</sup> *Mervärdesskattelag* (1994:200) 1 kap 1§ p1, 1 kap 2 §.

Alla juridiska och fysiska personer kan vara mervärdesskattskyldiga. Mervärdesskattedirektivet använder inte benämningen skattskyldig person utan motsvarande begrepp i direktivet är beskattningsbar person.<sup>36</sup> Med beskattningsbar person åsyftas den som utövar ekonomisk verksamhet, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat och oavsett på vilken plats verksamheten utförs.<sup>37</sup>

Den mervärdesskatterättsliga definitionen av yrkesmässig verksamhet bedöms utifrån den inkomstskatterättsliga definitionen av näringsidkare. Begreppet näringsidkare förklaras som ”*varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig.*”<sup>38</sup> RegR har konstaterat att då begreppet näringsidkare inte är definierat i mervärdesskattelagen saknas anledning att tolka näringsidkare annorlunda än beskattningsbar person.<sup>39</sup> Den svenska benämningen skattskyldig person och direktivets benämning beskattningsbar person har således huvudsakligen samma innebörd, men det går tyvärr inte att jämföra de två begreppen vilket skapar både rättsliga och praktiska svårigheter.<sup>40</sup> På grund av skillnaderna mellan de olika begreppen kan en ideell förening betraktas som beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet men inte som skattskyldig person enligt mervärdesskattelagen. Utredningen av skattskyldig person bedöms därför mot bakgrund av beskattningsbar person för att erhålla en mer enhetlig bedömning av de olika begreppen.

EUD har i ett flertal avgöranden tolkat innebörden av beskattningsbar person, vilka har betydelse även på svenska förhållanden.<sup>41</sup> I ett avgörande rörande en organisation med syfte att främja handel mellan Hong Kong och andra länder, fann EUD att en juridisk persons verksamhet som enbart består av tillhandahållande av information åt näringsidkare utan ersättning utgör inte ekonomisk verksamhet. När en verksamhet enbart består av tillhandahållande av information utan någon ersättning finns ingen grund för beräk-

---

<sup>36</sup> Melz, *Mervärdesskatt*, s 33.

<sup>37</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG Art 9:1.

<sup>38</sup> Prop. 1994/95:57 s 161.

<sup>39</sup> RÅ 2007 ref 57 s 8.

<sup>40</sup> Lundén & Svensson, *MOMS*, s 21.

<sup>41</sup> Prop. 2009/10:15 s 79.

ning av mervärdesskatt och organisationen kan inte ses som en beskattningsbar person.<sup>42</sup>

Vidare har EUD uttalat att anskaffning av tillgångar som är karakteristiska för verksamheten och avsedda att användas i den bedrivna verksamheten, kan utgöra ekonomisk verksamhet. Avsikten med anskaffningen måste stödjas av objektiva omständigheter, för att bevisa att förvärvet är passande för kommersiell exploatering. Samtliga omständigheter måste utvärderas för att kunna avgöra om den relevanta verksamheten har till syfte att generera intäkter på en regelbunden basis.<sup>43</sup>

Bedömning av om den påbörjade verksamheten bedriver ekonomisk verksamhet eller ej, är av särskild vikt att fastställa då förvärvet huvudsakligen görs utifrån ett hobbyperspektiv. Förvärven kan i dessa fall gälla husbilar, båtar eller liknande. Utgångspunkten är att verksamheten betraktas som kommersiell då förvärven är avsedda att användas i verksamheten, vilket leder till att den bedrivna verksamheten är av ekonomisk art.<sup>44</sup>

Enbart förvärv och innehav av bolagsandelar utgör inte ekonomisk verksamhet. Förvärv av kapitalandelar i andra företag som inte syftar till att fortlöpande generera intäkter, utan utdelning från kapitalandelarna endast är en följd av äganderätten, kan inte betraktas som ekonomisk verksamhet. Om däremot innehavet av andelar leder till deltagande i förvaltandet av de bolag där förvärv har skett, blir situationen annorlunda och kan leda till att ekonomisk verksamhet bedrivs.<sup>45</sup>

Det faktum att egendom endast är passande för ekonomiskt nyttjande är normalt tillräckligt för att bevisa att ekonomisk verksamhet bedrivs i syfte att generera intäkter. Då egendom används för såväl ekonomiskt som för privat bruk måste alla omständigheter vägas mot varandra. En jämförelse med motsvarande ekonomisk verksamhet kan vara ett sätt att se om personen använder egendomen i ekonomiskt syfte. Att enbart se på resultatet av verksamheten kan inte i sig själv avgöra om verksamheten är ekonomisk, utan hänsyn måste även tas till hur lång tid verksamheten bedrivits och antalet kunder.

---

<sup>42</sup> Mål C-89/81 Staatssecretaris van Financiën v Hong Kong Trade Development Council.

<sup>43</sup> Mål C-268/83 D.A Rompelman och E.A Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën.

<sup>44</sup> Skatteverket, *Handledning för mervärdesskatt 2002*, s 380.

<sup>45</sup> Mål C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen.

Verksamhet som endast bedrivs tillfälligt utgör inte ekonomisk verksamhet. Uthyrning av egendom måste däremot ses som ekonomisk verksamhet om uthyrningen görs i syfte att regelbundet erhålla intäkter.<sup>46</sup>

Av EUD's rättspraxis följer att enbart den omständigheten att en ägare av kapitalandelar brukar sin äganderätt inte är tillräckligt för att utgöra ekonomisk verksamhet. Enbart det faktum att avyttring av kapitalandelar sker kan därför inte heller ses som ekonomisk verksamhet.<sup>47</sup> Ett antagande är att verksamheten bör rikta sig utåt för att klassificeras som ekonomisk verksamhet, då förvaltande av eget kapital i stor omfattning inte klassificerades som ekonomisk verksamhet.<sup>48</sup>

### **3.3 Yrkesmässig verksamhet**

#### **3.3.1 Allmänt**

Reglerna avseende yrkesmässig verksamhet kan delas in i tre delar. Huvudregeln som stadgar att de som utövar yrkesmässig verksamhet är skattskyldiga, samt två kompletterande bestämmelser. Den ena kompletterande bestämmelsen inskränker yrkesmässighetsbegreppet, exempelvis undantagsregeln<sup>49</sup> för ideella föreningar och den andra utvidgar denna huvudregel, exempelvis utvidgningsregeln.<sup>50</sup>

Mervärdesskatteskyldighet är begränsad till dem som utövar yrkesmässig verksamhet. Med yrkesmässig verksamhet menas näringsverksamhet i enlighet med inkomstskattelagen, det vill säga näringsidkare.<sup>51</sup> Den skatterättsliga definitionen av näringsverksamhet är en yrkesmässigt självständigt bedriven förvärvsverksamhet.<sup>52</sup> Verksamhet som utövas osjälvständigt eller genom hobbyverksamhet hamnar således utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde.<sup>53</sup>

---

<sup>46</sup> Mål C-230/94 Renate Enkler v Finanzamt Homburg.

<sup>47</sup> Mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise.

<sup>48</sup> Ds 2009:58 s 61.

<sup>49</sup> Se kap 4.

<sup>50</sup> Skatteverket, *Handledning för mervärdesskatt 2010*, del 1, SKV 553, s 153.

<sup>51</sup> *Mervärdesskattelag* (1994:200) 4 kap 1§.

<sup>52</sup> SOU 1995:63 s 86.

<sup>53</sup> Alhager, m fl, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s 34.



Mervärdesskattskyldigheten för ideella föreningar följer till stor del föreningens skyldighet att betala inkomstskatt. Är kriterierna för näringsverksamhet enligt IL uppfyllda, föreligger även yrkesmässig verksamhet enligt ML.<sup>54</sup>

Kriterier för att en verksamhet ska anses utgöra näringsverksamhet återfinns i inkomstskattelagens 13 kap. Verksamheten ska utövas självständigt, yrkesmässigt och med vinstsyfte.<sup>55</sup> Samtliga kriterier måste vara uppfyllda för att verksamheten ska utgöra näringsverksamhet. Om verksamheten inte är att anse som yrkesmässig behöver någon ytterligare utredningen om skattskyldighet ej göras.<sup>56</sup>

*Tabell 1. Kopplingen mellan ML och IL*

<i>ML 4 kap 1 §</i>	<i>IL 13 kap 1 § 2 st</i>
<i>”En verksamhet är yrkesmässig, om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen[...].”</i>	<i>”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.”</i>

Vid bedömningen om yrkesmässig verksamhet föreligger görs således bedömningen utifrån inkomstskatterättsliga regler.

Utvidgningsregeln av yrkesmässig verksamhet ger att även en verksamhet som utövas i former liknande med en rörelse hänförlig till en yrkesmässig verksamhet där omsättningen överstiger 30 000 under beskattningsåret utgör yrkesmässig verksamhet.<sup>57</sup> Utvidgningsregeln tar sikte på såväl privatpersoner som ideella föreningar, under förutsättning att föreningen ej är att se som allmännyttig. Regeln är endast ett komplement till huvudregeln och tillämpas enbart i situationer då huvudregeln inte kan tillämpas. Syftet är att skapa konkurrensneutralitet och förhindra situationer där det kan uppkomma snedvridning av konkurrensen.<sup>58</sup>

<sup>54</sup> *Mervärdesskattelagen (1994:200) 4 kap 1 §.*

<sup>55</sup> *Inkomstskattelagen (1999:1229) 13 kap 1 §.*

<sup>56</sup> Klerup & Westfahl, *Den svenska momsens*, s 30.

<sup>57</sup> *Mervärdesskattelag (1994:200) 4 kap 1§.*

<sup>58</sup> Klerup & Westfahl, *Den svenska momsens*, s 31.

### 3.3.2 Självständighet

Självständighetskriteriet innebär att en näringsidkare utövar sin verksamhet självständigt i förhållande till sina uppdragsgivare. Näringsidkaren ska kunna sätta någon annan i sitt ställe, råda över många olika uppdrag och använda egna hjälpmedel och medhjälpare. Näringsverksamhetens resultat kan variera och bedriver ofta viss riskfull verksamhet.<sup>59</sup>

Vid bedömningen av om självständighetskriteriet är uppfyllt ska hänsyn tas till den skattskyldiges förhållande rörande verktyg, lokaler, risktagande, material och ersättningsformer. Efter en lagändring 1 januari 2009 är de kriterier som är av störst betydelse vad som avtalats med uppdragsgivaren, beroendeförhållandet mellan uppdragstagare och uppdragsgivare och i vilken utsträckning uppdragstagaren är verksam i uppdragsgivarens verksamhet. Syftet med lagändringen var att minska kraven för vilka som kan betraktas som näringsidkare. Huruvida självständighet föreligger eller ej ska avgöras efter en samlad bedömning av objektiva grunder.<sup>60</sup>

Mervärdesskattedirektivets krav på självständighet överrensstämmer med de svenska reglerna. Genom självständighetskriteriet utesluts anställda och övriga personer från beskattningsskyldighet, då de är knutna till en arbetsgivare via anställningsavtal eller liknande.<sup>61</sup>

Vid bedömningen av självständighetskriteriet används vanligen en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I vissa fall har dock en bedömning utifrån vad som är normalt inom en viss yrkeskategori använts i stället för en helhetsbedömning. Om verksamheten är att se som självständig ska bedömas med utgångspunkt från vad som avtalats mellan parterna och den faktiska relation som har förelegat mellan de avtalsslutande parterna.<sup>62</sup> Avgörande är om parterna är knutna till varandra genom ett anställnings- eller uppdragsavtal eller om avtalet utgör ett led i bolagets egen verksam-

---

<sup>59</sup> Alhager, m fl, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s 37.

<sup>60</sup> Skatteverket, *Handledning för mervärdesskatt 2010*, del 1, SKV 553, s 161 f.

<sup>61</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG Art 10.

<sup>62</sup> RÅ 1987 ref 163.

het.<sup>63</sup> I de fall då ett avtal inte utgör något av nämnda relationer är verksamheten att se som självständig i förhållande till den andra parten.

### 3.3.3 Yrkesmässighet

I mervärdesskattelagens mening innebär yrkesmässig verksamhet detsamma som näringsverksamhet. Enligt inkomstskattelagen ställs krav på yrkesmässig verksamhet för att utgöra näringsverksamhet. Yrkesmässigheten i inkomstskattelagen syftar till att verksamheten ska utövas regelbundet och inte enbart vid enstaka tillfällen. För att uppfylla kravet på regelbundenhet krävs viss varaktighet och omfattning av verksamheten. I de fall då verksamheten varar under en längre period ställs kravet lägre för att utgöra yrkesmässig verksamhet, än i de fall då verksamheten är av mycket omfattande karaktär men endast pågår under en begränsad tid.<sup>64</sup>

Begreppet yrkesmässig verksamhet ska tolkas i ljuset av EU-rätten.<sup>65</sup> Mervärdesskattedirektivets motsvarighet till yrkesmässig verksamhet är ekonomisk verksamhet.<sup>66</sup>

*”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”<sup>67</sup>*

Ekonomisk verksamhet ska bedömas på objektiva grunder, vilket innebär att ingen hänsyn tas till verksamhetens syfte eller resultat. Ideella föreningar utan vinstsyfte kan således också omfattas. Det huvudsakliga syftet är att verksamheten fortlöpande ska generera intäkter. Vid bedömningen ska dock samtliga föreliggande omständigheter beaktas, vilket ger ekonomisk verksamhet en mycket vid omfattning.<sup>68</sup>

---

<sup>63</sup> RÅ 1992 ref 62.

<sup>64</sup> Alhager, m fl, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s 37 f.

<sup>65</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Mervärdesskatteregistrering*, dnr 130 553888-04/111.

<sup>66</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG Art 9.1 .

<sup>67</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG Art 9.2.

<sup>68</sup> Westberg, *Mervärdesskattedirektivet - en kommentar*, art 9.1, s 88 f.

EUD har i flera domar uttalat sig om vad som kan utgöra ekonomisk verksamhet. Relevanta omständigheter att ta i beaktande är om det finns en affärsplan, bokföring, marknadsföring, särskilda investeringar som är avsedda för den ekonomiska verksamhet, omfattningen av verksamhet, kundkrets och verksamhetens inkomster.<sup>69</sup> Utnyttjande av tillgångar som har till syfte att regelbundet generera intäkter är att betrakta som ekonomisk verksamhet.<sup>70</sup> Är tillgången av sådan karaktär att den kan användas för såväl privat som kommersiellt bruk, ska en jämförelse ske mellan hur nämnda tillgång används med hur liknande ekonomisk verksamhet vanligtvis utförs.<sup>71</sup>

Mervärdesskattedirektivet har en vidare tillämpning av begreppet skattskyldig än mervärdesskattelagen. Föreligger inte skattskyldighet enligt den svenska lagstiftningen kan, på grund av direktivets direkta effekt<sup>72</sup> utredning enligt direktivet krävas.<sup>73</sup> En ideell förening kan genom EU-rätten utgöra skattskyldig person, men endast om det är till fördel för föreningen. Effekten av EU-rätten får endast genomslagskraft då reglerna sätter den skattskyldige i en mer förmånlig position än vad de nationella reglerna tillåter.<sup>74</sup>

Vid bedömningen av yrkesmässig verksamhet blir även reglerna avseende ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet relevanta, eftersom de nationella reglerna ska tolkas i ljuset av den EU-rättsliga regleringen och EU-rättslig praxis.<sup>75</sup> Enligt svensk praxis ska en verksamhet inrikta sig på ekonomiskt utbyte för att anses som näringsverksamhet. Det måste alltså finnas ett vinstsyfte. För att fastställa om vinstsyfte föreligger ska en helhetsbedömning av yttre objektiva omständigheter göras.<sup>76</sup> Mervärdesskattedirektivet å sin sida ställer inte upp något krav på vinstsyfte och är således utan betydelse vid bedömningen av tillämpningen av direktivet. Ekonomisk verksamhet ska bedömas utan hänsyn till syfte eller resultat. Verksamhet som inte kvalificeras som yrkesmässig verksamhet kan således ändå utgöra ekonomisk verksamhet.<sup>77</sup> Är kraven för

---

<sup>69</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Hobby - ekonomisk verksamhet?*, Dnr 130 645783-04/111

<sup>70</sup> Mål C-230/94 Renate Enkler.

<sup>71</sup> Ds 2009:58 s 66.

<sup>72</sup> Se 2.2.1.

<sup>73</sup> Melz, *Mervärdesskatt*, s 35.

<sup>74</sup> Lundén & Svensson, *MOMS*, s 466.

<sup>75</sup> RÅ 1999 not. 282.

<sup>76</sup> Se 3.3.4.

<sup>77</sup> Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2941-05.

ekonomisk verksamhet uppfylla bör dock verksamheten vara att se som yrkesmässig även i enlighet med svensk rätt, för att bedömningen ska ske i överensstämmelse med EU-rätten.

En bostadsrättsförening som upplät parkeringsplatser till utomstående har ansetts skattskyldig till mervärdesskatt. En majoritet av parkeringsplatserna uthyrdes till andra än bostadsrättsinnehavare. Upplåtelsen ansågs vara avskiljd från fastighetsförvaltningen och intäkterna från upplåtelsen var att härleda till en näringsfastighet, vilket innebar att verksamheten ansågs yrkesmässig.<sup>78</sup>

Mervärdesskattedirektivets reglering avseende ekonomisk verksamhet har direkt effekt. Kammarrätten fastslog att bestämmelsen var klar, precis och ovillkorlig, vilket ger ekonomisk verksamhet företräde framför det svenska begreppet yrkesmässig verksamhet.<sup>79</sup>

I ett fall från kammarrätten rörande uthyrning av en husbåt fann rätten att uthyrningen inte skulle beaktas som yrkesmässig i enlighet med ML då verksamheten inte var av någon större omfattning. Vidare fann dock kammarrätten att uthyrningen utgjorde ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet. En husbåt är av sådan karaktär att den lämpar sig för såväl privat som kommersiellt bruk och en bedömning utifrån samtliga omständigheter genomfördes. Uthyrningen av husbåten ledde inte till någon vinst under uthyrningsperioden men genererade likväl intäkter, vilket medförde att verksamheten kvalificerades som ekonomisk verksamhet efter en samlad bedömning.<sup>80</sup>

En stiftelse, vars verksamhet avsåg administration av u-landsbistånd och katastrofhjälp i utlandet, har funnits bedriva yrkesmässig verksamhet. Stiftelsen hade inte något vinstsyfte men verksamheten bedrevs i mycket stor omfattning och verksamheten fick anses konkurrera med andra näringsidkare. I det här fallet var arten och omfattningen av verksamheten de avgörande faktorerna vid bedömningen av yrkesmässig verksamhet.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> RÅ 2003 ref 80.

<sup>79</sup> Kammarrätten i Göteborg, mål nr 5817-5825-01.

<sup>80</sup> Kammarrätten i Jönköping, mål nr 1359-05.

<sup>81</sup> RÅ 1996 not 168.

### 3.3.4 Vinstsyfte

Slutligen ska verksamheten bidra med ett ekonomiskt utbyte. Verksamheten behöver inte generera en faktisk vinst utan det är syftet för verksamheten som är det avgörande.<sup>82</sup> Kravet på vinstsyfte är av större betydelse för att avgöra om den verksamhet som fysiska personer bedriver är näringsverksamhet eller hobbyverksamhet, än vad gäller juridiska personers verksamhet. Det finns verksamheter som utövats under en längre period av juridiska personer utan att generera eller ha som mål att generera överskott, som ändå har betraktats som näringsverksamhet.<sup>83</sup> En förutsättning för att vinstsyfte ska anses föreligga är att verksamheten utövas kommersiellt, det vill säga bedrivs i relativt stor omfattning. Kravet på vinstsyfte har dock lättats upp genom praxis under de senaste åren och det är tveksamt om det i praktiken upprätthålls.<sup>84</sup>

Huruvida verksamheten bedrivs med vinstsyfte ska avgöras genom en helhetsbedömning av objektiva yttre omständigheter. Omständigheter att ta i beaktande är verksamhetens omfattning och art, lokaler, tillgångar, marknadsföring och hur beroende utövaren är av inkomsterna för sin försörjning. I de fall då verksamheten har sådan karaktär att den normalt sett utövas i förvärvssyfte och riktar sig mot allmänheten presumeras att vinstsyfte föreligger.<sup>85</sup>

Kravet på vinstsyfte i relation till yrkesmässig verksamhet i ML överensstämmer inte med mervärdesskattedirektivet, där något krav på vinstsyfte vid bedömningen av ekonomisk verksamhet inte är uppställt. Den ekonomiska verksamheten ska bedömas oberoende av syfte eller resultat, att verksamhetsutövaren själv hävdar att verksamheten utförs utan vinstsyfte är således utan betydelse. Juridiska personers verksamhet kan utgöra näringsverksamhet även då vinstsyfte saknas, om verksamheten inte bedrivs i en alltför begränsad omfattning.<sup>86</sup>

En förening som ämnade utbilda föreningens medlemmar genom kursverksamhet har funnits bedriva yrkesmässig verksamhet, trots att verksamheten finansierats på självkostnadsbasis utan täckning för sina kostnader. Regerringsrätten fann att kursverksam-

---

<sup>82</sup> SOU 2002:74 s 83.

<sup>83</sup> SOU 1995:63 s 86.

<sup>84</sup> SOU 2002:74 s 83 f.

<sup>85</sup> SOU 2002:74 s 83.

<sup>86</sup> SOU 2002:74 s 84.

heten bedrevs stadigvarande och i en så pass betydande omfattning att verksamheten var att se som näringsverksamhet även om något direkt vinstsyfte inte förelåg.<sup>87</sup> Avgörandet för med sig att den verksamhet som ideella föreningar bedriver kan bli betraktad som näringsverksamhet, vilket medför att ideella föreningar kan kvalificeras som skattskyldiga personer i större utsträckning.

En stiftelse utförde administrativa tjänster åt andra organisationer utan syfte att ge vinst till någon enskild. Verksamheten var dock nära anknuten till annan bedriven näringsverksamhet och ett sätt att tillgodose ekonomiskt behov av andra tjänster. Stiftelsen konkurrerade på så vis med andra näringsidkare och bedrevs i betydande omfattningen. Verksamheten utgjorde näringsverksamhet och kravet på yrkesmässig verksamhet enligt ML var således uppfyllt.<sup>88</sup>

Tre fackförbund slöt ett samverkansavtal för att förbundens medlemmar skulle få så god kansliservice som möjligt och för att minska kostnaderna för respektive förbund. Verksamheten skulle drivas av personal från ett av förbunden. Frågan var om den kostnadsfördelning som skedde mellan förbunden kunde ses som yrkesmässig verksamhet för förbundet som utför tjänsterna. Något vinstsyfte förutom att sänka kostnaderna förelåg inte men på grund av arten, omfattningen och varaktigheten av verksamheten var den att bedöma som yrkesmässig.<sup>89</sup> Förhandlingsverksamhet som bedrivs av ett förbund inom en förhandlingskartell, som har som mål att tillgodose verksamhetens syfte och organiseras i enlighet med verksamhetens stadgar och inte genom ett kontraktsförhållande mellan förbundet och kartellen, kan däremot inte anses utgöra yrkesmässig verksamhet.<sup>90</sup>

En hyresgästförening bedrev förhandlingsverksamhet för att arbeta fram så bra boendevillkor som möjligt. Även om det förelåg ett kontraktsförhållande mellan föreningen och hyresgästen, ansågs inte verksamheten yrkesmässig. Förhandlingsverksamheten bedrevs för att kollektivt förbättra villkoren och den enskilde hyresgästen var inte beroende av det arbete som lades ner på den egna lägenheten.<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> RÅ 1998 ref 10.

<sup>88</sup> RÅ 1996 not 146.

<sup>89</sup> RÅ 2001 ref 34 (I).

<sup>90</sup> RÅ 2001 ref 34 (II).

<sup>91</sup> RÅ 2001 ref 51.

### 3.4 Sammanfattande analys

Enligt mervärdesskattelagen är den som inom sin yrkesmässiga verksamhet omsätter skattepliktiga varor att anse som skattskyldig person i Sverige. Ideella föreningars verksamhet kan vara av såväl ideell som kommersiell art, vilket gör bedömningen av om ideella föreningars verksamhet är att betrakta som yrkesmässig komplicerad.

Det yrkesmässiga begreppet i mervärdesskattelagen är kopplat till det inkomsträttsliga begreppet för näringsidkare, vilket innebär att verksamheten som bedrivs måste vara självständig, yrkesmässig och bedriven med vinstsyfte. Är dessa tre kraven uppfyllda utgör verksamheten yrkesmässig verksamhet även ur ett mervärdesskatterätligt perspektiv. Mervärdesskattedirektivet använder sig istället av begreppet ekonomisk verksamhet, som måste vara uppfyllt för att bli betraktad som beskattningsbar person. Vid denna bedömning är verksamhetens syfte och resultat utan betydelse. Här skiljer sig den svenska definitionen av skattskyldig person från EU-rättens beskattningsbar person. Mervärdesskattedirektivets direkta effekt medför dock att vid tolkning av innebörden av skattskyldig person måste hänsyn tas till EUD's tolkning av beskattningsbar person.

Självständighetskravet tar sikte på vad som avtalats med en uppdragsgivare och i vilken utsträckning uppdragstagaren är verksam i uppdragsgivarens verksamhet. Bedömningen ska grundas på en samlad bedömning av samtliga objektiva grunder i varje enskilt fall. Mervärdesskattedirektivet ställer också upp ett krav på självständighet, vilket stämmer överens med de svenska reglerna. Någon ytterligare bedömning utifrån EU-rättsliga regler behöver således inte ske. I de fall då helhetsbedömningen inte kan ge någon direkt lösning, har en jämförelse med andra verksamma inom samma yrkeskategori fått ge ledning. En ideell förening kan således inte stå i ett beroendeförhållande med en uppdragsgivare och vara verksam i uppdragsgivarens verksamhet för att klassificeras som självständig. Föreningen måste vara fristående. Självständighetskriteriet tar främst sikte på anställningsförhållande, vilket innebär att ideella föreningar troligtvis inte kommer bli betraktade som självständiga i större utsträckning än tidigare, till följd av den lagändringen som genomfördes förra året.

Yrkesmässighetskravet syftar till att verksamheten ska utövas regelbundet och inte bara vid enstaka tillfällen. Omfattningen och varaktigheten av verksamheten är därför av stor betydelse vid gränsdragningen av vad som ska anses som yrkesmässig verksamhet och



vilken verksamhet som hamnar utanför begreppet. Det svenska yrkesmässighets begreppet överensstämmer dock inte med det motsvarande EU-rättsliga begreppet, ekonomisk verksamhet. Bedömningen av ekonomisk verksamhet ska genomföras på objektiva grunder där hänsyn ska tas till samtliga omständigheter i det enskilda fallet, vilket ger begreppet en mycket vid omfattning. Avsikten med verksamheten är av störst betydelse, men då det inte krävs vinstsyfte för att kvalificeras som ekonomisk verksamhet kan det vara svårt att fastställa vad den exakta avsikten faktiskt är. Omständigheter att ta i beaktande är bland annat omfattningen av verksamheten samt särskilda investeringar som är avsedda för den ekonomiska verksamheten. Tillgångar som är karakteristiska för verksamheten kan utgöra ekonomisk verksamhet, men ska även här bedömas utifrån objektiva omständigheter. Syftar utnyttjandet av tillgångarna att regelbundet generera intäkter är kravet på ekonomisk verksamhet uppfyllt. En jämförelse med hur tillgången används i liknande ekonomisk verksamhet brukar vara en bra riktlinje. Resultatet med verksamheten är som sagt inte avgörande för att kvalificeras som ekonomisk verksamhet, utan är verksamheten av stor omfattning kan det vara tillräckligt för att utgöra ekonomisk verksamhet. Omfattningen av verksamheten verkar vara den mest avgörande faktorn både avseende ekonomisk verksamhet som för yrkesmässig verksamhet. Bedriver den ideella föreningen en mycket omfattande verksamhet som kan konkurrera med övriga näringsidkare inom samma område, bör därför verksamheten vara betraktad som yrkesmässig. Skulle den ideella föreningen kunna bedriva skattebefriad verksamhet på samma villkor som för icke skattebefriade blir det en snedvridning av konkurrensen, då de verksamma inte agerar under samma förutsättningar. Mervärdesskatten ska vara så neutralt utformad som möjligt och behandla jämbördig verksamhet på samma sätt.

Den verksamhet som den ideella föreningen bedriver kan utgöra ekonomisk verksamhet även om kriterierna för yrkesmässig verksamhet inte är uppfyllda. Blir verksamheten betraktad som ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet, ska den ideella föreningens verksamhet även bli betraktad som yrkesmässig enligt ML och föreningen utgöra skattskyldig person. Den ideella föreningen kan således åberopa direktivets direkta effekt om de anser sig bedriva verksamhet som inte kvalificeras som yrkesmässig men som uppfyller kraven för ekonomisk verksamhet. Denna möjlighet är en fördel för föreningar som vill bli betraktade som skattskyldiga personer, men kan leda till viss rättsosäkerhet. Förutsebarheten vid bedömningen av om den ideella föreningen ska ut-

göra beskattningsbar person eller inte riskerar försvinna, om inte det blir överensstämmelse mellan mervärdesskattedirektivets bestämmelser och de svenska reglerna. Är rättsläget inte förutsebart finns det risk för att reglerna kommer att tolkas olika beroende på vilket resultat som är mest önskvärt.

Vinstsyftet som uppställs för yrkesmässig verksamhet innebär att verksamheten ska ha ett vinstsyfte, inte att verksamheten måste generera en faktisk vinst. Kravet på vinstsyfte utesluter många ideella föreningar från att bli betraktade som skattskyldiga personer i Sverige, detta till skillnad från mervärdesskattedirektivet som inte uppställer något sådant krav och betraktar även ideella föreningar som beskattningsbara personer.

En förutsättning för att verksamheten ska anses bedriven med vinstsyfte är att verksamheten utövas kommersiellt, det vill säga i relativt stor omfattning, vilket visar hur viktig omfattningen av verksamheten är. Bedömningen ska ske utifrån en helhetsbedömning av objektiva yttre omständigheter. Verksamhet som utövas i förvärvssyfte och riktar sig mot allmänheten antas ha ett vinstsyfte. Även om mervärdesskattedirektivet inte uppställer ett vinstsyfte har det genom praxis uppställts ett krav på att verksamheten ska vara utåtriktad. Vinstsyftet har dock uttunnats och fokus ligger i dagsläget mer på omfattningen av verksamheten. De senaste åren har vinstsyftet inte haft någon avgörande betydelse vid yrkesmässighetsbedömningen utan det tyder i allt större utsträckning att bedömningen ska göras efter en helhetsbedömning av arten, omfattningen och varaktigheten av verksamheten. Följden av att det svenska kravet på vinstsyfte har lättats upp och inte längre har någon avgörande betydelse, utan ska bedömas utifrån en helhetsbedömning beroende på omfattningen av verksamhet, innebär att bedömningen av yrkesmässig verksamhet inte skiljer sig mot ekonomisk verksamhet i lika stor grad längre. Ideella föreningar kan således bli betraktade som skattskyldiga personer i större utsträckning än tidigare.

Sammanfattningsvis kan således en ideell förening bli betraktad som skattskyldig person i enlighet med mervärdesskattelagen om föreningen bedriver yrkesmässig verksamhet. Då definitionen av yrkesmässig verksamhet är kopplad till definitionen av näringsverksamhet i inkomstskattelagen, behöver föreningens verksamhet uppfylla kraven för näringsverksamhet, det vill säga självständig, yrkesmässig och verksamhet med vinstsyfte. Hänsyn måste dock tas till bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet avseende beskattningsbar person.

## 4 Undantag från mervärdesskattskyldighet

### 4.1 Inledning

Den verksamhet som ideella föreningar bedriver räknas inte som yrkesmässig verksamhet, under förutsättning att inkomsten från verksamheten utgör inkomst från näringsverksamhet vilken är undantagen skattskyldighet enligt inkomstskattelagen.<sup>92</sup> Är inkomsten inte skattepliktig enligt inkomstskattelagen föreligger inte heller någon skattskyldighet för mervärdesskatt. Undantag från mervärdesskattskyldighet gäller då den ideella föreningen är att klassificera som en allmännyttig förening. De kriterier som måste vara uppfyllda är ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljdskravet och slutligen öppenhetskravet.

Verksamheter som vanligen bedrivs av ideella föreningar är exempelvis kursverksamhet, idrottsevenemang, danstillställningar och kioskverksamhet. Samtliga är att betrakta som näringsverksamheter men kan undantas mervärdesskattskyldighet under förutsättning att verksamheterna har naturlig anknytning till den ideella verksamheten, näringsverksamheten har av hävd nyttjats som finansieringskälla för det allmännyttiga ändamålet eller har ett inre sammanhang med föreningens allmännyttiga ändamål som vid en huvudsaklighetsbedömning inte bedrivs i för stor omfattning.<sup>93</sup>

### 4.2 Ideella föreningar

En ideell förening består av en sammanslutning av ett antal människor med ett gemensamt intresse som samlas i organiserad form. Verksamheten i en ideell förening behöver inte vara ideell, utan en ideell förening kan utöva rent kommersiell näringsverksamhet. De allmännyttiga<sup>94</sup> ideella föreningarna bedriver dock enbart ideell verksamhet med ett högtstående syfte vilket innebär att de föreningarna blir skattemässigt gynnade. Föreningar som oftast utgör allmännyttiga föreningar är idrottsföreningar, frikyrkor, nykterhetssällskap, studieförbund, ungdomsorganisationer, pensionärsföreningar, handikappföreningar, politiska föreningar och kulturföreningar. De föreningar som sällan kan betraktas som allmännyttiga är arbetstagarorganisationer, arbetsgivarorganisationer, or-

---

<sup>92</sup> *Mervärdesskattelag* (1994:200) 4 kap 8§ 1 st.

<sup>93</sup> Lindblad & Lundén, *Ideella föreningar - skatt, ekonomi, juridik*, s 245 f.

<sup>94</sup> Se 4.3.

denssällskap, släktföreningar, sällskapsföreningar, samlarföreningar och näringsdrivande ideella föreningar.<sup>95</sup>

Det finns ingen särskild civilrättslig lagstiftning som reglerar hur de ideella föreningarna ska bildas, hur deras verksamhet ska utföras eller hur föreningen ska upplösas. Föreningen måste utse styrelse och anta stadgar för att bli en juridisk person.<sup>96</sup> Föreningen erhåller då egen rättskapacitet vilket innebär att det är den ideella föreningen som är skattskyldig för föreningens inkomster och inte medlemmarna.<sup>97</sup> Ledning får sökas från liknande associationsformer där ekonomiska föreningar är de som mest kan liknas med ideella föreningar. Syftet med den ekonomiska föreningen är att främja medlemmarnas ekonomiska intresse genom att bedriva ekonomisk verksamhet. En ideell förening kan då sägas vara en förening som inte bedriver ekonomisk verksamhet med syftet att främja medlemmarnas ekonomiska intresse.<sup>98</sup>

Tabellen nedan visar när olika föreningar är att betrakta som ideella respektive ekonomiska föreningar. Ideella föreningar kan klassificeras som ideella även om föreningen inte har både ett ideellt syfte och utövar ideell verksamhet. Beroende på vilken kategori föreningen hamnar i följer olika mervärdesskatterättsliga regler. Den fortsatta framställningen kommer handla om när de rent ideella föreningarna är att se som allmännyttiga ideella föreningar och på så vis undantagna från mervärdesskatteskyldighet.

---

<sup>95</sup> Lindblad & Lundén, *Ideella föreningar*, s 9.

<sup>96</sup> NJA 1973 s. 341.

<sup>97</sup> Lodin, m fl, *Inkomstskatt*, del 2, s 555.

<sup>98</sup> Grahn, m fl, *Ideella föreningar - regler, redovisning och skatter*, s. 18.

Tabell 2. Typer av ideella föreningar<sup>99</sup>

Typ av förening	Ekonomisk verksamhet <sup>100</sup>	Vinstsyfte för medlemmarna	Exempel på föreningar
Rent ideella föreningar	Nej	Nej	Politik, idrott, religion
Ideella föreningar med ekonomisk verksamhet	Ja	Nej	Vissa idrottsföreningar, golfklubbar
Ideella föreningar som främjar medlemmarnas ekonomiska intresse	Nej	Ja	Villaägarföreningar, fackföreningar
Ekonomisk verksamhet med vinstsyfte	Ja	Ja	Ekonomisk förening

### 4.3 Allmännyttiga ideella föreningar

#### 4.3.1 Ändamålskrav

Det huvudsakliga syftet med en allmännyttig ideell förening ska vara att främja vetenskaplig forskning, nordiskt samarbete, vård och uppfostran av barn, stärka rikets försvar, utöva hjälpverksamhet bland behövande samt bidra till undervisning eller utbildning. Andra ändamål som också kan ses som allmännyttiga är politiska, välgörande, idrottsliga, sociala, religiösa och konstnärliga ändamål. Föreningen ska främja ett eller flera av de ovan nämnda ändamålen och syftet får inte vara begränsat till föreningens medlemmars, vissa familjers eller andra personers ekonomiska intresse.<sup>101</sup> På grund av begränsningen av syftet faller fackföreningar, branschföreningar och liknande föreningar utanför vad som kan klassificeras som allmännyttiga föreningar.<sup>102</sup> Anledningen till att de senast nämnda diskvalificeras som allmännyttiga föreningar är att de anses främja

<sup>99</sup> Lindblad & Lundén, *Ideella föreningar – skatt, ekonomi, juridik*, s 11.

<sup>100</sup> Ekonomisk verksamhet används inte här som begreppet ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet, utan i den meningen att föreningen har en fortlöpande och affärsmässigt driven verksamhet, vilket kan omfatta även mindre verksamheter i form av exempelvis en kioskverksamhet.

<sup>101</sup> *Inkomstskattelagen* (1999:1229) 7 kap 8§, 7 kap 4§.

<sup>102</sup> Gunne & Löfgren, *Beskattning av stiftelser och ideella föreningar*, s 80.

medlemmarnas ekonomiska intresse och kan därmed inte betraktas som allmännyttiga.<sup>103</sup>

Begreppet allmännyttigt ändamål har en obestämd innebörd och får tolkas med ledning av praxis. Verksamhet som är värd att stödjas ur ett allmänt perspektiv betraktas som allmännyttigt, vilket utesluter verksamheter som bedriver verksamhet med ett mycket säreget ändamålssyfte. Bedömningen kan inte enbart baseras på vad stadgarna statuerar, utan det krävs en generell bedömning utifrån föreningens inriktning och karaktär.<sup>104</sup>

För att föreningen ska kvalificeras som allmännyttig får ändamålet inte vara att tillvarata medlemmarnas ekonomiska intresse. I många fall kan dock en förening verka allmännyttig men gynnar även medlemmarnas ekonomiska intresse, av betydelse är då vad föreningens huvudsakliga ändamål utgörs av.<sup>105</sup> En förening som ger ekonomiska förmåner till sina medlemmar som ett led i föreningens allmännyttiga verksamhet, förhindrar inte att föreningen skulle kunna klassificeras som allmännyttig. Om förmånerna har direkt anknytning till det ideella arbetet och på så vis utgör ett direkt uppfyllande av föreningens ändamål, bör skattebefrielse ändå godtas. Handikappföreningar som erbjuder sina medlemmar subventionerade priser för olika hjälpmedel är att se som ett direkt led för att uppfylla föreningens ändamål. Även fall då förmånerna är av ringa betydelse i föreningens verksamhet kan godkännas. Förmåner av ringa betydelse kan exempelvis vara då skötseln av medlemmarnas båtar i en båtklubb sköts av föreningen.<sup>106</sup>

Medlemmar som indirekt gynnas genom att föreningen fullföljer sitt syfte, hindrar inte att föreningen har allmännyttig karaktär. Indirekta effekter bör inte vara ett hinder för att föreningen ska anses bedriva allmännyttig verksamhet.<sup>107</sup>

Föreningar som har ansetts vara föreningar med allmännyttigt ändamål är idrottsföreningar inkluderande bland annat friidrott, gymnastik och lagidrotter, föreningar för

---

<sup>103</sup> KPMG, *Momshandboken*, s 133.

<sup>104</sup> RÅ83 1:63 (I, IV).

<sup>105</sup> RÅ83 1:63 (II, III).

<sup>106</sup> Skatteverket, *Handledning för stiftelser och ideella föreningar 2005*, s 131.

<sup>107</sup> RÅ 1998 not 555.

konst och litteratur, föreningar som bedriver ungdomsverksamhet, social verksamhet, politiska organisationer, studieförbund med flera.<sup>108</sup>

### 4.3.2 Verksamhetskrav

Den bedrivna verksamheten ska uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet.<sup>109</sup> Det räcker inte att ändamålet som anges i stadgarna är allmännyttigt, utan den verksamhet som faktiskt bedrivs måste stämma överens med vad som är fastställt i stadgarna för att föreningen ska kvalificeras som allmännyttig.<sup>110</sup> Kravet som ställs upp på uteslutande eller så gott som uteslutande är att minst nittio procent av verksamheten tillgodoser allmännyttiga ändamål.<sup>111</sup> En förutsättning är i princip att stadgarna inte medger utrymme för verksamhet som syftar till att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen.<sup>112</sup>

### 4.3.3 Fullföljdskrav

Fullföljdskravet inriktar sig på användningen av verksamhetens inkomster. Föreningen ska under en viss tidsrymd utöva verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen från föreningens tillgångar.<sup>113</sup> Det krävs att föreningen aktivt använder cirka åttio procent av avkastningen på det allmännyttiga ändamålet sett över en femårsperiod. Bidrag, gåvor och medlemsavgifter bör inte inräknas i avkastningen, då de är skattefria oberoende av vem som uppbär dem.<sup>114</sup>

I vissa fall kan det dock finnas behov av att modifiera tidskravet. Omständigheter som att verksamheten befinner sig i ett uppbyggnadsskede eller att verksamheten fått ökade möjligheter att arbeta för ett allmännyttigt ändamål, kan vara anledningar att betrakta tidskravet uppfyllt redan första beskattningsåret, under förutsättning att verksamheten förväntas bedrivas vidare på liknande sätt.<sup>115</sup>

---

<sup>108</sup> Skatteverket, *Handledning för stiftelser och ideella föreningar 2005*, s 132.

<sup>109</sup> *Inkomstskattelagen (1999:1229) 7 kap 9§.*

<sup>110</sup> Prop.1976:77:135 s 77.

<sup>111</sup> Prop. 1999/2000:2 del 2 s 504.

<sup>112</sup> Prop. 1976/77:135 s 77.

<sup>113</sup> *Inkomstskattelagen (1999:1229) 7 kap 10§.*

<sup>114</sup> Prop. 1976:77:135 s 79.

<sup>115</sup> RÅ 2001 ref 17.

Den avkastning som fullföljdskravet ska tillämpas på syftar till de inkomster som kan omfattas av skattebefrielse. Det resultat som ska beaktas vid fullföljdsbedömningen är således resultatet efter avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande.<sup>116</sup>

Vid fullföljdsbedömningen måste hänsyn tas till vilken verksamhet det är som främjar det allmännyttiga ändamålet, så kallad fullföljdsverksamhet och hur stor del av behållningen som används i denna fullföljdsverksamhet samt under hur lång tid. Till fullföljdsverksamheten räknas inte den del av verksamheten som ämnar förvärva och bibehålla avkastningen.<sup>117</sup> Fullföljdskravet innebär att den verksamhet som utövas ska vara motiverad med hänsyn till avkastningen och att avkastningen löpande används i verksamheten.<sup>118</sup>

En stiftelse, vars ändamål var att bedriva hjälpverksamhet till behövande sjömän samt bidra med understöd till deras familjer, hade stadgarna som föreskrev att minst tio procent av stiftelsen tillgångar skulle tillfogas kapitalet. Samtlig verksamhet som bedrevs ansåg vara kvalificerad som fullföljdsverksamhet. Regeringsrätten fastställde här att även åtgärder som inte direkt främjar det allmännyttiga ändamålet kan utgöra fullföljdsverksamhet, då verksamheten är väl integrerad i verksamheten som syftar till att uppfylla det allmännyttiga ändamålet.<sup>119</sup>

#### **4.3.4 Öppenhetskrav**

Det slutliga kravet för att kvalificeras som en allmännyttig förening är att föreningen ska ha en öppen medlemsintagning. Föreningen får endast vägra en person inträde om det föreligger särskilda skäl med hänsyn till föreningens syfte, verksamhetens art eller omfattning.<sup>120</sup>

Medlemskapet i en ideell förening kan begränsas till att avse de personer som är villiga att följa föreningens stadgar och som delar föreningens vision. Förutsättningar för medlemskap får inte vara baserade på diskriminerande eller obefogade grunder. De före-

---

<sup>116</sup> Gunne & Löfgren, *Beskattnings av stiftelser och ideella föreningar*, s 88.

<sup>117</sup> RÅ 2001 ref 17.

<sup>118</sup> Prop 1942:134 s 51.

<sup>119</sup> RÅ 2001 ref 17.

<sup>120</sup> *Inkomstskattelagen* (1999:1229) 7 kap 13 §.



ningar som ställer upp krav på minimiålder, särskilda kunskaper, fysiska förutsättningar eller liknande bör ändå kunna uppfylla öppenhetskravet, i de fall då kraven är en förutsättning för att kunna bedriva den ideella verksamheten. En förening som utesluter medlemmar utan giltiga skäl kan således inte betraktas som öppen.<sup>121</sup>

En ideell förening hade begränsat antagningen av medlemmar till endast i Stockholm födda män. Föreningen hade som syfte att höja och bevara den i Stockholm infödde mannens intresse för sin stad. Medlemsbegränsningen till enbart män var historiskt betingad då föreningen var relativt gammal. Begränsningen ansågs dock inte ha något naturligt samband med föreningens verksamhet och målsättning, vilket är en förutsättning för att uppfylla öppenhetskravet.<sup>122</sup>

Krävs skriftlig rekommendation för att bli medlem i en förening kan inte föreningen anses ha en medlemsantagning som är att betrakta som öppen. Regeringsrätten uttalade att en förening som kräver rekommendationer och personlig kännedom av föreningens tidigare medlemmar vid ny medlemsantagningen förutsätts vara slutna. Är dock rekommendationerna inte obligatoriska kan föreningen ändå uppfylla kravet på öppenhet.<sup>123</sup>

#### **4.3.5 Naturlig anknytning**

Ideella föreningar beskattas inte för inkomst från näringsverksamhet om inkomsten huvudsakligen kommer från verksamhet som har en naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller som av hävd har använts för att finansiera det ideella arbetet.<sup>124</sup> Med naturlig anknytning avses verksamhet som har ett direkt samband med den allmännyttiga verksamheten, exempelvis entré- och anmälningsavgifter till olika evenemang. Med verksamhet som av hävd används menas verksamhet som av tradition finansierar den allmännyttiga verksamheten som föreningen utövar.<sup>125</sup>

Inkomster som har naturlig anknytning kan indelas i huvudsakligen tre grupper, verksamhet som utgör ett direkt fullbordande av det allmännyttiga ändamålet, verksamhet

---

<sup>121</sup> Prop. 1976/77:135 s 78.

<sup>122</sup> RÅ 1989 ref 60.

<sup>123</sup> RÅ 2007 ref 54.

<sup>124</sup> *Inkomstskattelagen* (1999:1229) 7 kap 7 § 2 st.

<sup>125</sup> Skatteverket, *Handledning för mervärdesskatt 2010*, del 1, SKV 553, s 181-182.

som är ett direkt led i det ideella arbetet och slutligen kommersiell verksamhet som har till syfte att ge service för sina medlemmar.<sup>126</sup>

Till den verksamhet som av hävd används för att finansiera det ideella arbetet avses anordnande av fester, lotterier, basarer och insamlingskampanjer. Även danstillställningar bör höra till de sedvanliga finansieringskällorna. I de fall då danstillställningarna ger upphov till stor vinst och utgör huvuddelen av föreningens intäkter bör ändå inte bedömningen av verksamheten ske på något annat sätt. Av avgörande betydelse är om dansverksamheten kan anses utövas i en annan konkurrenssituation än vad som gäller för ideella föreningar över lag. Enbart annonsering om danstillställningar kan inte konstituera en sådan konkurrenssituation.<sup>127</sup>

Det räcker inte att en förening vill hänföra sin verksamhet till hävd endast på den grunden att föreningen bedrivit verksamheten under många år. För att en verksamhet ska klassificeras som hävdvunnen finansieringskälla krävs att föreningen normalt sett brukar finansiera sin verksamhet genom den verksamheten. Undantag för beskattning kräver i stort sett att arrangemangen drivs av oavlönade personer och att verksamheten inte bedrivs i alltför stor omfattning i relation till den allmännyttiga verksamheten.<sup>128</sup>

#### **4.3.6 Huvudsaklighetskriteriet**

I de fall då ideella föreningar bedriver såväl skattebefriad som skattepliktig verksamhet får en huvudsaklighetsbedömning avgöra om den totala inkomsten ska undantas från beskattningen eller beskattas i sin helhet.

Huvudsaklighetsbedömningen skall omfatta verksamheter som har ett sådant inre sammanhang att de kan anses ingå i samma förvärvskälla. Då förvärvskällan består av såväl skattefria som skattepliktiga inkomster skall förvärvskällan antingen undantas eller beskattas i sin helhet. Härrör åtminstone sjuttio till åttio procent av förvärvskällans inkomster från den skattefria delen undantas hela källan. Utgör den skattefria delen mindre än sjuttio procent ska samtlig rörelseinkomst beskattas. Bedrivs den skattepliktiga verksamheten även den på ideell basis får den anses ingå i samma förvärvskälla. Sedan

---

<sup>126</sup> KPMG, *Momshandboken*, s 134.

<sup>127</sup> Kammarrätten i Jönköping, mål nr 4131-4133-2000.

<sup>128</sup> KPMG, *Momshandboken*, s 134.

får en avvägning göras mellan verksamheterna för att få fram vilken del som överväger.<sup>129</sup>

Föreligger ett inre sammanhang mellan de olika verksamheterna som föreningen bedriver utgör de normalt sett en och samma rörelse. Detta torde vara fallet då föreningens medlemmar bedriver verksamheten på ideell basis, till skillnad från då anställd personal finns och rörelsen kan betraktas som en självständig näringsverksamhet.<sup>130</sup>

Enligt Skatteverket ska minst sjuttiofem procent av inkomsten härröra från icke skattepliktig verksamhet för att hela inkomstkällan ska undantas från beskattning. I de fall då den skattebefriade inkomsten inte uppgår till sjuttiofem procent omfattas inga inkomster av undantaget. Detta innebär att antingen klassificeras ingen del av verksamheten som yrkesmässig eller så är hela verksamheten yrkesmässig.<sup>131</sup> Skatteverket ställer upp ett krav som ligger mitt emellan det rekommenderade kravet som ställts upp i förarbetena. Detta tyder på att en verksamhet som inte riktigt når upp till sjuttiofem procent ändå skulle kunna anses uppfylla huvudsaklighetskriteriet under förutsättning att verksamheten når upp till sjuttio procent.

Bevakningsverksamhet som bedrivs av en idrottsförening kunde inte anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som verksamhet som av hävd finansierat det ideella arbetet, utan bevakningsverksamhetens överskott utgjorde inkomst av näringsverksamhet. Huvudsaklighetsbedömningen förde dock med sig att då föreningens huvudsakliga inkomst härrör från övrig verksamhet och bevakningsverksamheten bedrivits på ideell basis, undantogs hela förvärvskällan från beskattning.<sup>132</sup>

Konstruktionen av den svenska mervärdesskatterätten kan leda till att det skattefria området, som främst gäller ideella föreningar, kan bli alltför omfattande i förhållande till EU-rätten. Detta beror bland annat på den kopplingen som görs mellan mervärdesskattelagen och inkomstskattelagen, där huvudsaklighetsbedömningen avgör om en allmännyttig förening är skattskyldig eller ej. Har föreningen skattefria inkomster som överstiger sjuttio procent av de totala inkomsterna kommer övriga inkomster inte heller att be-

---

<sup>129</sup> Prop 1976/77:135 s 85.

<sup>130</sup> KPMG, *Momshandboken*, s 135.

<sup>131</sup> Skatteverket, *Handledning för mervärdesskatt 2010*, del 1, SKV 553, s 183.

<sup>132</sup> RÅ 1987 ref 153.

skattas, vilket kan ge de ideella föreningarna större skattebefrielse än vad mervärdesskattedirektivet tillåter.<sup>133</sup>

#### 4.4 Undantag från mervärdesskatteskyldighet i framtiden

De svenska mervärdesskattereglerna överensstämmer som tidigare nämnts inte fullt ut med de EU-rättsliga reglerna och 2008 inledde kommissionen ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige. En ny utredning har därför tillsatts som vill införa begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet för att reglerna ska stämma bättre överens. Även en översyn av de svenska reglerna avseende allmännyttiga ideella föreningar har genomförts. Mervärdesskatteutredningen<sup>134</sup> lämnade redan 2002 ett förslag på att införa beskattningsbar person i mervärdesskattelagen och att tillämpningsområdet för mervärdesskatt skulle bli självständigt i förhållande till IL, men än så länge har ingen förändring skett.<sup>135</sup>

Innebörden av gemenskapsrättsliga begrepp ska vara självständiga. I Sverige är definitionen av yrkesmässig verksamhet kopplat till definitionen av näringsverksamhet i inkomstskattelagen, vilket tar bort den självständiga karaktären av begreppen. Samtliga regler som styr skattesubjektets rättigheter och skyldigheter är knutna till om skattesubjektet utgör beskattningsbar person eller ej.<sup>136</sup> De svenska reglerna avseende yrkesmässig verksamhet i ML måste därför bli självständiga i förhållande till IL för att kongruens med EU-rätten ska upprätthållas.

Undantaget för ideella föreningar i ML har ingen motsvarighet i mervärdesskattedirektivets bestämmelser avseende beskattningsbar person.<sup>137</sup> Direktivet innehåller i stället ett antal undantag från skatteplikt med hänsyn till allmänintresset.<sup>138</sup> Undantagsregeln kan föra med sig att ideella föreningar kan utöva verksamhet utan mervärdesskattskyldighet, konkurrerande med näringsidkare som är skyldiga att betala mervärdesskatt. Allmännyttiga ideella föreningar blir skattemässigt gynnade i förhållande till andra som

---

<sup>133</sup> Ds 2009:58 s 82.

<sup>134</sup> SOU 2002:74.

<sup>135</sup> Ds 2009:58 s 54.

<sup>136</sup> Ds 2009:58 s 58.

<sup>137</sup> Skatteverket, *Handledning för mervärdesskatt 2010*, del 1, SKV 553, s 180.

<sup>138</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG art 132.

bedriver samma verksamhet men på kommersiell basis. Undantagen i mervärdesskattedirektivet sträcker sig inte lika långt som de svenska reglerna.<sup>139</sup>

Mervärdesskattedirektivet gör ingen skillnad på när tillhandahållande sker i en ideell förening eller i annan verksamhet. Även ideella föreningar betraktas som beskattningsbara personer. Organisationer som utövar verksamhet utan vinstsyfte och har som mål att främja allmännyttiga ändamål medges undantag för transaktioner, istället för att hela personen undantas från beskattning. Enda kravet för att anses utöva ekonomisk verksamhet är att tillhandahållandena sker mot ersättning av något slag, samt att den beskattningsbara personen är regelbundet engagerad i verksamheten.<sup>140</sup>

Undantagen från skattskyldighet för allmännyttiga föreningar i Sverige, innebär att många ideella föreningar undkommer skattskyldighet. Denna förmånliga skattemässiga situation kan innebära en viss snedvridning av konkurrensen, då ideella föreningar kan komma att konkurrera med andra verksamma som är skattskyldiga för liknande verksamhet.

Mervärdeskattelagen är subjektinriktad, till skillnad från direktivet som tar sikte på transaktionerna som genomförs. I Sverige undantas hela den ideella föreningen om den uppfyller kraven på allmännyttighet. Enligt direktivet är det karaktären av transaktionerna som avgör om skattplikt föreligger eller inte. Uppbyggnaden och systematiken skiljer sig således åt och kan leda till olika beskattningsresultat. Kopplingen mellan ML och IL leder till att praxis från inkomstskatteområdet är av betydelse för mervärdesskattskyldighet. Denna koppling kan leda till svårigheter vid tillämpningen av EU-rättslig praxis som använder en självständig betydelse av beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet.<sup>141</sup>

Syftet med den senaste utredningen är att i så stor omfattning som möjligt behålla befrielsen från mervärdesskatt för allmännyttiga ideella föreningar. Kopplingen mellan ML och IL ska tas bort, men en definition av allmännyttiga föreningar ska införas i ML för att lättare kunna avgränsa allmännyttiga föreningar från övriga föreningar. Definitionen är att föreningen ska uppfylla ett ändamålskrav, ett verksamhetskrav och ett icke-

---

<sup>139</sup> Melz, *Mervärdesskatt*, s 36.

<sup>140</sup> Ds 2009:58 s 64.

<sup>141</sup> Ds 2009:58 s 88.

vinstkrav för att klassificeras som allmännyttig. Begreppet får således en självständig mervärdesskatterättslig betydelse.<sup>142</sup>

De föreslagna kriterierna för ändamålskravet och verksamhetskravet synes enligt min mening vara samma som i dagsläget, vilket leder till att praxis på inkomstskatteområdet med stor sannolikhet kommer att vara av betydelse även i framtiden. Vad gäller icke-vinstkravet får ledning sökas i praxis från EUD. Organisationer som utövar icke-kommersiell verksamhet ska behandlas mer gynnsamt än sådana som utövar kommersiell verksamhet. Vid avgörandet ska hela organisationens verksamhet tas i beaktande. Medlemmar eller ägare kan inte erhålla utdelning eller liknande och detta bör framgå av stadgar eller andra dokument. Om överskott metodiskt delas ut för medlemmarnas privata bruk är icke-vinstkravet inte uppfyllt. Överskott skall istället återinvesteras i den allmännyttiga verksamheten.<sup>143</sup>

En ideell förening som huvudsakligen bedrev idrotts- och caféverksamhet hävdade att mervärdesskattedirektivet skulle ha företräde framför undantagsregeln i ML för ideella föreningar på grund av direktivets direkta effekt. Skatterättsnämnden delade föreningens mening och undantaget för allmännyttiga föreningar blev då inte tillämpligt.<sup>144</sup> Förhandsbeskedet överklagades och Regeringsrätten har i en nyligen avkunnad dom ändrat SRNs förhandsbesked. Regeringsrätten fann att föreningen var undantagen mervärdesskatt enligt ML. Vid jämförelse med direktivet konstaterades att även där skulle tillhandahållandena undantas från beskattning, vilket leder till att beskattningsresultatet skulle bli detsamma oberoende av vilken bestämmelse som används. Undantagsbestämmelsen i ML tillämpades således oberoende av direktivets direkta effekt.<sup>145</sup> Regeringsrättens uttalande i det här fallet tyder på att en förändring av den svenska undantagsregeln för att uppnå överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet, troligtvis inte kommer leda till så stora beskattningskonsekvenser för de ideella föreningarna.

---

<sup>142</sup> Ds 2009:58 s 90 f.

<sup>143</sup> C-174/00 Kennemer Golf & Country Club

<sup>144</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked 2009-06-23 dnr 25-08/I.

<sup>145</sup> Regeringsrättens dom 5035-09, meddelad i Stockholm den 20 april 2010.

## 4.5 Sammanfattande analys

En ideell förening som uppfyller kriterierna för att kvalificeras som allmännyttig förening är undantagen mervärdesskatteskyldighet. Verksamheten som föreningen bedriver är fortfarande näringsverksamhet men då inkomsten är undantagen från skattskyldighet enligt inkomstskattelagen, betraktas inte verksamheten som yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen och föreningen betraktas således inte som skattskyldig person.

Bedömningen av om föreningen är av allmännyttig karaktär kräver en utvärdering av ändamålet med föreningen, vilken verksamhet som faktiskt bedrivs, hur inkomsterna används och slutligen hur medlemsantagningen genomförs.

Ändamålskravet uppfylls om föreningens verksamhet är värd att stödjas ur ett allmänt perspektiv. Särskilda ändamål som är att betrakta som allmännyttiga är fastställda i lag. Om föreningens verksamhet kan anses uppfylla något av de uppräknade ändamålen, får ske utifrån en generell bedömning av föreningens inriktning och karaktär. Ideella föreningar kan bedriva varierande verksamhet och det är inte alltid att verksamheten stämmer överens med stadgarna. Bedömningen kan därför inte grundas enbart på vad stadgarna statuerar. Det som dock är av störst vikt är att föreningens syfte inte får främja föreningens medlemmars eller andra specifika personers ekonomiska intresse, då sådana föreningar inte kan bli betraktade som allmännyttiga enligt lag. Förmåner till medlemmarna kan dock godtas så länge de utgör ett led i uppfyllandet av föreningens ändamål.

Den verksamhet som den ideella föreningen bedriver måste uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose det allmännyttiga ändamålet. Verksamhetskravet tar således sikte på den verksamhet som faktiskt bedrivs. Det räcker inte att föreningen har ett allmännyttigt ändamål utan verksamheten som bedrivs måste syfta till att uppfylla det allmännyttiga ändamålet. Verksamhetsbedömningen kräver därför enligt min mening en fall till fall bedömning, då verksamheten som bedrivs kan variera från år till år men stadgarna förblir oförändrade.

Fullföljdskravet syftar på användningen av föreningens inkomster. Under en femårsperiod ska minst åttio procent av avkastningen användas för det allmännyttiga ändamålet. Mängd- och tidskravet kan dock lättas upp beroende på i vilket skede verksamheten befinner sig. Är verksamheten under uppbyggnad eller om förutsättningarna för att arbeta

för ett allmännyttigt ändamål har förbättrats, kan tidskravet vara uppfyllt tidigare under förutsättning att verksamheten ska fortsätta på liknande sätt. Eftersom fullföljdskravet ska bedömas under en femårsperiod kan det mycket väl vara så att verksamheten ett år överstiger åttio procent, för att ett annat år använda mindre än åttio procent för det allmännyttiga ändamålet. Verksamhet som inte direkt främjar det allmännyttiga ändamålet kan ändå anses fullfölja det allmännyttiga ändamålet under förutsättning att den verksamheten är väl integrerad i den övriga verksamheten. Det tyder även i det här fallet att det krävs en bedömning i det enskilda fallet beroende på vilket skede verksamheten befinner sig i.

Slutligen krävs att föreningen har en öppen medlemsantagning för att bli kvalificerad som allmännyttig. Föreningen får endast utesluta en person om det föreligger särskilda skäl som inte är diskriminerande eller ogrundade med hänsyn till verksamhetens art eller föreningens syfte. Begränsning av medlemskapet måste ha ett naturligt samband föreningens verksamhet och målsättning. Föreningen kan ha oskäliga krav men så länge kraven inte är obligatoriska kan föreningen ses som öppen.

Näringsverksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar är befriade från mervärdesskatt under förutsättning att verksamheten har en naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller av hävd finansierar den verksamheten. Naturlig anknytning syftar till att verksamheten ska vara ett led i det allmännyttiga arbetet och inte enbart uppstartad för att finansiera den allmännyttiga verksamheten. För att verksamheten av hävd ska finansiera den allmännyttiga verksamheten krävs att verksamheten traditionsenligt används för att finansiera sådan verksamhet. Föreningen bör därför under ett antal år ha bedrivit verksamheten för att verksamheten ska kunna klassificeras som hävdvunnen finansieringskälla. Vid bedömningen bör det även vara möjligt att ta ledning från hur liknande föreningar har finansierat sin verksamhet.

Det som är av stor betydelse vid bedömningen av naturlig anknytning är om den ideella föreningen konkurrerar med andra verksamheter. Föreligger en konkurrenssituation med aktörer som är skattskyldiga bör den ideella föreningen inte vara undantagen skattskyldighet. Än en gång är det av mycket stor vikt att mervärdesskattens neutralitetsprincip upprätthålls. De olika aktörerna på marknaden måste behandlas lika ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv.



En verksamhet som inte har en naturlig anknytning eller är en hävdvunnen finansieringskälla kan ändå ha ett inre sammanhang med den allmännyttiga verksamheten. Sådan verksamhet kan bli undantagen från beskattning, så länge verksamheten inte bedrivs i för stor omfattning. Bedrivs den skattepliktiga verksamheten enbart av ideella arbetsinsatser från föreningens medlemmar bör ett inre sammanhang anses föreligga. Om verksamheten bedrivs av ideell eller avlönad personal är dock inte helt avgörande, utan då verksamheten bedrivs av såväl ideell som avlönad personal får övriga omständigheter tas i beaktande.

Verksamhet som har ett inre sammanhang med den allmännyttiga verksamheten får inte bedrivas i alltför stor omfattning. Minst sjuttio till åttio procent måste ha ett naturligt samband med den allmännyttiga verksamheten för att även verksamheten med ett inre sammanhang ska undantas beskattning. Uppgår den skattepliktiga verksamheten till mer än trettio procent av den totala verksamheten beskattas verksamheten i sin helhet.

Sammanfattningsvis krävs att den ideella föreningen efter en samlad bedömning av samtliga kriterier uppfyller kraven för att kvalificeras som allmännyttig förening. Betraktas föreningen som en allmännyttig förening kan inkomst från näringsverksamhet undantas från mervärdesbeskattning. Förutsättning för att verksamheten ska undantas är att verksamheten har sådan naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet, är en hävdvunnen finansieringskälla eller har ett inre sammanhang med föreningens allmännyttiga ändamål, som vid en huvudsaklighetsbedömning inte bedrivs i för stor omfattning. Är dessa förutsättningar uppfyllda betraktas den ideella föreningens verksamhet inte som yrkesmässig verksamhet och undantas således från mervärdesskatteskyldighet.

## 5 Slutsats

En ideell förening är att anse som skattskyldig person under förutsättning att föreningen bedriver yrkesmässig verksamhet. För att yrkesmässig verksamhet ska föreligga krävs att verksamheten utgör näringsverksamhet. Kriterier som behöver uppfyllas är att verksamheten bedrivs självständigt, yrkesmässigt och med vinstsyfte. EU-rättens suveränitet i förhållande till de svenska reglerna för dock med sig att mervärdesskattedirektivets regler avseende beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet blir aktuella. De svenska reglerna måste tolkas mot bakgrund av de EU-rättsliga bestämmelserna. Ekonomisk verksamhet ska bedömas oberoende av verksamhetens syfte och resultat, vilket innebär att bedömningen ska ske genom en helhetsbedömning av objektiva omständigheter i det enskilda fallet. Omfattningen och varaktigheten av verksamheten är många gånger avgörande då en omfattande verksamhet som bedrivs regelbundet ofta kan konkurrera med övriga skattskyldiga personers verksamhet. På grund av att kravet på vinstsyfte har uttunnats kan allt fler ideella föreningar bli betraktade som skattskyldiga personer i Sverige, beroende på hur omfattande föreningens verksamhet är. Vid helhetsbedömningen kan även jämförelse med liknande verksamhet ge ledning, vilket enligt min mening är en bra bedömningsgrund för att säkra att liknande verksamheter bedöms på samma sätt och att neutralitetsprincipen på så vis efterföljs. Den ideella föreningens verksamhet får således bedömas på objektiva grunder i det enskilda fallet, där omfattningen av verksamheten och hur verksamheten konkurrerar med andra aktörer är av störst vikt.

Mervärdesskattelagen tillåter undantag från mervärdesskatteskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar. Kriterierna som måste vara uppfyllda är ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljdskravet och öppenhetskravet. Den ideella föreningen ska ha ett högstående syfte som är värt att stödjas ur ett allmänt perspektiv. Det räcker dock inte att stadgarna innehåller syftet, utan den verksamhet som faktiskt bedrivs måste uppfylla det allmännyttiga ändamålet. Här krävs således en utvärdering av vad den ideella föreningens verksamhet innefattar och hur den utförs. Ideella föreningar kan ha mycket varierande verksamheter. Det är därför svårt att fastställa specifika omständigheter som gör att en ideell förening undantas från mervärdesskatteskyldighet eller ej. Följden blir att en bedömning i det enskilda fallet krävs.

Något motsvarande undantag för allmännyttiga ideella föreningar finns inte i mervärdesskattedirektivet. Skattebefrielsen för ideella föreningar i Sverige sträcker sig på så

vis längre än vad mervärdesskattedirektivet tillåter. En utredning har genomförts för att arbeta fram bättre överensstämmelse mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet. Framtiden för allmännyttiga ideella föreningars mervärdesskattesituation är därför oviss.

Utgångspunkten inom EU är att organisationer som inte utövar kommersiell verksamhet ska vara mer skattemässigt gynnade än då kommersiell verksamhet bedrivs. Vid bedömningen ska hela organisationen tas i beaktande. Undantaget från mervärdesskattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar i mervärdesskattelagen, syftar även den till att behandla föreningar som inte bedriver kommersiell verksamhet mer fördelaktigt än de föreningar som bedriver kommersiell verksamhet. Allmännyttighetsbedömningen grundas i stort sett även den på en helhetsbedömning av hela föreningens verksamhet. Undantagsregeln för allmännyttiga ideella föreningar kommer med stor sannolikhet att försvinna inom en snar framtid. Mot bakgrund av vad som tidigare diskuterats tyder detta på att, även om fler ideella föreningar kommer bli betraktade som skattskyldiga personer i framtiden, kommer troligtvis inte mervärdesskattskyldigheten öka för de föreningar som i dags läget är betraktade som allmännyttiga föreningar.

# Litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### EU-rätt

Fördraget om Europeiska unionen, EUT C 83, 30.3.2010

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUT C 83, 30.3.2010

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, EGT L 145, 13.6.1977

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006

### Svensk rätt

#### Lagstiftning

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Mervärdesskattelag (1994:200)

#### Propositioner

Prop 1942:134. Förslag till lag om ändring i vissa delar av kommunalskattelagen

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

Prop 1994/95:57. Mervärdesskatten och EG

Prop 1999/2000:2. Inkomstskattelagen

Prop 2009/10:15. Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

#### Statens offentliga utredningar

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

SOU 2002:74. Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv

#### Departementsserien

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

## **Rättsfall**

### **Europeiska unionens domstol**

Mål 26/62 NV Algemene Transporten Expeditie Onderneming van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen [1963]

Mål 6/64 Flaminio Costa v. ENEL [1964]

Mål 9/70 Franz Grad mot Finanzamt Traunstein [1970]

Mål 43/75 Gabrielle Defrenne mot Société anonyme belge de navigation aérienne Sabena [1976]

Mål C-89/81 Staatssecretaris van Financiën v Hong Kong Trade Development Council [1982]

Mål C-14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen [1984]

Mål C-268/83 D.A Rompelman och E.A Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën [1985]

Mål C-152/84 Marshall v. Southampton och South-West Hampshire Area health Authority [1986]

Mål C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen [1991]

Mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise [1996]

Mål C-230/94 Renate Enkler v Finanzamt Homburg [1996]

Mål C-174/00 Kennemer Golf & Country Club [2002]

### **Svenska domstolar**

#### **Högsta domstolen**

NJA 1973 s. 341

#### **Regeringsrätten**

RÅ83 1:63

RÅ 1987 ref 153

RÅ 1987 ref 163

RÅ 1989 ref 60

RÅ 1992 ref 62

RÅ 1996 not 146

RÅ 1996 not 168

RÅ 1998 not 555

RÅ 1998 ref 10

RÅ 1999 not 282

RÅ 2001 ref 17

RÅ 2001 ref 34 (I,II)

RÅ 2001 ref 51

RÅ 2003 ref 80

RÅ 2007 ref 54

RÅ 2007 ref 57

Regeringsrättens dom 5035-09 meddelad i Stockholm den 20 april 2010

### **Kammarrätten**

Mål nr 4131-4133-00

Mål nr 5817-5825-01

Mål nr 2941-05

Mål nr 1359-05

### **Doktrin**

#### **Skatteverkets ställningstaganden**

Mervärdesskatteregistrering                      Dnr 130 553888-04/111

Hobby - ekonomisk verksamhet?              Dnr 130 645783-04/111

### **Litteratur**

Alhager, E, Kleerup, J, Melz, P, Öberg, J, Mervärdesskatt i teori och praktik, Norstedts Juridik AB, uppl 1:1, 2007

Alhager, E, Ornäs, L, Rättsfallssamling i EG-moms, Norstedts Juridik AB, uppl 2:1, 2009

Craig, P, de Búrca, G, EU LAW- texts, cases, and materials, Oxford University Press, uppl 4, 2008

- Grahn, J, Svensson, J, Törning, E, Ideella föreningar - regler, redovisning och skatter, PWC, uppl 2, 2004
- Gunne, C, Löfgren, J, Beskattning av stiftelser och ideella föreningar, Norstedts juridik AB, uppl 2, Stockholm 2001
- Kleerup, J, Westfahl, L, Den svenska moms, Liber AB, uppl 4, 2006
- KPMG, Momshandboken, Bohlins AB, uppl 5, Stockholm 2005
- Lindblad, J, Lundén, B, Ideella föreningar, uppl 6, 2006
- Lindencrona G, Lodin, S-O, Melz, P, Silverberg, C, Inkomstskatt, del 2, Studentlitteratur AB, uppl 12:1, Lund 2009
- Lundén, B, Svensson, U, MOMS- praktisk handbok i mervärdesskatt, Björn Lundén Information AB, uppl 12, 2010
- Melz, P, Mervärdesskatt, Iustus förlag, uppl 15, Uppsala 2009
- Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2010, del I, SKV 553 utgåva 21, Nordstedts Juridik AB, Sverige 2010
- Skatteverket, Handledning för stiftelser och ideella föreningar 2005, SKV 327 utgåva 6
- Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2002, del III, Nordstedts Juridik AB, Sverige 2002
- Westberg, B, Mervärdesskattedirektivet - en kommentar, Thomson Reuters, 2009