

Målnummer:	1326-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-09-21		
Rubrik:	En idrottsförening har bedömts som näringsidkare vid förvärv av spelarrättigheter från utlandet och därmed befunnits skyldig att betala mervärdesskatt för förvärven.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 1 kap. 1 §, 2 § och 15 §, 4 kap. 8 § och 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 2.1, artikel 4.1, artikel 4.2, 9.1, artikel 9.2 e och artikel 21.1 b rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetligberäkningsgrund		
Rättsfall:			

REFERAT

D IF, nedan föreningen, betalade under beskattningsåren november 1994-oktober 1997 ersättningar avseende övergång eller hyra av fotbollsspelare m.fl. till utländska klubbar i f.d. Jugoslavien och Danmark samt till agenter/bolag i Liechtenstein och Schweiz. Skattemyndigheten beslutade att påföra föreningen utgående mervärdesskatt på dessa ersättningar. Föreningen överklagade beslutet.

Länsrätten i Örebro län (2002-11-13, ordförande Thurén) yttrade: Frågan i målen är huruvida föreningen bort betala mervärdesskatt på ett underlag motsvarande utbetalade spelarsättningar. Som framgår av det överklagade beslutet är regeln om förvärvsmoms ifråga. Rättsfrågan rör primärt skattskyldigheten. Om skattskyldighet föreligger återstår frågan om skatteplikt. Så som mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är uppbyggd har reglerna i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, och deras tillämpning en avgörande betydelse. Innan länsrätten prövar skattskyldighet respektive skatteplikt enligt ML behandlas därför när - och under vilka omständigheter - som en ideell förening är begränsat skattskyldig enligt SIL. - Skattskyldighet respektive skattebefrielse enligt 7 § 5 mom. SIL? - Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL frikallas ideella föreningar, som uppfyller de i fjärde stycket angivna villkoren, från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänförs till innehav av fastighet eller rörelse. De villkor som skall vara uppfyllda enligt fjärde stycket a) - d) beskrivs inte särskilt i domen. Skälet är att parterna är ense om att föreningen uppfyller kraven enligt fjärde stycket. Frågan är huruvida spelaröverlåtelser skall ses som en självständig rörelse eller som en del som tillhör den skattebefriade verksamheten, jämför ordalydelsen i första stycket av 7 § 5 mom. - I målen finns en promemoria från Riksskatteverket (RSV) daterad den 19 maj 1983. Promemorian tar upp frågan om regeln om skattebefrielse kan/skall vinna tillämpning på intäkter som föreningen haft i anledning av att en spelare ställts till en utländsk idrottsförenings förfogande. PM:n har samma giltighet på kostnader vid förvärv. Den första frågan, som RSV ställde, var om det kan sägas att föreningen "uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser det allmännyttiga ändamålet även med beaktande av försäljningen". RSV besvarar frågan jakande. Härefter berör RSV frågan om intäkten skall behandlas som en sådan inkomst av rörelse som är skattepliktig för föreningen i motsats till den näringsverksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera det ideella arbetet och som är skattebefriad. RSV anmärker att avgörande bör vara huruvida försäljningen har en naturlig anknytning till föreningens verksamhet eller inte

och att intäkten bör hänföras till den skattebefriade näringsverksamheten om den har en sådan naturlig anknytning. Principiellt uttalas därefter följande i promemorian: "Det är ett välkänt faktum att föreningar som bedriver elitlagidrott alltsedan slutet av 1940-talet har 'köpt' och 'sålt' spelare. Såväl spelarna som klubben betingar sig därvid regelmässigt en ersättning. Spelarövergångar av den här arten får anses utgöra ett naturligt inslag i föreningens (och idrottsmännens) strävanden att vidareutveckla och förbättra lagidrotterna. RSV anser därför att intäkten bör anses ha sådan naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet att inkomsten därav blir skattefri." Avslutningsvis anförde RSV att reglerna om tillfällig förvärvsverksamhet inte kunde bli tillämpliga eftersom fråga var om försäljning av ett kunnande, en immateriell tillgång. - Ordningmässigt bör tillfogas att verket även för ett resonemang om att huvudsaklighetsrekvisitet kan kullkastas om mer än 25 procent av en verksamhets ekonomiska omfattning hänför sig till en "främmande" transaktion, men att en sådan strikt bedömning kan leda till obilliga konsekvenser. - Frågan om införseloms - Både SIL och ML är uppbyggda på det sättet att man först kontrollerar skattskyldigheten, dvs. om subjektet genom verksamheten ifråga tillhör sfären av skattskyldiga, därefter huruvida omsättningen är skattepliktig och har skett inom landet etc. - Skattskyldigheten - Enligt 1 kap. 1 § ML skall mervärdesskatt betalas till staten enligt denna lag 1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. I paragrafens andra stycke förekommer ett antal hänvisningar till kommande kapitel. Såvitt nu är fråga har främst hänvisningen till 4 kap. intresse på grund av anmärkningen om att vad som är "yrkesmässig verksamhet" regleras där. 4 kap. 8 § ML rör enligt den särskilda rubriken ideella föreningars (m.fl.) verksamhet. I lagrummet anges att "som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen frikallats från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL. Lagrummet har funnits med fr.o.m. 1994:200 och undergått smärre förändringar 1999. En regel av motsvarande innehåll fanns även i den äldre mervärdesskattelagen i en anvisningspunkt till regeln om skattskyldighet. - Enligt 1 kap. 1 § jämförd med 4 kap. 8 § ML skall således en ideell förening betala mervärdesskatt till staten - vid skattepliktig omsättning av varor eller tjänster inom landet - enbart för det fall det görs i en sådan yrkesmässig verksamhet som inte är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL. Innebörden av 4 kap. 8 § ML är således att en yrkesmässig verksamhet som medför frikallelse från skattskyldighet enligt SIL även undantar föreningen från skattskyldighet till mervärdesskatt. I ML har man med andra ord, genom regeln i 4 kap. 8 § lagen, direkt tagit över de rekvisit som gäller i SIL beträffande ideella föreningars skattskyldighet/frikallelse från skattskyldighet. - Länsrätten gör följande bedömning. Den beskrivning av rättsläget som RSV har gjort är alltjämt gällande, i avsaknad av Regeringsrättspraxis, och bör bilda utgångspunkt för bedömningen. Rättsläget innebär att spelarsättningar kan hänföras till den skattebefriade näringsverksamheten när överlåtelse (av kunnande vid spelarövergångar) är ett naturligt inslag i föreningarnas allmännyttiga strävanden att utveckla och förbättra lagidrotten. - Det måste anses att spelarövergångar, med de möjligheter som skapas till bättre resultat i föreningens idrottsliga verksamhet, har stor betydelse. Potentiella framgångar påverkar rekryteringen positivt och breddar sannolikt basen för verksamheten, vilket gagnar det övergripande allmännyttiga ändamålet. Föreningen har under den tid som dessa mål omspänner, 1994-1997, övertagit fem fotbollsspelare från Jugoslavien. Det finns inte någon utredning som ger stöd för att omsättningen på grund av dessa övergångar är så stor, i förhållande till föreningens omslutning i övrigt, att ersättningarna av det skälet bör hänföras till rörelse. Mot denna bakgrund och då övergångarna är väl förenliga med det allmännyttiga ändamålet, är förutsättningarna för skattebefrielse för ersättningen vid tillämpning av SIL uppfyllda. Som tidigare har utvecklats utgör verksamheten därmed inte "yrkesmässig verksamhet" i den mening som avses i 1 kap. 1 § ML. Föreningen är därför inte heller skattskyldig till mervärdesskatt. - Skattemyndigheten har anfört i huvudsak följande beträffande begreppet näringsidkare i förhållande till

ML:s konstruktion: Ombudets slutsats är korrekt att en ideell förening inte skall betala mervärdesskatt i sin inkomstskattebefriade verksamhet, till den del det avser en förenings omsättning. Den fråga som är föremål för länsrättens bedömning gäller dock en ideell förenings kostnader i verksamheten, vilka inte alls berörs av den begränsade skattskyldigheten. Syftet med den begränsade skattskyldigheten är inte att begränsa momsbelastningen på en förenings kostnader eller konsumtion. - Länsrätten kan emellertid inte tolka "frikallelse från skattskyldighet" på annat sätt än att en skattebefriad ideell förening inte tillhör kretsen av skattskyldiga enligt SIL och därmed inte heller enligt ML, detta oberoende av vad sorts momsbelastning det är fråga om. Hade med andra ord avsikten varit att förvärvsmoms skall drabba alla, oavsett frikallelse, hade detta uttryckligen bort anmärkas i lagtextundantaget. - Avslutningsvis några reflektioner kring sjätte mervärdesskattedirektivet, som har berörts av parterna i skriftväxlingen. Före det att svensk rätt korrigerades, hade mervärdesskattedirektivet - jämfört med den svenska interna rätten - annorlunda utformade rörelserekvisit, som inte uttryckligen uppställer vinstsyfte. Vidare finns numera en rättspraxis - EG-domstolens dom i det s.k. Rompelmann-målet - som innebär att rörelse även i ML:s mening kan föreligga t.ex. före det verksamheten genererat intäkter. Nämnda dom medförde en justering i ML. Så som länsrätten uppfattar rättsläget, finns inte någon regel i det nämnda direktivet som visar på en annan gräns mellan skattskyldighet och frikallelse från skattskyldighet än den i svensk rätt. För övrigt gäller att direktivet inte skulle kunna ha s.k. direkt effekt om det fanns en regel som begränsade frikallelse från skattskyldighet i förhållande till SIL och ML. Sammanfattningsvis medför inte mervärdesskattedirektivet någon modifierad bedömning av frågan om frikallelse från skattskyldighet. På grund av det anförda skall överklagandet bifallas. - Eftersom skattskyldighetsfrågan styr målets utgång saknas skäl för länsrätten att närmare pröva föreningens invändningar beträffande skatteplikt. - Länsrätten bifaller överklagandet och upphäver beslutet om efterbeskattning.

Skatteverket överklagade hos kammarrätten och anförde i huvudsak följande. Enligt 1 kap. 1 § första stycket. 1 p. ML skall mervärdesskatt betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Bestämmelsen tar sikte på det subjekt som svarar för omsättningen, dvs. transaktionen måste svara mot dessa uppställda krav hos den som omsätter varan eller tjänsten. Bestämmelsen har för den som förvärvar en vara eller en tjänst således endast en indirekt betydelse. För att skyldighet att betala mervärdesskatt skall uppkomma krävs således att fyra villkor är uppfyllda, nämligen omsättning, omsättning inom landet, skatteplikt och yrkesmässighet. För att förvärvsbeskattning skall aktualiseras i dessa mål krävs det således att den säljare som omsatt spelarrättigheterna omfattas av ovannämnda villkor. Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML som i viss utsträckning begränsar skyldigheten att betala mervärdesskatt för ideella föreningar innebär att ett undantag har gjorts för yrkesmässighet. Om ett av de fyra villkoren, i detta fall yrkesmässighet, saknas är inte lagens inledande huvudbestämmelse om skyldighet att betala mervärdesskatt för omsättning tillämplig. Lagstiftaren har således, för att åstadkomma ett undantag från skyldighet att betala mervärdesskatt till staten i ett visst avseende, valt att göra ett undantag från den yrkesmässighet som i annat fall kan föreligga. Det torde dock inte innebära att föreningen som subjekt betraktat har ändrat karaktär eller att undantaget skall ha en större räckvidd än som regleras. Den aktuella bestämmelse som i detta fall enligt Skatteverkets uppfattning innebär att förvärvaren skall betala mervärdesskatt till staten återfinns i 1 kap. 2 § första stycket 2 p. ML. Förutsättningen i lydelsen fr.o.m. den 1 juli 1997 är att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och att förvärvaren är en näringsidkare. När det gäller frågan om detta lagrum är tillämpligt vill Skatteverket anföra följande. Den s.k. EGA-utredningen (SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG) uttalade följande under rubriken Svensk EG-konformitet (sid. 151). "Genomgången under föregående rubrik av EG:s bestämmelser - främst det förhållandet att EG-rätten inte gör någon skillnad på vilken status det subjekt som bedriver yrkesmässig verksamhet har och att

ideella föreningar således i och för sig är beskattningsbara personer vars näringsverksamhet ingår i EG:s skattebas - visar att det nuvarande undantaget i 4 kap. 8 § ML för allmännyttiga ideella föreningar inte kan kvarstå." Innebörden i uttalandet är således att undantaget i 4 kap. 8 § ML inte står i överensstämmelse med EG:s regler. En tolkning av ML som innebär att en ideell förening som driver näringsverksamhet inte skall betecknas som näringsidkare, till följd av lagstiftarens undantag för yrkesmässighet, skulle innebära ytterligare avsteg från EG-rätten. Skatteverket kan inte heller finna att det av lagtext eller förarbetsuttalanden framgår att undantaget för yrkesmässighet för ideella föreningar även skall medföra en lindring av skattebelastningen på föreningars konsumtion eller förvärv till verksamheten. Om lagstiftaren trots det ändå haft en sådan avsikt, är det rimligt att även detta hade kommit till uttryck i form av en särreglering, vilket dock inte skett. - Begränsningen i skattskyldigheten för allmännyttiga ideella föreningar avser inte annat än föreningarnas inkomst. Begränsningen avser således i mervärdesskattehänseende föreningars skattepliktiga omsättning. Det är bl.a. därför inte oväsentligt att göra skillnad mellan en förenings omsättning och en förenings förvärv. Det finns inte någon lagreglering som begränsar skattebelastningen för en förenings konsumtion eller förvärv. Skatteverket är medvetet om att EG-rätten (EGA-utredningen) inte kan åberopas i skärpande riktning jämfört med nationell lagstiftning mot en enskild. Nationell rätt skall dock tolkas med beaktande av EG-rätten. - Det undantag från skattskyldighet som omnämns i 4 kap. 8 § ML utgör en hänvisning till inkomstskattelagen. Det skall inte förväxlas med den skyldighet att betala skatt som framgår av 1 kap. 2 § ML. Undantaget i 4 kap. 8 § ML avser endast ett undantag från yrkesmässighet. I den gamla mervärdesskattelagen hade motsvarande lagrum, punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 2 §, följande lydelse. "Som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av vara eller tjänst i en av en ideell förening bedriven verksamhet...". I författningskommentaren till 4 kap. 8 § ML i prop. 1993/94:99 s. 172 sägs följande. "Bestämmelsen gäller ideella föreningar och motsvarar punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 2 § ML. I bestämmelsen har gjorts en redaktionell jämkning." Den gamla lydelsen, som således i sak motsvarar nuvarande lydelse, anger klart att undantaget är begränsat till att avse en förenings omsättning. Av EG:s momskommitté, Riktlinjer godkända 1997 nr 4, framgår följande. Delegationerna bekräftar att övergångsersättningar skall beskattas i enlighet med artikel 9.2 e på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls. Artikel 9.2 e motsvarar 5 kap. 7 § ML. Det framgår således att riktlinjen inte gäller en skattepliktsfråga. - Vid en omsättning som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet, vilar i första hand en undersökningsplikt beträffande köparens status på säljaren. Säljaren är den som utför omsättningen och denne befrias inte från skyldigheten att betala mervärdesskatt till staten om inte förutsättningarna för omvänd skattskyldighet är för handen. Säljaren kan i annat fall i efterhand tvingas att betala den skatt som han faktiskt är skyldig att erlagga. I det fallet kan något skattekrav inte riktas mot köparen. För det fall förutsättningarna för omvänd skattskyldighet däremot är uppfyllda såsom i den situation som är föremål för bedömning i målen framgår av 1 kap. 2 § första stycket 2 p. ML att den som förvärvar tjänsten är skyldig att betala mervärdesskatt. Det framgår däremot inte av lagtext eller förarbeten hur omfattande undersökningsplikt en köpare har när det gäller att konstatera om en säljare av en tjänst svarar mot beteckningen utländsk företagare. Detaljerade uppgifter om företag och organisationer i andra länder kan vara svåra att erhålla, både vad gäller verksamhetens inriktning och omfattning. I samband med de förhandlingar som har föregått respektive spelarköp har dock parterna haft både möjlighet och skyldighet att klargöra motparts status för att kunna fullgöra sina skyldigheter med avseende på redovisning och betalning av mervärdesskatten. Att någon sådan undersökning skulle ha gjorts av föreningen har dock aldrig hävdats från föreningens sida. Föreningen har inte heller argumenterat mot beskattning på den grunden att säljarna inte varit näringsidkare. Skatteverkets bedömning att de utländska klubbarna är näringsidkare torde därför delas av föreningen. Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § ML en näringsidkare som inte har

sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Med näringsidkare avses en person som driver näringsverksamhet. En idrottsförening som köper en tjänst från en utländsk förening måste således om den är tveksam härom på något sätt konstatera om den utländska föreningen driver näringsverksamhet. När det gäller föreningens egen verksamhet består den av publikarrangemang medförande entréintäkter, försäljning av varor m.m. Denna verksamhet är att beteckna som näringsverksamhet. Det torde inte heller råda några tvivel om att köp och försäljning av spelarrättigheter utgör en del av huvudverksamheten, varför dessa transaktioner knappast kan hänföras till separat förvärvskälla. Dessa transaktioner har nämligen enligt Skatteverkets uppfattning ett sådant inre samband med föreningens övriga verksamhet att de ingår i en och samma förvärvskälla. På motsvarande sätt får de utländska klubbarnas försäljning av spelarrättigheter betraktas. Oavsett om klubben skulle ha sålt en eller flera spelarrättigheter är fråga om inkomst i näringsverksamhet ingående i en och samma förvärvskälla. Mot bakgrund av att samtliga utländska klubbar som är aktuella i målen, var och en, torde ha en ekonomisk verksamhet som i omfattning vida överträffar den som bedrivs inom D IF, råder det enligt Skatteverkets uppfattning inte någon tvekan om att dessa utländska klubbar driver näringsverksamhet. För att i någon mån illustrera klubbarnas storlek och omfattning åberopar Skatteverket ytterligare information om respektive klubb inhämtad från Internet från klubbarnas hemsidor. Beträffande en klubb har någon information inte erhållits, då klubbens hemsida för närvarande synes ligga nere. Kompletteringen är avsedd att påvisa att de utländska klubbarna är att betrakta som näringsidkare.

Föreningen bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Avgörande för frågan om föreningen kan påföras förvärvsmoms är om föreningen är att anse som näringsidkare i ML:s mening. Begreppet "näringsidkare" är inte definierat i ML men begreppet torde endast avse verksamhet som är yrkesmässig. Eftersom det framgår av 4 kap. 8 § ML att verksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar inte är yrkesmässig bör föreningen inte betraktas som näringsidkare i ML:s mening och är därför inte skyldig att erlägga förvärvsmoms. Det bör noteras att 1 kap. 2 § första stycket. p. 2 ML endast reglerar vem som är skyldig att betala mervärdesskatten och inte huruvida en omsättning är skattepliktig. Om den som tillhandahållit tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare, är det den senare som skall betala in skatten. Eftersom föreningen inte bedriver yrkesmässig verksamhet, och därmed inte är registrerad såsom skattskyldig för mervärdesskatt, är det helt i linje med lagstiftarens systematik och syfte att föreningen inte är skyldig att redovisa mervärdesskatt på de ifrågavarande spelarsättningarna. Någon lindring av skattebelastningen uppkommer inte även om föreningen inte anses utgöra en näringsidkare i ML:s mening. Följden är endast att det inte är föreningen, utan den utländska klubben som omsatt spelarrättigheterna, som skall betala in mervärdesskatten. Det förutsätter givetvis att omsättningen som sådan skall anses skattepliktig, vilket föreningen anser att den inte är. För att vara skattskyldig för någon annans omsättning enligt 1 kap. 2 § 2 p. ML krävs bl.a. att förvärvaren är en näringsidkare. Föreningen är inte näringsidkare och det saknas därmed anledning att gå vidare och bedöma huruvida omsättningarna i sig är skattepliktiga. Det kan noteras att 4 kap. 8 § ML kvarstår oförändrad. Lagrummet innebär ett generellt undantag från yrkesmässigheten och inte en begränsning av skattskyldigheten endast med avseende på vissa specifika omsättningar. - Det förhållandet att 4 kap. 8 § ML kvarstår oförändrad stöder slutsatsen att föreningen inte utgör en näringsidkare i ML:s mening. EGA-utredningen ansåg att 4 kap. 8 § ML inte var förenlig med EG-rätten just därför att den innebär att ideella föreningars verksamhet generellt undantas från yrkesmässighetsbegreppet och därmed skattskyldigheten. Detta till skillnad från vad som synes gälla enligt EG-rätten där ideella föreningar i och för sig är beskattningsbara personer men där det finns vissa verksamhetsinriktade undantag från skattskyldigheten (jfr SOU 1994:88 s. 148 f. och 151). Tvärtemot vad Skatteverket anger så har lagstiftaren således valt att göra ett

generellt undantag från yrkesmässigheten istället för att begränsa skattskyldigheten endast med avseende på vissa specifika omsättningar. EG-rätten kan inte åberopas i skärpande riktning i förhållande till nationell lagstiftning mot en enskild. Tjänsterna är under alla förhållanden tillhandahållna utanför Sverige, varför mervärdesskatt inte skall uttas i Sverige. - Det är inte korrekt att föreningen delar Skatteverkets bedömning att de utländska klubbarna är näringsidkare. Föreningen har inte tillräckligt underlag för att bedöma detta förhållande och har därför ingen uppfattning i frågan. Informationen från de hemsidor Skatteverket hänvisat till ger inte underlag för att bedöma frågan då denna är allmänt hållen. Det kan t.ex. inte uteslutas att separata bolag juridiskt sett driver delar av klubbarnas verksamhet även om detta inte redovisas på aktuella hemsidor. Det kan inte åligga föreningen att utreda de utländska klubbarnas status.

Kammarrätten i Jönköping (2004-12-30, Hessmark, Andersson-Jarl, Törsleff, referent) yttrade, efter att ha redogjort för innehållet i aktuella bestämmelser i ML: En förutsättning för att mervärdesskatt skall betalas vid omsättning som är skattepliktig är att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet. Det innebär att föreningen kan bli skyldig att betala mervärdesskatt på aktuella omsättningar av spelarrättigheter endast under förutsättning att respektive säljare bedriver yrkesmässig verksamhet. Överlåtelse av spelare till föreningen har skett från följande utländska klubbar, föreningar, respektive agent eller bolag (här ej uppräknade). Fråga är således huruvida säljarna som omsatt spelarrättigheterna kan anses bedriva yrkesmässig verksamhet. Skatteverket har till stöd för sin uppfattning att så är fallet bl.a. åberopat information från respektive klubbs hemsida på internet. Kammarrätten finner mot bakgrund av de uppgifter Skatteverket åberopat samt mot bakgrund av vad som i övrigt framkommit om säljarna som omsatt spelarrättigheterna att det finns tillräckliga skäl att presumera att kravet på yrkesmässig verksamhet är uppfyllt beträffande samtliga. - En ytterligare förutsättning för att mervärdesskatt skall betalas är att omsättningen är gjord inom landet. Härvid konstaterar kammarrätten inledningsvis att överlåtelse av spelarrättigheter är att anse som en tjänst som utgör en sådan ekonomisk rättighet som avses i 5 kap. 7 § andra stycket 1 ML. För att en sådan tjänst skall anses omsatt inom landet skall vissa förutsättningar vara uppfyllda. Dessa förutsättningar skiljer sig åt beroende på huruvida tjänsten tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG. I förstnämnda fallet krävs att förvärvaren är näringsidkare medan det när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG inte uppställs något krav på att förvärvaren är näringsidkare utan endast kravet att förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. När det gäller föreningen har spelarrättigheter i flera fall tillhandahållits från klubbar i f.d. Jugoslavien. Vidare har spelarrättigheter i ett fall tillhandahållits från en spelaragent i Schweiz och i ett annat fall från ett bolag i Liechtenstein. Inget av dessa länder är medlemmar i EG. I dessa fall uppställs inte kravet att förvärvaren är näringsidkare utan det räcker att förvärvaren är en juridisk person. - Såsom ideell förening är D IF att betrakta som en juridisk person och därmed är tjänsterna att anse som omsatta inom landet. I ett fall har spelarrättigheter tillhandahållits från en klubb i Danmark, dvs. ett annat EG-land. För att denna tjänst skall anses omsatt inom landet krävs att föreningen är näringsidkare. Kammarrätten återkommer till denna fråga nedan. - Frågan i målet är huruvida föreningen är skyldig att betala s.k. förvärvsmoms. Härför krävs att den som omsätter varan är en utländsk företagare och att förvärvaren är en näringsidkare. Kammarrätten har ovan konstaterat att de säljare som omsatt de aktuella spelarrättigheterna samtliga kan anses bedriva yrkesmässig verksamhet. Därmed är de även att betrakta som utländska företagare. Återstår därmed frågan huruvida föreningen är näringsidkare. Kammarrätten gör härvid följande bedömning. Föreningen är en allmännyttig ideell förening och har således inskränkt skattskyldighet enligt bestämmelserna i 7 § 5 mom. SIL. Föreningens verksamhet räknas således inte som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. Sistnämnda lagrum är inte anpassat till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG), men på grund av att nationell lag är förmånligare för den skattskyldige måste denna tillämpas. Föreningen har

enligt ett flertal avtal erlagt ersättningar för spelarrättigheter. Förvärven av spelarrättigheter har en naturlig anknytning till föreningens ändamål och omfattas av föreningens inte yrkesmässiga verksamhet enligt ML. I förarbetena (prop. 1994/95:57 s. 161) till 1 kap. 15 § ML anges följande definition av begreppet näringsidkare. Med näringsidkare förstås här - liksom i civilrättslig mening - varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig. Med begreppet näringsidkare enligt ML avses sålunda en person som driver en yrkesmässig verksamhet. För det fall en ideell föreningens verksamhet inte är yrkesmässig, kan enligt kammarrättens mening inte heller föreningen anses som näringsidkare enligt ML. Den idrottsliga verksamhet som föreningen bedriver är enligt 4 kap. 8 § ML inte yrkesmässig. Till följd härav kan föreningen inom det mervärdesskatterättsliga området inte anses vara näringsidkare. Då föreningens förvärv av spelarrättigheter sker i en icke yrkesmässig verksamhet och föreningen avseende denna enligt ML inte är näringsidkare, är föreningen inte skyldig att betala mervärdesskatt för förvärven. - Som nämndes ovan har spelarrättigheter i ett fall tillhandahållits från en klubb i Danmark, dvs. ett annat EG-land. Som nämndes krävs för att denna tjänst skall anses omsatt inom landet att föreningen är näringsidkare. Eftersom föreningen inte är att betrakta som näringsidkare är denna tjänst inte omsatt inom landet och redan på den grunden utesluten från mervärdesskatt. Med hänsyn till det nu anförda skall Skatteverkets talan inte bifallas. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle, med ändring av kammarrättens dom, påföra föreningen utgående mervärdesskatt med 140 000 kr för beskattningsåret november 1994-oktober 1995 (efterbeskattning) samt med 175 000 kr respektive 826 882 kr för beskattningsåren november 1995-oktober 1996 och november 1996-oktober 1997. Verket anförde bl.a. följande. Undantaget i 4 kap. 8 § ML kan inte tolkas så att föreningen inte skulle vara att betrakta som en näringsidkare. Bestämmelsen innebär endast en begränsning av skyldigheten att betala mervärdesskatt på den egna omsättningen. Däremot kan undantaget inte ta sikte på att befria en allmännyttig ideell förening från skattskyldighet för annans omsättning enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, som avser situationen att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren en näringsidkare. Avsikten kan inte ha varit att en sådan omsättning helt skulle undgå beskattning både i utlandet och här i riket. Motsvarande lagrum i den gamla mervärdesskattelagen, som i sak motsvarar den nya lydelsen, avser en föreningens omsättning, dvs. föreningens egen försäljning. En beskattning av föreningen överensstämmer vidare med riktlinjer som EG:s mervärdesskattekommitté antog år 1997 och som anger att övergångsersättningar skall beskattas på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls.

Föreningen yttrade sig inte.

Regeringsrätten (2007-09-21, Billum, Eliason, Kindlund, Hamberg, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av utredningen i målen framgår bl.a. följande. Föreningen har under de aktuella beskattningsåren betalat ersättningar avseende övergång eller hyra av fotbollsspelare m.fl. Ersättningar har betalats till utländska klubbar i f.d. Jugoslavien och Danmark, men även till agenter/bolag i Liechtenstein och Schweiz. Frågan i målen är om föreningen är skyldig att betala mervärdesskatt på dessa ersättningar.

De i målen aktuella mervärdesskattebestämmelserna har väsentligen utformats i enlighet med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, 77/388/EEG, som i huvudsak innebär följande. Mervärdesskatt skall betalas för bl.a. tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap (artikel 2.1). Med skattskyldig person avses därvid varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet av närmare angivet slag, oberoende av syfte eller

resultat (artikel 4.1 och 4.2). Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara den plats där leverantören har etablerat sin rörelse etc., men för ett antal närmare angivna kategorier av tjänster, innefattande bl.a. överlåtelse av vissa rättigheter, skall platsen för tillhandahållandet vara den där kunden har etablerat sin rörelse etc., förutsatt att kunden är skattskyldig och inte etablerad i samma land som leverantören (artikel 9.1 och 9.2 e). I detta senare fall är kunden betalningsskyldig för skatten (artikel 21.1 b). Motsvarande regler finns numera i rådets direktiv 2006/112/EG.

Bestämmelserna i direktivet om platsen för tillhandahållande av bl.a. tjänster har i ML implementerats genom reglerna i 5 kap. om omsättningsland. Enligt 5 kap. 7 § första stycket 1, i dess lydelse fr.o.m. den 1 januari 1995, skall bl.a. överlåtelse eller upplåtelse av vissa rättigheter anses omsatta i Sverige om de tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren är en näringsidkare som på visst sätt är etablerad här. Sker förvärven från ett land utanför EU skall beskattning ske här om förvärvaren är etablerad här, även om denne inte är en näringsidkare (5 kap. 7 § första stycket 2).

Kammarrätten har utgått ifrån att de tjänster föreningen förvärvat är av det slag som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML resp. artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Regeringsrätten finner inte anledning att frångå denna bedömning. Fråga är då, när det gäller de tjänsteförvärv som gjorts från andra EG-länder, om ML:s krav på att kunden skall vara näringsidkare innebär att de tjänster föreningen förvärvat inte skall beskattas i Sverige.

Begreppet näringsidkare har inte definierats i ML. Enligt Regeringsrättens mening saknas skäl att tolka bestämmelsen på annat sätt än motsvarande begrepp i den regel i sjätte direktivet som den avser att implementera. En sådan direktivkonform tolkning av bestämmelsen säkerställer den avsedda fördelningen av medlemsstaternas beskattningsanspråk vid gränsöverskridande tjänstehandel. Med begreppet näringsidkare skall därför i detta sammanhang avses detsamma som med direktivets begrepp skattskyldig person. Föreningen kan enligt direktivet inte anses vara annat än en skattskyldig person, varför beskattning av de nu aktuella tjänsterna skall ske i Sverige. Det förhållandet att det i 4 kap. 8 § ML finns särskilda regler om vissa ideella föreningars yrkesmässiga verksamhet, vilka regler saknar närmare motsvarighet i direktivet, kan inte anses innebära att en särskild svensk reglering av bestämmelserna om omsättningsland införts eller åsyftats.

Ifrågavarande tjänster får således anses vara omsatta i Sverige. Vid omsättning inom landet av skattepliktiga tjänster skall mervärdesskatt betalas förutsatt att omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Skyldig att betala skatten är, vid tillhandahållande av tjänster av aktuellt slag, den som förvärvat tjänsten, förutsatt att förvärvaren är en näringsidkare och att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare (1 kap. 2 § första stycket 2 i dess lydelse fr.o.m. den 1 juli 1997, SFS 1997:331).

En skyldighet för föreningen att betala mervärdesskatt för de aktuella förvärven av tjänster förutsätter således, förutom att föreningen själv i detta sammanhang är att betrakta som en näringsidkare, att tjänsterna omsatts i en yrkesmässig verksamhet. Vidare krävs att de som omsatt tjänsterna är utländska företagare.

Även vid tillämpning av ML:s bestämmelse om skyldighet för förvärvaren att betala mervärdesskatten får föreningen anses vara att betrakta som en näringsidkare. Bestämmelsen har nämligen införts som en implementering av artikel 21.1 b i sjätte direktivet (se prop. 1996/97:81 s. 18). Den ovannämnda bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML hindrar inte en sådan tolkning. Vidare framgår av utredningen i målen inte annat än att de som sålt tjänster till föreningen bedriver yrkesmässig verksamhet. De får också anses utgöra utländska företagare vid tillämpningen av ML (se definitionen i 1 kap. 15 § ML och prop. 1994/95:57 s. 161).

Föreningen är således skyldig att betala mervärdesskatt på det sätt som Skatteverket gjort gällande. Yrkade belopp är inte i sig ifrågasatta. Eftersom uppgifter om förvärven av tjänsterna framkommit först i samband med revision hos föreningen föreligger också förutsättningar för efterbeskattning. Skatteverkets överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller Skatteverkets överklagande och bestämmer, med ändring av underinstansernas domar, att föreningen skall betala utgående mervärdesskatt med 140 000 kr för beskattningsåret november 1994-oktober 1995, 175 000 kr för beskattningsåret november 1995-oktober 1996 och 826 882 kr för beskattningsåret november 1996-oktober 1997.

Föredraget 2007-08-22, föredragande Löndahl, målnummer 1326-1328-05

Sökord: Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1986/87:44 s. 3-11; prop. 1989/90:111 s. 130-132, 204 och 211; prop. 1993/94:99 s. 106-107, 163-165, 172 och 180-183; prop. 1994/95:57 s. 154-155, 158 och 161; prop. 1996/97:10 s. 19; prop. 1996/97:81 s. 18; Ds Fi 1985:14 s. 26-30 och 34-48; SOU 1992:6 s. 54-62, 97-101, 148, 159, 168 och 172; SOU 1994:88 s. 147-155; SOU 2002:74 s. 294-313; Westberg, Mervärdesskatt - en kommentar, 1997, s. 208-211; Kleerup m.fl., Handbok i mervärdesskatt, 1992, s. 195 och 244-245; Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2007 s. 1175 och 1180-1181; Karlsson i Svensk Skattetidning 2006 s. 59-60; Sundberg i Skattenytt 2005 s. 537-544
