

Målnummer:	3391-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-08-28		
Rubrik:	Ändamålskravet i 7 kap. 8 § inkomstskattelagen kan uppfyllas genom uthyrning av lokal för allmännyttiga ändamål.		
Lagrum:	7 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

Föreningen Gnarpviljans ändamål var enligt stadgarna att förvalta aktivitetshuset Gnarpviljan i syfte att tillhandahålla ändamålsenliga lokaler för allmännyttig och mångsidig verksamhet bland barn, ungdom och vuxna. Skatteverket fann i omprövningsbeslut den 23 november 2006 att föreningen var oinskränkt skattskyldigt för taxeringsår 2005 och tog upp 441 057 kr som inkomst av näringsverksamhet. Som motivering till beslutet angavs bl.a. följande. Föreningens ändamål är inte att anse som allmännyttig verksamhet, varför föreningen är skattskyldig för alla inkomster. Lämnat bidrag från Ungdomsfonden i Gnarp anses som ett näringsbidrag. Av den resultatrapport som föreningen lämnat in framgår inte att man bedriver någon egen verksamhet i fastigheten utan endast sköter driften av den. Föreningen ska redovisa uthyrningen även som näringsverksamhet. Övrig uthyrning till andra allmännyttiga föreningar m.m. är inte mervärdesskattepliktig, dock är all uthyrning av fastighet skattepliktig i inkomsthänseende.

Föreningen överklagade omprövningsbeslutet och yrkade att taxerad inkomst skulle sättas ned med 300 000 kr. Föreningen anförde bl.a. följande. Föreningen har beskattats för bl.a. ett bidrag om 300 000 kr som lämnats av den ideella föreningen Ungdomsfonden i Gnarp. Av denna förenings stadgar framgår att stöd kan utgå till ändamål som främjar ungdomsverksamhet i Gnarp, dock inte till löpande verksamhet. Bidraget har erhållits med anledning av kapitalkrävande investeringar under året. I anläggningar har investerats över 900 000 kr. Föreningen är medlem i Ungdomsfonden Gnarp varför bidraget bör ses som ett kapitaltillskott. Med hänsyn till givarens villkor för bidraget får detta inte anses använt till föreningens löpande verksamhet utan borde rätteligen ha lagts direkt till det egna kapitalet som ett kapitaltillskott, dvs. inte redovisats över resultaträkningen och sålunda inte ingått i 2004 års resultat. Att så skett ändrar inget i sak varför taxerad inkomst bör nedsättas med 300 000 kr. Bidraget är av gåvokaraktär, tillhör föreningens ideella del och är jämförbart med insamlade medel vid föreningens tillkomst.

Vid obligatoriskt omprövning i anledning av överklagandet ändrade Skatteverket inte sitt tidigare beslut.

Länsrätten i Gävleborgs län (2009-05-28 ordförande Edelgård) yttrade, efter att ha redovisat gällande bestämmelser, m.m: Av bestämmelserna i 7 kap. 7-13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att ideella föreningar kan bli begränsat skattskyldiga om de uppfyller i bestämmelserna uppställda krav. - Ändamålskravet (7 kap. 8 § IL) bör bedömas med utgångspunkt i föreningens stadgar. Vad som framkommer om föreningens allmänna karaktär och inriktning får också tillmätas betydelse. Av föreningens stadgar - antagna vid årsstämma den 7 mars 2005 - framgår bl.a. följande om föreningens ändamål.

Föreningens ändamål är att förvalta aktivitetshuset Gnarpstiljan i syfte att tillhandahålla ändamålsenliga lokaler för allmännyttig och mångsidig verksamhet bland barn, ungdom och vuxna. Exempel på sådan verksamhet är bl.a. idrott och motion, kultur-, nöjes- och musikarrangemang och andra olika typer av arrangemang. Lokalerna kan även upplåtas för t.ex. mässor, marknader, utställningar, konferenser, kyrkliga och religiösa arrangemang m.m. Lokalerna kan upplåtas till alla, dvs. föreningar, företag, privatpersoner, offentliga och andra organisationer.

Av utredningen framgår i huvudsak följande om föreningens allmänna karaktär och inriktning. Föreningen ansvarar för drift, reparationer, underhåll, investeringar och uthyrning av aktivitetshuset. Föreningen har inga medlemsavgifter och intäkterna kommer huvudsakligen från olika arrangörer som bokar tider i aktivitetshuset och betalar hyra för detta samt att Nordanstigs kommun under skoltid hyr lokalerna för sin gymnastikverksamhet. Av föreningens egna uppgifter framgår att intäkterna från uthyrningen till kommunen uppgår till cirka 30 procent av de totala hyresintäkterna. Föreningen har under det aktuella taxeringsåret även erhållit ett bidrag om 300 000 kr som lämnats av den ideella föreningen Ungdomsfonden i Gnarp. Bidraget har erhållits med anledning av kapitalkrävande investeringar under året. Föreningen har under senare år byggt ut lokalerna med ytterligare omklädningsrum, duschar och toaletter samt ingått det ovan nämnda uthyrningsavtalet med Nordanstigs kommun. Länsrätten finner mot bakgrund av vad som framkommit om föreningens allmänna karaktär och inriktning samt dess stadgar att föreningen inte huvudsakligen kan anses tillgodose sådant allmännyttigt ändamål som berättigar till begränsad skattskyldighet. Att de ideella föreningar som förhyr lokalen bedriver verksamhet som främjar ett allmännyttigt ändamål kan inte föranleda en annan bedömning. Föreningen har vidare anfört att bidraget om 300 000 kr bör ses som ett kapitaltillskott och att bidraget är av gåvokaraktär. De uppgifter som framkommit om bidraget är att det erhållits från Ungdomsfonden i Gnarp. Av fondens stadgar framgår att stöd inte kan utgå till föreningar/organisationers löpande verksamhet utan endast till särskilt specificerat ändamål i syfte att främja verksamhet för ungdomar bosatta i Gnarps församling. Såsom länsrätten redan konstaterat kan föreningen inte huvudsakligen anses tillgodose ett allmännyttigt ändamål. Föreningen har därtill anfört att bidraget erhållits med anledning av kapitalkrävande investeringar. Bidraget kan enligt länsrättens mening inte betraktas som en renodlad gåva. Vidare framgår av utredningen att bidraget använts för att täcka kostnader för reparation i den bedrivna skattepliktiga verksamheten och får även av denna anledning betraktas som en skattepliktig intäkt. Länsrätten finner sammanfattningsvis att Skatteverket haft fog för sitt beslut varför överklagandet ska avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Föreningen överklagade länsrättens dom och yrkade att taxerad inkomst skulle sättas ned med 294 000 kr. Föreningen anförde bl.a. följande. Föreningen bildades 1993 med syfte att bygga en sporthall och därefter förvalta och hyra ut hallen. Föreningen bedriver ingen kommersiell verksamhet och hyr ut sporthallen till ren självkostnad. Föreningen främjar allmännyttiga ändamål som hela kommunen har nytta av. År 2004 gjorde föreningen en investering på cirka en miljon kr. Föreningen fick 300 000 kr i bidrag från ungdomsfonden för denna investering. I resultaträkningen har 300 000 kr tagits upp som intäkt och har beskattats fullt ut. Bidrag som avser byggnad ska enligt praxis minska avskrivningsunderlaget. Med facit i hand borde föreningen i sin redovisning ha brutit ut de 300 000 kr som mottagits i bidrag och samtidigt minskat avskrivningsplanen med motsvarande belopp. Anledningen till att resultatrapporten redovisade mottagna bidrag som intäkt har endast berott på att föreningen trodde sig vara en skattefri ideell förening.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. följande. I deklarationen för nu aktuella taxeringsår har föreningen uppgett att den haft som syfte att förvalta och tillhandahålla ändamålsenliga lokaler för allmännyttig

och mångsidig verksamhet bland barn, ungdomar och vuxna. Vidare har föreningen uppgett att föreningens uppgifter efter byggets genomförande varit att ansvara för drift, reparationer/underhåll/investeringar och uthyrning av lokalerna. Av resultatrapporten framgår vidare att utgifterna för taxeringsår 2005 avser förvaltning och tillhandahållande av lokaler. Även av föreningens SNI-kod framgår att dess verksamhet består i uthyrning av egna eller förvaltning av lokaler. Föreningen bedriver således ingen ideell verksamhet, utan verksamheten avser förvaltning och tillhandahållande av lokaler. Därmed kan föreningen inte anses vara inskränkt skattskyldig då man som förening inte bedriver en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser syftet med att främja ett allmännyttigt ändamål. Föreningens balans- och resultaträkning är fastställd och kan inte senare bli föremål för ändring på det sätt som föreningen gör gällande. Föreningen har även hänvisat till 7 kap. 21 § IL och ifrågasatt skatteplikt för hyresintäkter från föreningens specialbyggnad. Fastigheten Nordanstig Vallen 28:1 ägs av Nordanstigs kommun och är en skola, tillika specialbyggnad. Fastigheten består av endast en taxeringsenhet. Det saknas byggnad å ofri grund på fastigheten. Föreningen saknar fastighetsinnehav och har därför inte möjlighet att åberopa 7 kap. 21 § IL.

Kammarrätten höll muntlig förhandling i målet.

Kammarrätten i Sundsvall (2010-03-31, Tärnvik, Eriksson, referent, Malmqvist) yttrade: Föreningen har uppgett att den har som syfte att förvalta och tillhandahålla ändamålsenliga lokaler för allmännyttig och mångsidig verksamhet bland barn, ungdomar och vuxna. För skattebefrielse krävs att ägaren själv bedriver den allmännyttiga verksamheten. Om byggnaden hyrs ut till annan som bedriver den allmännyttiga verksamheten är hyresinkomsterna skattepliktiga, jfr RÅ 1991 ref. 36 och RÅ 2003 ref. 55. Förutsättningar för undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL föreligger därför inte. Motsvarande förutsättning gäller för tillämpning av bestämmelsen i 7 kap. 21 § IL. Vad föreningen i övrigt anfört utgör inte heller skäl till annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandet kan därför inte bifallas. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Föreningen överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen. Föreningen yrkade att den skulle anses som inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. 7 § IL samt att anläggningen som föreningen driver skulle hänföras till specialbyggnad enligt 7 kap. 21 § IL och 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Föreningen anförde bl.a. följande. Föreningen bildades 1993 på uppdrag av det lokala ideella föreningslivet i syfte att få till stånd en lokal för allmännyttig verksamhet såsom sport, kulturverksamhet m.m. Idrottshallen invigdes 1997 och föreningen har därefter fortsatt att förvalta, underhålla och driva anläggningen. Allt arbete i föreningen har bedrivits och bedrivs helt ideellt. Hyresprissättningen är mycket förmånlig och ligger under gängse jämförbara hyrespriser i grannkommunerna. Prissättningen görs med beaktande av att verksamheten ska gå ihop och ge ett överskott för framtida reparations- och investeringsbehov. Skolan har tillgång till föreningens lokaler under skoldagar. Den verksamhet som bedrivs uppfyller kraven för inskränkt skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av handlingarna framgår att Nordanstigs kommun svarar för nära hälften av den totala nyttjandetiden av de lokaler föreningen disponerar. Huvudsakligen är detta för skolans verksamhet. Förutom traditionell gymnastik och idrott har det även varit fråga om luciafirande, skolteater m.m. Resterande tid har lokalerna utnyttjats av föreningar och organisationer m.fl. för framför allt idrottsaktiviteter. Det framgår inte exakt hur denna uthyrning fördelar sig på olika kategorier. Förutom att förvalta och tillhandahålla lokaler förefaller föreningen inte ha bedrivit någon annan verksamhet. Drift och underhåll sköts av frivilliga ideella krafter i samverkan med kommunen och lokala företagare. Vilka villkor som gäller för uthyrningen av lokaler till olika kategorier och för

olika ändamål framgår inte. - Det har enligt ett uttalande av skatteutskottet vid reglernas tillkomst accepterats att en ideell förening genom att tillhandahålla lokal kan gynna annan ideell verksamhet när det gäller folketshusförening, bygdegårdsförening eller annan liknande sammanslutning som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal. Vad som avsetts torde enbart ha varit tillhandahållande av lokaler för ideella organisationer under former som innebär någon form av gynnande eller främjande i form av förmånlig prissättning under marknadspris. En ideell förenings tillhandahållande av lokaler på detta sätt skulle således kunna godtas som gynnande av ett allmännyttigt ändamål. I nu aktuellt fall sker dock upplåtelsen till hälften till kommunal verksamhet. Sådan verksamhet kan inte anses höra till de allmännyttiga ändamålen i 7 kap. 8 § IL. Föreningen har dessutom enligt sina stadgar möjlighet att tillhandahålla lokaler även till andra aktörer, t.ex. företag och privatpersoner.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-08-28, Melin, Nord, Brickman, Ståhl, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Den ideella föreningen Gnarpstiljan hyr ut lokaler för främst undervisnings- och idrottsverksamhet. Föreningen fick 2004 ett bidrag från Ungdomsfonden i Gnarp. Underinstanserna har ansett att föreningen inte uppfyller ändamålskravet i 7 kap. 8 § IL och har med den utgångspunkten funnit att föreningen ska ta upp bidraget till beskattning.

En ideell förening som uppfyller de krav som anges i 7 kap. 7 § första stycket IL är delvis befriad från skattskyldighet. Av andra stycket framgår att undantaget från skattskyldighet gäller bl.a. för sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamål eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål.

Ett av kraven för att omfattas av den förmånliga skattebehandlingen är ändamålskravet. För att uppfylla detta krav ska föreningen enligt 7 kap. 8 § IL ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga ändamål. Med sådana ändamål avses enligt 4 och 8 §§ bl.a. religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål samt att lämna bidrag för undervisning eller utbildning.

Ändamålskravet fick i huvudsak sin nuvarande utformning genom lagstiftning 1977. I det lagstiftningsärendet uttalade skatteutskottet att till de ideella föreningar som kan förmånsbehandlas vid inkomstbeskattningen hör folketshusföreningar, bygdegårdsföreningar eller andra liknande sammanslutningar som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal (SkU 1976/77:45 s. 27). Syftet med lagstiftningen har således varit att det allmännyttiga ändamålet ska kunna främjas genom uthyrning av lokal för sådant ändamål.

Av intresse är vidare att det i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, där bestämmelserna om beskattning av ideella föreningar tidigare var intagna, fanns exempel på inkomster som skulle undantas från beskattning på grund av att de skulle anses ha naturlig anknytning till föreningens ändamål. Ett av exemplen var hyror som en samlingslokaläggande förening uppbar på grund av upplåtelse av lokaler för allmännyttigt ändamål. Genom denna reglering framgick således indirekt av själva lagtexten att uthyrning av lokal för allmännyttiga ändamål i sig var ett accepterat sätt att främja sådana ändamål. När bestämmelserna fördes över till inkomstskattelagen togs exemplen bort, men utan att någon materiell ändring var avsedd (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 85).

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att ändamålskravet i

7 kap. 8 § IL kan uppfyllas genom uthyrning av lokal för allmännyttiga ändamål.

I Föreningen Gnarpstiljans stadgar anges att föreningens ändamål är att förvalta aktivitetshuset Gnarpstiljan i syfte att tillhandahålla ändamålsenliga lokaler för allmännyttig och mångsidig verksamhet bland barn, ungdom och vuxna. Exempel på sådan verksamhet anges vara bl.a. idrott och motion, kultur-, nöjes- och musikarrangemang och andra olika typer av arrangemang. Lokalerna kan även upplåtas för mässor, marknader, utställningar, konferenser, kyrkliga och religiösa arrangemang m.m. Lokalerna kan upplåtas till alla, dvs. föreningar, företag, privatpersoner, offentliga och andra organisationer m.fl.

Även om stadgarna således tillåter uthyrning för många olika ändamål, även kommersiella, finner Högsta förvaltningsdomstolen att de ändå visar på ett huvudsakligt syfte hos föreningen att främja allmännyttiga ändamål. En sådan bedömning vinner även stöd av vad som i övrigt kommit fram i målet om föreningens allmänna karaktär och verksamhet samt de ideella former i vilka verksamheten bedrivs.

Den omständigheten att en del av uthyrningen avser en kommunal skolverksamhet ändrar inte karaktären av nyttjandet av lokalerna.

Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att föreningen uppfyller ändamålskravet. Det ankommer i första hand på Skatteverket att bedöma om övriga krav i 7 kap. 7 § första stycket IL är uppfyllda samt att med detta som utgångspunkt ta ställning till om föreningen ska beskattas för det mottagna bidraget.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att Föreningen Gnarpstiljan uppfyller ändamålskravet i 7 kap. 8 § IL samt återförvisar målet till Skatteverket för fortsatt handläggning.

Föredraget 2012-06-13, föredragande Wännström, målnummer 3391-10

Sökord: Inkomstskatt; Skattskyldighet

Litteratur:
