

Målnummer:	7550-04	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-12-08		
Rubrik:	En idrottsförening har ansetts frikallad från skattskyldighet för inkomst av bingoverksamhet som bedrivits genom en s.k. bingoallians. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1992 ref. 68• RÅ 1993 ref. 100• RÅ 1999 ref. 50• RÅ 2000 ref. 53		

REFERAT

Föreningen A (föreningen) har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet. Skattemyndigheten beslutade i ett omprövningsbeslut att beskatta föreningen för inkomster hänförliga till bingoverksamhet bedriven av ett aktiebolag (bolaget) till förmån för föreningen och andra föreningar ingående i en s.k. bingoallians. I en ansökan hos Skatterättsnämnden anförde Skatteverket bl.a. följande. Föreningen är medlem i en alliansförening med cirka 48 medlemmar. Alliansen har till uppgift att arrangera bingo i samarbete med bolaget. Alliansföreningen har tecknat avtal med bolaget om att det skall bedriva bingoverksamhet till förmån för föreningarna i alliansen. Avtalet mellan föreningarna ingående i alliansen och bolaget innebär att bolaget åtagit sig att i egen regi handha och svara för driften och administrationen av bingoverksamheten. De föreningar som ingår i alliansen deltar inte själva på något sätt i driften av bingoverksamheten. Enligt avtalet skall de föreningar som ingår i alliansen erhålla viss bestämd del av nettointäkten, efter avdrag för vad bolaget får behålla för egen del. Länsstyrelsen beslutar om tillstånd enligt lotterilagen. Tillståndet gäller ett kalenderår i taget. Till beslutet bifogas villkor avseende ersättning till bolaget, spel- och vinstplan, fördelning av insatsbelopp och sammansättningen av alliansen. Av avtal mellan alliansen och bolaget framgår bl.a. följande: Bolaget har gemensamt med alliansen rätt att besluta i alla frågor som berör bingospelet. Sådan beslutanderätt vad angår den löpande driften, förvaltningen och utformningen vad avser typ av spel, insatser, vinstplan, marknadsföring, intern kontroll m.m. tillkommer bolaget och den särskilt utsedde lotteriföreståndaren. Bolaget förbinder sig att dagligen inbetala 25 procent av bingospelets bruttointäkter på ett av alliansen öppnat konto. Kontot tecknas av lotteriföreståndaren och länsstyrelsens kontrollant i förening. Övriga inflytande medel insätts på av bolaget öppnat konto. Från av bingospelet influtna medel skall avräknas bolagets samtliga kostnader hänförliga till bingospelet inkluderande bl.a. vinster, löner, lokal, löpande underhåll, marknadsföring, föreskriven kontrollutrustning. Bolaget skall varje månad lämna lotteriföreståndaren delredovisning för bingospelet. I samband med att månadsvis delredovisning lämnas och godkänns av länsstyrelsens kontrollant och lotteriföreståndaren utbetalas månadens redovisade nettobehållning till alliansens föreningar. Utbetalning till föreningen sker en gång per månad efter fastställd andel av nettobehållningen. - Skatteverket anhöll om svar på följande fråga: Är ersättning som föreningen erhållit från bingoverksamhet bedriven av bolaget en sådan inkomst av självständig näringsverksamhet som föreningen är skattskyldig för?

Skatterättsnämnden (2004-11-30, André, ordförande, Wingren, Sjökvist, Svensson) yttrade: Förhandsbesked. - Föreningen är skattskyldig för inkomsten från den av bolaget bedrivna bingoverksamheten. - Föreningen beviljas

ersättning av allmänna medel med 45 000 kr inklusive mervärdesskatt. - Motivering. - Från att ursprungligen ha varit en verksamhet som vanligtvis bedrevs av de enskilda idrottsföreningarna utövas bingo numera ofta i samverkan mellan olika föreningar. Den verksamhet som är föremål för prövning i ärendet har sin grund i att föreningen tillsammans med omkring 50 andra idrottsföreningar gått samman i en s.k. bingoallians. Föreningarna äger tillsammans ett aktiebolag, bolaget, som för deras räkning skall bedriva bingoverksamhet enligt ett avtal som ingåtts mellan föreningarna och bolaget. Verksamheten utövas i bolagets lokaler med anställd personal och tillstånd från länsstyrelsen enligt lotterilagen (1994:1000). Någon medverkan från idrottsföreningarna förekommer inte. Bolaget betalar varje månad ett belopp till föreningarna motsvarande verksamhetens överskott. Om bolaget går med förlust är föreningarna skyldiga att skjuta till medel. - För år 2002 har föreningen redovisat intäkter från bingoverksamheten om ca 134 000 kr. Vid 2003 års taxering har föreningen behandlat bingointäkterna som en skattefri inkomst, vilket skattemyndigheten inte godtagit. - Nämnden gör följande bedömning. - Föreningen vars huvudsakliga syfte är att bedriva idrottsverksamhet uppfyller förutsättningarna för skattebefrielse enligt bestämmelserna i 7 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Enligt paragrafens andra stycke omfattar skattebefrielsen bl.a. inkomst från en självständig näringsverksamhet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. - Inkomster i form av anslag och bidrag som en förening mottar för den ideella verksamheten från t.ex. olika organisationer eller privatpersoner är normalt skattefria för föreningen (jfr prop. 1976/77:135 s. 29). Sådana inkomster är det emellertid inte fråga om i ärendet. Föreningen är tillsammans med övriga föreningar i bingoalliansen delägare i bolaget som skall bedriva bingoverksamhet för deras räkning. Det får vidare förutsättas att belopp motsvarande bolagets utbetalningar till föreningarna inte beskattas hos bolaget. Mot den bakgrunden får inkomst från bolaget anses vara att hänföra till näringsverksamhet för föreningen. En sådan inkomst skall alltså tas upp om den inte undantas från skattskyldighet på grund av de särskilda reglerna för ideella föreningar. - Bingoinkomster har sedan länge av lagstiftaren betraktats som en sådan hävdvunnen finansieringskälla som kan omfattas av skattebefrielse enligt nämnda bestämmelser (jfr a. prop. s. 84 f.). - Praxis har emellertid intagit den ståndpunkten att skattefrihet för inkomster från hävdvunnen finansieringskälla förutsätter att verksamheten helt eller delvis bedrivs av föreningen själv (RÅ 1993 ref. 100, RÅ 1999 ref. 50 och RÅ 2000 ref. 53). - Nämnden finner att det som redovisats om föreningens delaktighet i bolagets bingoverksamhet inte kan anses innebära att föreningen medverkat i verksamheten på det sätt som förutsätts i praxis för att skattefrihet skall föreligga. Att man vid utformningen av den nuvarande lotterilagstiftningen och i dess tillämpning kan ha utgått från att ideella föreningars inkomster från den typ av bingoverksamhet som prövas i detta ärende är skattefri föranleder ingen annan bedömning. - Av det anförda följer att inkomsten från bingoverksamheten inte är skattefri för föreningen på den nu prövade grunden. - Även sådan inkomst av näringsverksamhet som inte uppfyller kraven för skattefrihet på grund av naturlig anknytning eller hävd kan ändå komma att undantas från beskattning. Det är fallet om inkomsten kommer från en självständig näringsverksamhet där det även ingår inkomst av sådant slag att den i princip är skattefri och denna inkomst utgör den huvudsakliga delen av verksamhetens samlade inkomst (7 kap. 7 § andra stycket 2 IL). - Med hänsyn till att bingoverksamheten inte bedrivs av föreningen kan den inte anses ha ett sådant samband med verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens idrottsliga ändamål eller till hävdvunnen finansieringsverksamhet som föreningen i övrigt bedriver att de ingår i samma självständiga näringsverksamhet. Ersättningen från bingoverksamheten kan därför inte heller anses vara skattefri på denna grund.

Ledamöterna Knutsson, Silfverberg och Virin var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Tottie följande. Föreningen uppfyller förutsättningarna för skattebefrielse enligt bestämmelserna i 7 kap. 7 § IL för

allmännyttiga ideella föreningar. Enligt dessa bestämmelser kan skattebefrielse komma i fråga för bl.a. inkomster från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. - Bestämmelserna för allmännyttiga ideella föreningar fanns tidigare i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Det fanns då en uppräkningslista i lagtexten av verksamheter som kunde hänföras till hävdvunna finansieringskällor, varvid nämndes bl.a. anordnande av bingo och andra lotterier. Den uppräkningslistan togs bort i samband med att reglerna överfördes till inkomstskattelagen men någon ändring i sak var inte avsedd (jfr prop. 1999/2000 Del 2 s. 85). Inkomst från bingospel är således för allmännyttiga ideella föreningar att räkna som sådan inkomst från hävdvunnen finansieringskälla som omfattas av skattebefrielse. - Det som sätts i fråga i ärendet är om skattebefrielsen består när inkomsten kommer från bingoverksamhet som bedrivs av annan än föreningen. Det bingospel som är aktuellt i ärendet bedrivs av bolaget och äger rum i särskilda bingohallar. Verksamheten grundas på ett avtal som föreningen tillsammans med 46 andra idrottsföreningar har ingått med bolaget. Dessa föreningar samverkar i en s.k. bingoallians, varmed avses en sammanslutning av ideella föreningar som bildats för att genom bingoverksamhet skaffa intäkter till föreningarna. - Regler om lotterier och bingospel finns i lotterilagen. Tillstånd krävs för att anordna lotterier och bingospel (9 §) och får i princip endast ges till ideella föreningar med allmännyttigt ändamål (15 och 22 §§). Lotteri- och spelmarknaden är således huvudsakligen förbehållen föreningslivet med syftet att behållningen skall tillfalla allmännyttiga ändamål. Regleringen i lotterilagen är avsedd att säkerställa att så sker. I förarbetena till lotterilagen anmärks att det ändå ofta är nödvändigt att kommersiella serviceföretag svarar för själva driften (prop. 1993/94:182 s. 19). - Flertalet föreningar som erhåller intäkter från bingospel synes sedan länge vara organiserade i bingoallianser. Det har på olika sätt uppmuntrats att föreningar går samman i sådana alliansföreningar för att därmed fler föreningar skall kunna få del av bingomarknaden och för att skapa bättre ekonomi i bedrivandet. I förarbetena till lotterilagen diskuterades om alliansföreningar skulle kunna få bingotillstånd men befanns att sådan möjlighet inte borde införas bl.a. mot bakgrund av sådana föreningars ofta lösa juridiska konstruktion (a. prop. s. 27 f.). Det noterades att det i stället förekom att serviceföretag beviljades tillstånd att till förmån för en eller flera föreningar bedriva bingoverksamhet och att införande av möjlighet till bingotillstånd för alliansföreningar inte skulle innebära några förbättringar jämfört med vad som redan gällde. - Enligt 15 § andra stycket lotterilagen kan tillstånd lämnas även till annan juridisk person än ideell förening om det finns särskilda skäl för det. I ärendet har länsstyrelsen med stöd av den bestämmelsen meddelat tillstånd till bolaget att anordna och bedriva bingospel till förmån för de i bingoalliansen ingående föreningarna. Tillståndet gäller för ett år i taget. I tillståndsbeslutet har reglerats fördelningen av behållningen av bingospelet mellan de i alliansen ingående föreningarna samt den del av inkomsterna som bolaget får behålla för egen del. - Det är enligt vår mening mot denna bakgrund inte fråga i ärendet om en från föreningarna till bolaget överflyttad verksamhet utan om ett utifrån lotterilagens syften och regler anvisat sätt för föreningarna att genom en alliansförening och med hjälp av ett serviceföretag få del av utfallet från ett bedrivet bingospel. Bolagets verksamhet till förmån för de i alliansen ingående föreningarna regleras genom det avtal föreningarna har ingått med bolaget och som ligger till grund för det för bolaget meddelade tillståndet att anordna bingospelet. Enligt vår mening får föreningarna genom det regelsystem och det träffade avtal på vilket bingospelverksamheten vilar anses delaktiga i anordnandet även om de inte svarar för själva bedrivandet utan anlitar ett serviceföretag. Mot denna bakgrund anser vi att inkomsten i fråga får anses komma från sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt ändamål och därmed är skattefri för föreningen.

Föreningen överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra detta och förklara att föreningen inte var skattskyldig för inkomster från den av bolaget bedrivna bingoverksamheten. Till stöd för sin talan anförde föreningen bl.a. följande. Den praxis som åberopas i Skatterättsnämndens förhandsbesked avser situationer där föreningar valt att

flytta över viss verksamhet till aktiebolag varvid verksamheten förlorar sin skattegynnade status. Som Skatterättsnämndens minoritet påpekar är situationen emellertid annorlunda i förevarande fall. Det rör sig inte om en från föreningen överflyttad verksamhet utan om ett av lagstiftaren anvisat och förordat sätt att bedriva lotteriverksamhet till vilket föreningslivet sedan länge anpassat sig. Utredningen i målet får anses visa att lagstiftaren inte avsett att föreningslivets skattefrihet skulle gå förlorad därför att verksamheten bedrivs med hjälp av serviceföretag. Eftersom skattefriheten är av stor betydelse för föreningslivet borde den omständigheten att skattefriheten avsågs eller befarades gå förlorad ha angetts i lagstiftningsarbetet. Lagtextens ordalydelse ger inte något klart svar på frågan hur ifrågavarande intäkter skall behandlas. Den bör därför tolkas i enlighet med lagstiftarens syfte och i vart fall inte till nackdel för de allmännyttiga föreningarna som sedan länge anpassat sig till det sätt som av lagstiftaren och myndigheter anvisats för bedrivande av bingoverksamhet.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa detta. Skatteverket anförde bl.a. följande. Av de aktuella skatterättsliga bestämmelserna och av praxis framgår att en allmännyttig ideell förening för förmånlig skattebehandling själv skall medverka i den inkomstbringande näringsverksamheten. Föreningen medverkar inte i genomförandet av bingoverksamheten utan är endast som allmännyttig ideell förening en förutsättning för att bingoverksamhet får bedrivas. Föreningen erhåller inkomster via en alliansförening som för genomförandet av bingoverksamheten har bildat ett aktiebolag som faktiskt bedriver själva verksamheten. Även om lotterilagen under vissa förutsättningar ger möjlighet för ett aktiebolag att bedriva bingoverksamhet så torde inte denna omständighet innebära att de skatterättsliga bestämmelserna för ideella föreningar inte skall följas.

Regeringsrätten (2005-12-08, Almgren, Stävberg, Kindlund, Lundin, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Föreningen är en sådan allmännyttig ideell förening som åsyftas i 7 kap. 7 § första stycket IL. Föreningen är därmed enligt paragrafens andra stycke inte skattskyldig för bl.a. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Reglerna om allmännyttiga ideella föreningars skattskyldighet återfanns tidigare i 7 § 5 mom. SIL. Till hävdvunna finansieringskällor hörde enligt en exemplifierande uppräknings i momentets tredje stycke bl.a. anordnande av bingo och andra lotterier. Det uttryckliga omnämnandet av bingo som exempel på en hävdvunnen finansieringskälla tillkom genom lagstiftning år 1977 i samband med en väsentlig utvidgning av de ideella föreningarnas möjligheter till undantag från skattskyldighet (prop. 1976/77:135 s. 84 f.). Den exemplifierande uppräkningsen slopades vid införandet av inkomstskattelagen. Någon ändring av reglerna var emellertid inte avsedd (prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 85).

Tillstånd att anordna bingospel för allmänheten får enligt 1, 15 och 22 §§ lotterilagen lämnas till en allmännyttig ideell förening, som bedriver verksamhet som huvudsakligen tillgodoser allmännyttigt ändamål och för sin verksamhet behöver lotteriinkomster. Om det finns särskilda skäl får tillstånd lämnas till en annan juridisk person än en ideell förening. Vid prövning av frågor om tillstånd till bingospel skall särskild hänsyn tas till sammanslutningens behov av inkomster från bingospel för sin verksamhet (24 § lotterilagen). Av förarbetena till lagstiftningen framgår att det är en grundläggande princip i lotterilagstiftningen att behållningen av lotterier och spel skall tillfalla det allmänna eller allmännyttiga ändamål (prop. 1993/94:182 s. 17). Det är dock ofta nödvändigt att kommersiella serviceföretag svarar för själva driften (a. prop. s. 19). För varje tillståndspliktigt lotteri som anordnas av en juridisk person skall tillståndsmyndigheten godkänna en föreståndare,

om det inte är uppenbart att någon sådan inte behövs (13 § lotterilagen). Enligt 48 § lotterilagen utövar Lotteriinspektionen - med hjälp av länsstyrelser och kommuner - den centrala tillsynen över att lotterilagen och de föreskrifter som meddelats med stöd av lagen följs. Inspektionen har utfärdat allmänna råd för tillstånd och kontroll av bingo (Lotteriinspektionens allmänna råd för tillståndsgivning enligt 22 § lotterilagen och kontroll i fråga om bingo som bedrivs från och med den 1 januari 2000). De allmänna råden innehåller bl.a. bestämmelser om kontroll och hur serviceföretags del av vinst bör beräknas.

Av utredningen i målet framgår att föreningen tillsammans med omkring femtio andra föreningar har gått samman i en s.k. bingoallians, en sammanslutning av ideella föreningar som bildats för att genom bingoverksamhet skaffa intäkter till föreningarna (jfr prop. 1993/94:182 s. 27). Bingoalliansen har tecknat avtal med ett serviceföretag, bolaget, som sedan år 1977 bedriver bingoverksamheten för alliansens medlemmar. Aktierna i bolaget ägs av de föreningar som ingår i bingoalliansen. Länsstyrelsen i Stockholms län har meddelat bolaget tillstånd att anordna bingo, godkänt en lotteriföreståndare och utsett en lotterikontrollant. Länsstyrelsen har också fastställt spel- och vinstplan, grunder för ersättning till bolaget och grunder för fördelning av nettobehållningen från bingo spelet mellan föreningarna i alliansen.

Av ett avtal mellan bolaget och bingoalliansen framgår bl.a. att bolaget gemensamt med bingoalliansen har rätt att besluta i alla frågor som berör bingo spelet, medan beslutanderätten vad avser den löpande driften, förvaltningen m.m. tillkommer bolaget och lotteriföreståndaren. Bolaget förbinder sig att vid bingo spelets bedrivande iakttä gällande lag och de föreskrifter som tillståndsmyndigheten eller kontrollant meddelar. Erforderlig personal är anställd av bolaget. Bolaget förbinder sig att dagligen inbetala 25 procent av bingo spelets bruttointäkter på ett av bingoalliansen öppnat konto som tecknas av lotteriföreståndaren och kontrollanten i förening. Bolaget skall omedelbart efter anfordran tillhandahålla kontrollant och tillståndsmyndighet de räkenskaper och verifikationer som berör bingo spelet.

För att en inkomst skall undantas från beskattning har i praxis krävts att verksamheten bedrivs av föreningen själv. En idrottsförening, som till ett handelsbolag överfört ensamrätten till att i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja den goodwill som var förenad med föreningen, har därför ansetts skattskyldig för handelsbolagsinkomsten (RÅ 1993 ref. 100). Vidare har en idrottsförening som till ett helägt aktiebolag upplåtit rätten att i reklamsammanhang utnyttja föreningens namn m.m. inte ansetts frikallad från skattskyldighet för inkomst av upplåtelsen (RÅ 2000 ref. 53). Den omständigheten att föreningen tar hjälp av annan juridisk person och i samverkan genomför verksamheten har däremot inte medfört att verksamheten inte är att bedöma som hävdvunnen i lagens mening; i vart fall inte om föreningsmedlemmar medverkar i arbetets utförande (RÅ 1999 ref. 50).

För det fall föreningen själv bedrivit bingo verksamheten skulle den ha varit skattebefriad, även om den haft betydande omfattning eller bedrivits med hjälp av anställd personal (jfr RÅ 1992 ref. 68 och SOU 1995:63 s. 185). Frågan är mot bakgrund av de tidigare nämnda rättsfallen RÅ 1993 ref. 100 och RÅ 2000 ref. 53 om det förhållandet att föreningen tillsammans med ett stort antal andra ideella föreningar bedrivit bingo verksamheten genom ett av föreningarna gemensamt ägt aktiebolag innebär att föreningen därigenom blir skattskyldig för uppburna bingoinkomster.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Redan vid reglernas tillkomst på 1970-talet förekom att ideella föreningar anordnade bingo spel med visst stöd av serviceföretag och avsikten torde ha varit att sådana arrangemang inte skulle påverka skattefriheten (se Ds Fi 1975:15 s. 41 och 100, prop. 1976/77:135 s. 29, 46 och 83 ff.). Bingo spel har

sedan lång tid tillbaka utgjort en hävdvunnen finansieringskälla för allmännyttiga ideella föreningar. Inkomster från bingoverksamhet har inte beskattats hos föreningarna; inte ens när verksamheten bedrivits med hjälp av ett serviceföretag.

Som Skatterättsnämnden funnit har det i praxis ställts upp ett krav på att den ideella föreningen själv helt eller delvis bedriver verksamheten för att inkomster från en hävdvunnen finansieringskälla inte skall beskattas hos föreningen. Det kravet för skattefrihet kan föreningen inte tillgodose när verksamheten, i enlighet med den reglering som redovisats ovan, bedrivs i en bingoallians bildad av ett stort antal ideella föreningar. I vart fall kan sådan medverkan inte komma till stånd annat än i symbolisk mening och skulle därmed i praktiken sakna betydelse. Det nu aktuella bingospelet bedrivs i former som har fastlagts av olika myndigheter och står under offentlig insyn och kontroll på det sätt som tidigare har beskrivits. Att föreningen på detta sätt fått anpassa sig till förändrade förhållanden vad gäller tillstånd till och bedrivande av bingoverksamhet och ta hjälp av annan vad gäller de praktiska arrangemangen för verksamheten kan enligt Regeringsrättens mening inte medföra att skattefriheten går förlorad. Föreningen är således inte skattskyldig för inkomsten från bingoverksamheten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att föreningen inte är skattskyldig för inkomsten från bingoverksamheten.

Föredraget 2005-10-19, föredragande M. Lindvall, målnummer 7550-04

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Inkomstskatt; Skattskyldighet

Litteratur: Prop. 1976/77:135 s. 29, 46 och 83 ff.; prop. 1993/94:182 s. 17, 19 och 27; prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 85; Ds Fi 1975:15 s. 41 och 100; SOU 1995:63 s. 185
