

<b>Målnummer:</b>	2994-04	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2005-03-08		
<b>Rubrik:</b>	Omvandling av medlemsinsatser i en golförening till s.k. spelrätter medför inte att föreningen inte längre uppfyller kraven för inskränkt skattskyldighet och inte heller att föreningen skall ta upp några intäkter till beskattning (I); vid innehavarens avyttring av en sådan spelrätt skall beskattning ske såsom för personliga tillgångar (II). Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
<b>Lagrum:</b>	7 kap. 7 §, 8 §, 9 §, 10 §, 11 §, 12 § och 13 §, 48 kap. 2 § och 52 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1980 Aa 129</li><li>• RÅ 1983 1:63</li><li>• RÅ 1985 1:27</li><li>• RÅ 1987 not. 317</li><li>• RÅ 2000 ref. 45</li><li>• RÅ 2002 ref. 6</li></ul>		

---

**REFERAT**

## I.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked ställde Bråvikens Golfklubb (föreningen) bl.a. följande frågor. - 1) Medför nedan beskrivna omvandling av medlemslån till spelrätter någon förändring av klubbens skatterättsliga status? - 2) Utlöser själva omvandlingen någon beskattning för klubben? - Föreningen anförde som bakgrund till frågeställningarna bl.a. följande. Klubben är en ideell förening som enligt 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL eftersom klubben uppfyller kraven i 7 kap. 8-13 §§ IL. Eftersom klubben inte bedriver någon sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL är klubben helt undantagen från skattskyldighet enligt IL. - Klubben finansierar i dag sin löpande verksamhet i huvudsak genom verksamhetsintäkter och övriga föreningsintäkter enligt vad som framgår av bifogade årsredovisning för år 2002. I övrigt finansieras verksamheten genom att klubben lånar pengar av medlemmarna (s.k. medlemslån). - I klubben pågår en diskussion att omvandla medlemslånen till s.k. spelrätter. - För medlemmen innebär detta i ekonomiskt avseende att man avstår sin fordran på klubben för att i gengäld erhålla en spelrätt. Denna rättighet skall manifesteras genom ett spelrättsbevis som skall vara överlåtbart. Spelrätten/spelrättsbeviset torde närmast vara att betrakta som en slags nyttjanderätt. Utgångspunkten är att det kommer att ske handel med spelrätterna under överinseende av klubben genom att spelrätten måste hembjudas till klubben som därefter anvisar köpare efter ett visst system. Priset på spelrätterna kommer att sättas av marknaden. - För klubben innebär medlemmarnas avstående av sina fordringar att skuldposten "Medlemslån" i balansräkningen försvinner och att det egna kapitalet ökar i motsvarande mån. Klubbens balansräkning stärks således betydligt. - Såvitt är bekant, har de ovan ställda frågorna i nu beskrivet avseende inte besvarats varken i lagstiftningen eller i rättspraxis. - Enligt klubbens uppfattning bör omvandlingen av medlemslån till spelrätter, och därigenom ett ovillkorligt avstående från medlemmarnas sida av sina fordringar på klubben, inte förändra klubbens status som undantagen från skattskyldighet enligt IL och inte heller utlösa någon beskattning för klubben. Skälet för denna uppfattning är att det inte kommer att ske någon förändring av klubbens ändamål, verksamhet, öppenhet

eller i övrigt med anledning av omvandlingen. Förändringen berör endast förhållandet mellan klubben och medlemmarna och medför i ekonomiskt avseende endast en omflyttning av balansposter i balansräkningen.

Skatterättsnämnden (2004-04-29, André, ordförande, Brydolf, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Omvandlingen av medlemslån till spelrätter medför att Bråvikens Golfklubb (föreningen) inte längre är en allmännyttig ideell förening enligt 7 kap. 7 § IL. - Fråga 2 - Ett utbyte av medlemslån mot spelrätter innebär inte att föreningen skall ta upp någon intäkt till beskattning. - Motivering. - Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Bråvikens Golfklubb är en ideell förening med ändamål att främja och bedriva idrottslig verksamhet i form av golfspel. En person som önskar bli aktiv, spelande, medlem i föreningen måste betala dels en kapitalinsats, dels årligen en medlemsavgift. Kapitalinsatsen består av ett räntefritt reverslån med rätt till återbetalning vid utträde ur föreningen. - I syfte att få en ökad ekonomisk stabilitet i sin verksamhet avser föreningen att ändra systemet med kapitalinsatser så att medlems rätt till återbetalning av insatsen upphör. Av den 26 mars 2003 villkorligt antagna stadgarna för föreningen och därtill anknutna regler om spelrätter följer att en medlem som vill utträda ur föreningen i fortsättningen hänvisas till att överlåta den rätt som grundas på insatsen - att få spela på föreningens bana - för att kompensera sig för den gjorda insatsen. En sådan tillgång benämns spelrätt. Förvärv av en spelrätt är i sin tur, på samma sätt som betalningen av kapitalinsatsen enligt föreningens äldre regler, en förutsättning för att kunna ansöka om medlemskap som aktiv medlem. Medlemmar som inte vill omfattas av det nya systemet synes hänvisade till att utträda ur föreningen i anslutning till övergången varvid de har rätt att få sina insatser återbetalda. Köp och försäljning av spelrätter skall administreras av föreningen. Som bevis på att förvärvaren innehar en spelrätt utfärdar föreningen ett intyg. För en medlem som avser att avyttra sin spelrätt finns en hembudsskyldighet till föreningen som därefter anvisar köpare efter ett visst system. Priset på spelrätterna kommer att sättas av marknaden. - Föreningens stadgar, som i berört hänseende överensstämmer med Svenska Golf förbundets normalstadgar med tillägg för spelrätter, skiljer mellan spelrätt och medlemskap. Det anges att innehav av spelrätt är en förutsättning för att ansöka om aktivt medlemskap i föreningen men att innehavet inte automatiskt berättigar till medlemskap. En ansökan om medlemskap prövas i vanlig ordning. Till skillnad från spelrätten kan medlemskapet inte överlåtas. Av stadgarna framgår vidare att föreningen fastställt särskilda regler för den närmare hanteringen av systemet med spelrätter. - Nämnden gör följande bedömning. - För att ta ställning till vad en spelrätt är och de därtill anknutna frågorna som ställs i ansökan måste ledning sökas i civilrättsliga regler. Någon särskild civilrättslig lag om ideella föreningar finns inte. I stället får - utöver praxis och regleringar som rör ideella föreningar i andra lagar - särskilt avseende fästas vid bl.a. föreningens stadgar, god förenings sed (vad som kan anses återspegla en inom tillämplig föreningstyp allmänt accepterad standard av acceptabel kvalitet) samt vid paralleller från andra rättsområden (se Hemström, Organisationernas rättsliga ställning, 6 u. 2000, s. 33-35). - Handlingarna i ärendet får anses utvisa att en spelrätt utgör en på en kapitalinsats grundad rätt för medlemmen att få spela på föreningens bana. Det görs därvid inte någon skillnad om den insats som grundar spelrätten tillskjutits av medlemmen själv eller om den tillgodoräknas innehavaren av spelrätten genom förvärv av en sådan rätt från en utträdande medlem. En grundläggande fråga är om spelrätten är så anknuten till medlemskapet att den är att se som en del av detsamma eller om den skall uppfattas som fristående från medlemskapet. - Av stadgarna i Bråvikens Golfklubb framgår att en åtskillnad görs mellan spelrätt och medlemskap, även om spelrätten inte annat än för kortare perioder kan vara skild från medlemskapet i föreningen. Medlemskapet prövas i särskild ordning. Även om innehav av en spelrätt är en förutsättning för att godtas som aktiv medlem kan medlemskap vägras på annan grund. Till skillnad från spelrätten kan medlemskapet inte överlåtas. - En jämförelse med reglerna om andel och medlemskap i en ekonomisk förening enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, föreningslagen, visar att de

rekommenderade reglerna för ideella föreningar nära ansluter till vad som följer av föreningslagen. Den på en insats, benämnd medlemsinsats, grundade andelsrätten (andelen) i en ekonomisk förening separeras från själva medlemskapet. Medlemskapet är dock en förutsättning för att kunna utöva rättigheter avseende ekonomiska förmåner i föreningen som andelen medför. Till skillnad från medlemskapet kan en andel överlåtas. Ett förvärv av en andel innebär att förvärvaren erhåller överlåtarens på insatser grundade ekonomiska rättigheter mot föreningen. Förvärvaren skall därvid ansöka om inträde i föreningen. Om förvärvaren antas inträde han som medlem i överlåtarens ställe. Föreningen är skyldig att på begäran utfärda ett intyg som visar medlemmens andelsinsats. Med en andel i en ekonomisk förening följer normalt en rätt till utbetalning av medlemsinsats vid utträde. Föreningen kan emellertid besluta om att någon återbetalning inte skall ske (undantag från den regeln görs för medlemmar som utträder som en följd av en sådan inskränkning eller vid en fusion som medför motsvarande inskränkning). - I litteraturen har gränsdragningsfrågan också berörts. Det påpekas att insatser förekommer mera sällan i ideella föreningar. Om en ideell förening står inför en varaktig investering kan emellertid, som i förevarande fall, krav på kapitalinsatser från medlemmarnas sida uppkomma. En sådan insats kan vara förenad med en rätt att återfå insatsen vid utträde ur föreningen eller med ett förbehåll om att insatsen inte berättigar till återbetalning. Insatsen kan uppfattas som en engångsavgift varmed, om inte annat föreskrivs, anses följa ett ständigt medlemskap. Om andra ekonomiska förpliktelser förekommer vid sidan av kravet på en insats, t.ex. att betala årliga medlemsavgifter, synes emellertid uppfattningen vara att medlemskapet framstår som grundat på insatsen (jfr Hemström s. 84 och 112). En skillnad mellan insats och medlemsavgift görs också vid inkomstbeskattningen. Enligt 42 kap. 18 § IL skall vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en ideell förening i samband med att föreningen upplöses eller när medlemmen utträder ur föreningen eller i liknande fall behandlas som utdelning. I förarbetena vid införandet av denna bestämmelse framhölls att medlemsavgifter inte skall anses som inbetald insats (prop. 1976/77:135 s. 88). - Med hänsyn till utformningen av Bråvikens Golfklubbs interna regler och till vad som anförts i övrigt anser nämnden att spelrätten skall ses som en särskild tillgång och inte som en del av medlemskapet. De av sökanden ställda frågorna skall prövas mot denna bakgrund. - Fråga 1 - Ideella föreningar undantas från skattskyldighet i viss omfattning om föreningen uppfyller villkoren som anges i 7 kap. 7-13 §§ IL. Villkoren är att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga ändamål, som exempelvis idrott, utan att ändamålet begränsas till bl.a. föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Vidare gäller att den bedrivna verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose det allmännyttiga ändamålet, att verksamheten skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar och att föreningen inte vägrar någon inträde som medlem om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat. - Enligt förutsättningarna uppfyller Bråvikens Golfklubb kraven för att undantas från skattskyldighet. Frågan är om omvandlingen av medlemslån till spelrätter innebär att föreningens skatterättsliga ställning ändras. - I förarbetena till bestämmelserna om undantag från skattskyldighet betonades bl.a. att skattebefrielse i princip förutsätter att stadgarna inte lämnar utrymme för en verksamhet som är inriktad på att ge medlemmarna ekonomiska förmåner (prop. 1976/77:135 s. 75-77). Det anges vidare att om stadgarna skulle lämna ett sådant utrymme eller föreningen i sin faktiska verksamhet skulle tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen bör skattefriheten inte komma i fara om utgivandet av förmånerna till medlemmarna utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet. Skatteutskottet tillade med hänvisning till de exempel som anfördes i propositionen att frågan om skattefriheten bör bedömas med ledning av flera faktorer, såsom verksamhetens allmänna inriktning och personkretsens sammansättning och omfattning (SkU 1976/77:45 s. 28). - Den rättsutveckling som skett i praxis synes inte ge någon närmare vägledning för hur förevarande fall skall bedömas (jfr RÅ 2002 ref. 6 och genomgången av praxis i SOU

1995:63 s. 203). - Införandet av ett spelrättssystem kommer inte i sig att innebära någon förändring av föreningens syfte att främja golfspel. Vid en bedömning av ändamålskravet måste emellertid beaktas att systemet är utformat så att medlemmarna skall kunna avyttra sina spelrätter på en öppen marknad och till högsta möjliga pris. Samma villkor gäller även då föreningen utnyttjar hembudsskyldigheten, dvs. sin rätt att anvisa en köpare till spelrätten. En fri prissättning av spelrätter synes inte kunna motiveras av föreningens behov av investeringskapital. I stället tillskapas en möjlighet för medlemmarna att tillgodogöra sig en ekonomisk ersättning, utöver inbetald insats, som grundas på föreningens verksamhet. - Mot bakgrund av det anförda framstår systemet med spelrätter som ett gynnande av det ekonomiska intresset hos medlemmarna som inte kan anses utgöra endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet. En annan konsekvens av det planerade systemet är att det i praktiken öppnar möjlighet för personer med goda ekonomiska resurser att få företräde till medlemskap jämfört med ett system där priset kopplas till den gjorda insatsen och där möjligheten att förvärva en spelrätt erbjuds sökanden enligt ett sedvanligt kösystem. - Nämnden anser därför att införande av det sålunda utformade systemet för spelrätter medför att föreningen inte kan anses uppfylla ändamålskravet varför förutsättningarna för att undantas från skattskyldighet enligt 7 kap. 7 § IL inte föreligger. - Fråga 2 - Frågan är om Bråvikens Golfklubb skall beskattas med anledning av införandet av spelrätter. - Det ursprungliga kravet på att ställa kapital till föreningens förfogande som en förutsättning för medlemskap var utformat som betalning av ett räntefritt reverslån med rätt till återbetalning först vid medlemmens utträde ur föreningen. En betalning på sådana villkor utmärker som framgått en insats i en ideell förening och liknar också en medlemsinsats i en ekonomisk förening. Med hänsyn härtill anser nämnden att betalningen bör ses som en kapitalinsats till föreningen och inte som ett lån. Att föreningen avser att med den enskilde medlemmens samtycke omvandla reverslånen till spelrätter i syfte att få till stånd ett system som är anpassat för omsättning av spelrättigheterna samtidigt som rätten till återbetalning slopas förändrar inte denna bedömning. Av detta synsätt följer att införandet av spelrätter inte leder till några beskattningseffekter för föreningen.

Ledamöterna Wingren och Svensson var skiljaktiga såvitt avsåg svaret på fråga 1 och anförde följande. Under vissa villkor enligt bestämmelser i 7 kap. IL är ideella föreningar bara skattskyldiga för vissa inkomster av näringsverksamhet. Dessa villkor är att föreningens huvudsakliga syfte är att främja visst allmännyttigt, t.ex. idrottsligt, ändamål, att verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser detta ändamål, att föreningen skall bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av tillgångarna och att ingen får förvägras inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat. Vidare gäller att ändamålen inte får vara begränsade till bestämda personers, t.ex. föreningens medlemmars, ekonomiska intressen. - Bråvikens Golfklubb kommer även efter omvandlingen av medlemslånen till betalning för s.k. spelrätter att främja ett sådant allmännyttigt ändamål eller snarare själv bedriva en verksamhet av sådan allmännyttig karaktär som kvalificerar till den förmånligare behandlingen i beskattningshänseende, verksamheten kommer såvitt handlingarna utvisar uteslutande att tillgodose detta ändamål och en verksamhet kommer att bedrivas som skäligen motsvarar avkastningen på föreningens tillgångar. Dessa tre villkor är således enligt vår mening uppfyllda. Inte heller kan ändamålet anses vara begränsat till föreningsmedlemmarnas ekonomiska intressen. Fråga är då om även det återstående av de ovan nämnda villkoren, det s.k. öppenhetskravet, är uppfyllt efter omvandlingen. - Innebörden av omvandlingen av medlemslånet är att föreningen, i stället för att vid antagande av varje ny medlem kräva en särskild kapitalinsats i form av ett lån till föreningen samtidigt som den utträdande medlemmens kapitalinsats återbetalas, har överlämnat åt nya och utträdande medlemmar själva att sinsemellan reglera det ekonomiska ansvaret för föreningens kapitalbehov. Spelrätterna skiljer sig emellertid från kapitalinsatserna så till vida att storleken på ersättningen för spelrätter kan variera från tid till annan för nya medlemmar

beroende på det vid varje tidpunkt aktuella intresset för fullt medlemskap i föreningen. Denna skillnad mellan sättet nu och i framtiden att tillgodose föreningens behov av medel för sin verksamhet genom insatser från medlemmarna är dock enligt vår mening inte så stor att det förändrar föreningens karaktär från en öppen till en sluten förening i inkomstskattehänseende. Vi anser att frågan hade bort besvaras i enlighet med det anförda.

Ledamöterna Wingren och Silfverberg var skiljaktiga såvitt avsåg motiveringen till svaret på fråga 2 och anförde följande. Bråvikens Golfklubb är en ideell förening med ändamål att främja och bedriva idrottslig verksamhet i form av golfspel. - Föreningsverksamhet i egentlig mening anses inte utgöra vad som tidigare benämndes förvärvskälla. Detta har motiverats med att intäkterna normalt torde utgöras av avgifter såsom inträdesavgifter, årsavgifter och andra bidrag vilka såsom levnadskostnader inte är avdragsgilla för medlemmarna (jfr 9 kap. 2 § och 15 kap. 2 § IL). Anslag och bidrag som en ideell förening mottar från offentlig myndighet, andra organisationer eller privatpersoner är normalt också skattefria för föreningen. Endast om föreningen bedriver näringsverksamhet och bidraget lämnats för att täcka avdragsgilla kostnader i denna verksamhet, torde de mottagna medlen utgöra skattepliktig intäkt för föreningen (jfr Ds Fi 1975:15 s. 40 f. och prop. 1976/77:135 s. 29). - De ekonomiska förpliktelserna för ett aktivt medlemskap i Bråvikens Golfklubb är att medlemmen, förutom att han betalar en årlig medlemsavgift, har gett ett s.k. medlemslån till föreningen. Stadgarna i den lydelse som gällt före aktualiserandet av de s.k. spelrätterna föreskriver rätt för medlem, som fullgjort de nämnda ekonomiska skyldigheterna, att fullt ut delta i föreningsverksamheten, dvs. främst att spela golf på föreningens golfanläggning. Varken medlemsavgifterna eller medlemslånet har därvid medfört att någon skattepliktig intäkt skall anses ha uppkommit för föreningen. - Föreningen har nu för avsikt att låta medlemslånen bli till betalningar för spelrätter vilket innebär att den medlem som gett ett medlemslån avstår från sin rätt till återbetalning när hans medlemskap upphör och han utträder ur föreningen. I stället får han med föreningens medverkan rätt att kompensera sig vid utträdet genom att av inträdande medlem som tar hans plats ta betalt för vad som således omvandlats till en spelrätt. Denna spelrätt är en integrerad del av medlemskapet och inte en självständig, särskild ekonomisk tillgång. Medlemskapets innehåll påverkas inte. Genom att skulden till medlemmen avskrivs uppkommer en intäkt för föreningen. Denna intäkt är i praktiken att jämställa med ett kapitaltillskott med anledning av medlemskapet som enligt det ovan sagda inte är skattepliktigt för föreningen. Det förhållandet att medlemmen även har att betala en årlig medlemsavgift påverkar inte denna bedömning. Vi anser att fråga 2 hade bort besvaras i enlighet härmed.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa detta.

Bråvikens Golfklubb (föreningen) medgav att förhandsbeskedet skulle fastställas såvitt avsåg fråga 2, men bestred fastställelse såvitt avsåg fråga 1. Föreningen åberopade därvid vad som anförts i ansökan om förhandsbesked och ledamöterna Wingrens och Svenssons skiljaktiga mening avseende fråga 1 samt anförde därutöver bl.a. följande. Införandet av spelrätter är ett sätt att reducera befintliga risker i föreningens ekonomi. Genom omvandling av medlemslån till spelrätter blir klubbens ekonomiska situation förutsebar. Den huvudsakliga innebörden för medlemmarna är att dessa övertar en risk från föreningen. Utgivandet av spelrätter innebär inte att en ekonomisk förmån utges av klubben till dess medlemmar. Det får anses som högst oklart om spelrätterna kommer att öka eller sjunka i värde. För det fall att utgivandet av spelrätter anses utgöra en ekonomisk förmån för medlemmarna får detta ses som ett led i föreningens fullföljande av det allmännyttiga ändamålet eller i vart fall som ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet.

Regeringsrätten (2005-03-08, Nordborg, Ersson, Almgren, Hamberg, Fernlund)

yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 7 kap. 7 § första stycket IL är en ideell förening skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, förutsatt att föreningen uppfyller fyra i 7 kap. 8-13 §§ närmare angivna krav. Ändamålskravet innebär att föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga, exempelvis idrottsliga, ändamål. Dessa ändamål får inte vara begränsade till föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen (8 §). Verksamhetskravet anger att föreningen i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose de i den nämnda bestämmelsen angivna ändamålen (9 §). Fullföljdskravet innebär att föreningen, sett över en period av flera år, skall bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen på föreningens tillgångar (10 §). Öppenhetskravet, slutligen, anger att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat (13 §).

En ideell förening är en association som endera har en ideell målsättning, vare sig föreningen driver ekonomisk verksamhet eller inte, eller som har till syfte att främja sina medlemmars ekonomiska intressen på annat sätt än genom ekonomisk verksamhet (jfr Hemström, Organisationernas rättsliga ställning, 6 u. 2000, s. 18). För att en förenings skattskyldighet till inkomstskatt skall vara inskränkt krävs dock bl.a. att de särskilda ändamåls- och verksamhetskraven i 7 kap. IL är uppfyllda, vilket begränsar möjligheten till skattefrihet i situationer där medlemmarnas ekonomiska intressen främjas. I förarbetena till inkomstskattebestämmelserna anges härom bl.a. följande (prop. 1976/77:135 s. 75 ff.). En grundläggande förutsättning för skattefrihet skall vara att föreningen inte har till ändamål att främja medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Oavsett vad föreningens stadgar innehåller om föreningens ändamål, kan verksamheten emellertid faktiskt komma att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. Skattefriheten bör ändå inte komma i fara om utgivandet av förmånerna utgör ett direkt fullföljande av det ändamål som motiverar skattefriheten. I andra fall bör föreningen emellertid bli oinskränkt skattskyldig, såvida inte förmånerna till medlemmarna utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet.

Enligt stadgarna för Bråvikens Golfklubb skall föreningen vara en ideell förening med ändamål att verka för att medlemmarna kan utöva golfspel i enlighet med idrottens verksamhetsidé. Medlemskap kan efter ansökan beviljas fysiska personer. Föreningens verksamhet har finansierats genom bl.a. årliga medlemsavgifter samt särskilda kapitalinsatser från medlemmarna. Kapitalinsatserna har bestått av räntefria reverslån med rätt till återbetalning vid utträde ur föreningen. Föreningen överväger att ändra sina stadgar så att kapitalinsatserna ersätts med spelrätter. Därvid förutsätts medlemmarna avstå från sin rätt till återbetalning av kapitalinsatserna. Den medlem som avstått från återbetalning erhåller i stället en spelrätt. En medlem som vill vara aktiv och utnyttja föreningens golfbana måste i fortsättningen inneha en sådan spelrätt. Innehavaren kan överlåta spelrätten till annan. Sådana överlåtelser skall ske till marknadspris, dock med hembudsskyldighet till föreningen. Innehav av en spelrätt berättigar emellertid inte automatiskt till medlemskap i föreningen.

I det överklagade förhandsbeskedet avser fråga 1 huruvida en omvandling av medlemmarnas kapitalinsatser till spelrätter innebär att föreningen inte längre uppfyller de i 7 kap. 7 § första stycket och 8-13 §§ IL angivna kraven för inskränkt skattskyldighet. En förutsättning för den ställda frågan är således att föreningen och dess verksamhet före omvandlingen uppfyller samtliga krav för inskränkt skattskyldighet enligt de nämnda bestämmelserna. Förhandsbeskedet är vidare begränsat till de omedelbara skatterättsliga konsekvenserna av denna omvandling.

Fråga är således i första hand i vad mån omvandlingen av reverslånen till

spelrätter kan anses innebära att föreningens verksamhet ändras så att den faktiskt kommer att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. Vidare bör övervägas om spelrättssystemet innebär att öppenhetskravet åsidosätts.

Regeringsrätten gör i dessa delar följande bedömning.

En omedelbar effekt av omvandlingen av medlemmarnas reverslån till spelrätter är att medlemmarna avsäger sig alla anspråk på föreningen om framtida återbetalning av lånen. Denna åtgärd är uppenbarligen inte ägnad att tillgodose medlemmarnas direkta ekonomiska intressen utan förefaller, som föreningen anger, i stället vara inriktad på att föreningens ekonomiska risker skall minska. Föreningens utgivande av spelrätterna och föreningens framtida hantering av spelrättssystemet kan emellertid få en annan ekonomisk betydelse för medlemmarna. I stället för en rätt till framtida återbetalning av ett icke räntebärande reverslån erhåller medlemmarna en spelrätt som är överlåtbar och vars värde kan komma att öka. En sådan värdeökning förefaller kunna uppstå om intresset för att spela golf på föreningens bana ökar, eftersom antalet spelrätter är begränsat. Om spelrätterna ökar eller minskar i värde synes emellertid i första hand komma att bero på sådana yttre faktorer och mindre på föreningens egen verksamhet. De uppgifter som lämnats i målet ger därför inte stöd för antagandet att föreningens utgivande av spelrätter bör bedömas så att verksamheten därigenom kommer att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen. I vart fall kan så inte anses ske i högre grad än att detta utgör endast ett obetydligt inslag i föreningens verksamhet. Föreningens utgivande av spelrätter innebär således inte att föreningen inte längre skulle uppfylla ändamåls- och verksamhetsvillkoren. I vad mån systemet med överlåtbara spelrätter på sikt kan komma att innebära en sådan ändrad inriktning av föreningens verksamhet att de nu angivna kraven för inskränkt skattskyldighet inte längre är uppfyllda är inte föremål för bedömning i detta mål.

För medlemskap i föreningen krävs inte innehav av någon spelrätt. Däremot måste en medlem som vill vara aktiv och utnyttja föreningens golfbana inneha en spelrätt. Genom kravet på innehav av spelrätt begränsas det antal medlemmar som kan utnyttja föreningens golfbana. Med hänsyn till arten och omfattningen av föreningens verksamhet får det emellertid anses finnas särskilda skäl för att kunna begränsa antalet aktiva medlemmar. Att denna begränsning sker genom ett system med överlåtbara spelrätter bör inte medföra någon annan bedömning. Förvärv av en spelrätt förutses ske på marknadsmässiga villkor, vilket innebär att de ekonomiska krav som ställs på den som vill bli aktiv medlem i föreningen kan komma att variera. Inte heller detta förhållande bör emellertid enligt Regeringsrättens mening medföra att det öppenhetskrav som förutsätts för inskränkt skattskyldighet åsidosätts.

Fråga 1 skall således besvaras så att omvandlingen av medlemslån till spelrätter inte innebär att föreningen därigenom inte längre uppfyller de krav som gäller för inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar enligt 7 kap. 7 § första stycket IL.

De medlemmar som erhåller spelrätter avstår samtidigt från sina anspråk på framtida återbetalning av de reverslån de lämnat till föreningen. Fråga 2 i det överklagade förhandsbeskedet avser huruvida medlemmarnas avstående från rätten till återbetalning av lånen innebär att föreningen skall ta upp några intäkter till beskattning. De tidigare räntefria reverslånen får, som Skatterättsnämnden funnit, närmast ses som en form av medlemsinsatser i föreningen. Enligt Regeringsrättens bedömning har föreningen inte haft att ta upp dessa insatser från medlemmarna som intäkt, oavsett om medlemmarna ursprungligen givits rätt till återbetalning av lånebeloppen vid ett eventuellt utträde ur föreningen eller ej. Att medlemmarna först i samband med införandet av spelrätter avstår från sin återbetalningsrätt kan inte föranleda att föreningen då skall beskattas för beloppen. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall således fastställas i denna del.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1, att omvandlingen av medlemslån till spelrätter inte innebär att föreningen därigenom inte längre uppfyller de krav som gäller för inskränkt skattskyldighet för ideella föreningar enligt 7 kap. 7 § första stycket IL.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 2.

## II.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Norrköpings Golfklubb (föreningen) samt medlemmen i föreningen S.E. bl.a. följande. Norrköpings Golfklubb bildades 1928. Sedan starten av verksamheten har den som önskar bli medlem i klubben betalat en kapitalinsats, i form av ett räntefritt reverslån till klubben. Dessa insatser utgör och är bokförda som skuld i föreningens balansräkning. - Förutom kapitalinsatsen betalar varje medlem årligen en årsavgift. - Medlemskapet, kapitalinsatsen och årsavgiften är en förutsättning för att få spela på banan utan att betala någon ytterligare avgift (green-fee). Personer som inte är medlemmar i klubben måste vara medlemmar i någon annan golfklubb för att få spela på banan. De erlägger då en green-feeavgift varje gång de spelar. - Om någon önskar gå ur föreningen är denne enligt stadgarna garanterad att få tillbaka den inbetalade kapitalinsatsen ograverad, med ett års förskjutning från uppsägningstidpunkten. Årsavgiften kan dock aldrig återfås. - För den löpande driften och skötseln av banan finns ett aktiebolag som till 100 procent ägs av föreningen. Varje medlem betalar årligen en separat årsavgift till bolaget. - Begränsat skattskyldig förening - För att en ideell förening skall anses vara begränsat skattskyldig krävs att föreningen uppfyller kraven på allmännyttigt ändamål, allmännyttig verksamhet, öppenhet och inkomstanvändning. Samtliga dessa krav måste vara uppfyllda för att en förening skall anses vara begränsat skattskyldig. Dessa krav har i förarbeten, litteratur och praxis mer eller mindre konkretiserats. - Föreningen är en sådan allmännyttig ideell förening, med idrottsligt ändamål, som uppfyller villkoren i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Någon inkomst av sådan näringsverksamhet som anges i 13 kap. 1 § IL har föreningen inte. - Följaktligen är föreningen heller inte skattskyldig för kapitalinkomster eller förluster. Föreningens fastighet används endast för den egna verksamheten. - Byte av medlemslån mot spelrätter - Avsikten är nu att vidta följande åtgärder för att förbättra föreningens situation. - Samtliga medlemmar får förbinda sig att låta kapitalinsatsen kvarstå hos föreningen och avsäga sig alla former av krav på att nu eller någon gång i framtiden återfå hela eller delar av summan. - I gengäld erhåller medlemmen en "spelrätt". Denna ger medlemmen rätt att spela på banan. Medlemmen har rätt att, och ansvaret för att, överlåta spelrätten till någon annan person om denne vill sluta spela på vår bana. Ersättningens storlek bestäms utifrån utbud och efterfrågan. - Den största fördelen för föreningens del med spelrätter i stället för medlemslån är att föreningen kan stå helt utanför de direkta transaktioner som sker när en spelare lämnar eller kommer till oss. Visserligen påverkas antalet spelare som spelar hos föreningen, men föreningen behöver inte drabbas av någon som helst återbetalningsskyldighet av medel när dessa situationer uppstår. Föreningen riskerar inte att tvingas göra stora återbetalningar av medlemslån. Säljaren och köparen hanterar detta själva. - Avsikten är dock att bistå spelare med spelrätter när de söker köpare genom att ha någon form av förteckning hos klubben över intresserade köpare. - Vissa spelrätter kommer också att finnas i klubbens ägo för att ge möjligheter att utöka antalet möjliga spelande personer om så skulle bli aktuellt och nödvändigt. Det handlar om 75-100 st. - Sådana spelrätter behövs också för våra juniorer (över 300 st.) som under juniortiden inte har något krav på att inneha spelrätt. När de passerat juniorstadiet krävs dock detta. - Medlemmarnas beskattning - I det följande är utgångspunkten att medlemmen är en privatperson vilket hittills också alltid varit fallet. - Egendom för personligt



bruk - Vid avyttring av en sådan tillgång som en privatperson har innehaft för personligt bruk (personliga tillgångar) skall vissa speciella regler tillämpas. Frågan är vad som menas med personliga tillgångar? - Enligt förarbeten till IL skall tillgångar som till övervägande delen används av ägaren eller hans familj för nyttobruk, eller som prydnadsföremål, anses vara personliga tillgångar. - En spelrätt som utnyttjas av ägaren (eller familjen) torde anses vara en personlig tillgång för ägaren om denne spelar golf på golfbanan. Med hjälp av spelrätten kan ägaren utöva sitt privata fritidsintresse (golf). Detta får anses innebära att spelrätten används för ägarens privata nyttjande. - Kapitalplacering - Om ägaren av spelrätten har införskaffat spelrätten som en ren kapitalinvestering och inte nyttjar spelrätten - spelar inte golf på golfbanan - torde inte spelrätten klassas som en personlig tillgång. Om en privatperson har flera spelrätter torde de spelrätter som inte nyttjas av ägaren eller hans familj inte anses vara personliga tillgångar. - Regeringsrättens bedömning av golfaktie - Regeringsrätten har avgjort ett ärende (RÅ 2000 ref. 45) som rör kapitalförlust vid försäljning av aktier i ett bolag som bedrev golfbaneverksamhet och vars aktier fick innehållas endast av medlemmar i en golfklubb. - Vissa likheter skulle kunna anses föreligga mellan en aktie och en spelrätt. - Regeringsrätten ansåg att kapitalförlusten var skattemässigt avdragsgill. Dock konstaterade Regeringsrätten att det allmänna avdragsförbudet som gäller den skattskyldiges levnadskostnader även är tillämpligt vid överlåtelser av aktier. - Regeringsrätten kom dock fram till att även om aktieförvärvet hade skett mer för att få möjlighet att spela golf än att göra en god ekonomisk placering, var dessa omständigheter inte tillräckliga för att vägra avdrag för förlusten, med motiveringen att förlusten skulle anses vara en personlig levnadskostnad. - Regeringsrätten ansåg däremot att om kapitalförlusten uppkommit på grund av de förmåner aktieägaren och övriga aktieägare fått i samband med utnyttjandet av golfanläggningen, eller om villkoren för förvärvet och försäljningen av aktierna i övrigt varit sådana att transaktionen typiskt sett leder till förlust, skulle förlusten anses vara personlig levnadskostnad och ej avdragsgill. - Sökandena önskade svar på bl.a. följande fråga. Fråga 6. När en fysisk person avyttrar sin spelrätt skall denne då ta upp beloppet till beskattning a) som värdepapper, b) som övrig lös egendom (för privat bruk), c) på annat sätt och i så fall vilket samt d) hur skall anskaffningskostnaden beräknas.

Skatterättsnämnden (2004-04-29, André, ordförande, Brydolf, Ståhl, Svensson, Virin) yttrade bl.a.: Förhandsbesked. - - - Fråga 6 - Vid S.E:s avyttring av spelrätten skall reglerna om avyttring av delägarätter i 48 kap. IL tillämpas. Anskaffningsutgiften för spelrätten utgörs av ett belopp motsvarande insatsen i föreningen eller om spelrätten förvärfvas av tidigare innehavare, av köpeskillingen. - Motivering. - Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Norrköpings Golfklubb är en ideell förening med ändamål att främja och bedriva idrottslig verksamhet i form av golfspel. En person som önskar bli aktiv, spelande, medlem i föreningen måste betala dels en kapitalinsats, dels årligen en medlemsavgift. Kapitalinsatsen består av ett räntefritt reverslån med rätt till återbetalning vid utträde ur föreningen. - I syfte att få en ökad ekonomisk stabilitet i sin verksamhet avser föreningen att ändra systemet med kapitalinsatser så att medlems rätt till återbetalning av insatsen upphör. Av de i mars 2003 antagna stadgarna för föreningen och därtill anknutna regler om spelrätter följer att en medlem som vill utträda ur föreningen i fortsättningen hänvisas till att överlåta den rätt som grundas på insatsen - att få spela på föreningens bana - för att kompensera sig för den gjorda insatsen. En sådan tillgång benämns spelrätt. Förvärv av en spelrätt är i sin tur, på samma sätt som betalningen av kapitalinsatsen enligt föreningens äldre regler, en förutsättning för att kunna ansöka om medlemskap som aktiv medlem. Medlemmar som inte vill omfattas av det nya systemet synes hänvisade till att utträda ur föreningen i anslutning till övergången varvid de har rätt att få sina insatser återbetalda. Köp och försäljning av spelrätter skall administreras av föreningen. Som bevis på att förvärvaren innehar en spelrätt utfärdar föreningen ett intyg. För en medlem som avser att avyttra sin spelrätt finns en hembudsskyldighet till föreningen som gäller till förmån för juniorer som

uppnår senioråldern och för nära anhöriga till medlemmar som önskar förvärva en spelrätt. - Föreningens stadgar, som i berört hänseende överensstämmer med Svenska Golf förbundets normalstadgar med tillägg för spelrätter, skiljer mellan spelrätt och medlemskap. Det anges att innehav av spelrätt är en förutsättning för att ansöka om aktivt medlemskap i föreningen men att innehavet inte automatiskt berättigar till medlemskap. En ansökan om medlemskap prövas i vanlig ordning. Till skillnad från spelrätten kan medlemskapet inte överlåtas. Av stadgarna framgår vidare att föreningen fastställt särskilda regler för den närmare hanteringen av systemet med spelrätter. - Nämnden gör följande bedömning. - För att ta ställning till vad en spelrätt är och de därtill anknutna frågorna som ställs i ansökningen måste ledning sökas i civilrättsliga regler. Någon särskild civilrättslig lag om ideella föreningar finns inte. I stället får - utöver praxis och regleringar som rör ideella föreningar i andra lagar - särskilt avseende fästas vid bl.a. föreningens stadgar, god förenings sed (vad som kan anses återspegla en inom tillämplig föreningsstyp allmänt accepterad standard av acceptabel kvalitet) samt vid paralleller från andra rättsområden (se Hemström, Organisationernas rättsliga ställning, 6 u. 2000, s. 33-35). - Handlingarna i ärendet får anses utvisa att en spelrätt utgör en på en kapitalinsats grundad rätt för medlemmen att få spela på föreningens bana. Det görs därvid inte någon skillnad om den insats som grundar spelrätten tillskjutits av medlemmen själv eller om den tillgodoräknas innehavaren av spelrätten genom förvärv av en sådan rätt från en utträdande medlem. En grundläggande fråga är om spelrätten är så anknuten till medlemskapet att den är att se som en del av detsamma eller om den skall uppfattas som fristående från medlemskapet. - Av stadgarna i Norrköpings Golfklubb framgår att en åtskillnad görs mellan spelrätt och medlemskap, även om spelrätten inte annat än för kortare perioder kan vara skild från medlemskapet i föreningen. Medlemskapet prövas i särskild ordning. Även om innehav av en spelrätt är en förutsättning för att godtas som aktiv medlem kan medlemskap vägras på annan grund. Till skillnad från spelrätten kan medlemskapet inte överlåtas. - En jämförelse med reglerna om andel och medlemskap i en ekonomisk förening enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, föreningslagen, visar att de rekommenderade reglerna för ideella föreningar nära ansluter till vad som följer av föreningslagen. Den på en insats, benämnd medlemsinsats, grundade andelsrätten (andelen) i en ekonomisk förening separeras från själva medlemskapet. Medlemskapet är dock en förutsättning för att kunna utöva rättigheter avseende ekonomiska förmåner i föreningen som andelen medför. Till skillnad från medlemskapet kan en andel överlåtas. Ett förvärv av en andel innebär att förvärvaren erhåller överlåtarens på insatser grundade ekonomiska rättigheter mot föreningen. Förvärvaren skall därvid ansöka om inträde i föreningen. Om förvärvaren antas inträda som medlem i överlåtarens ställe. Föreningen är skyldig att på begäran utfärda ett intyg som visar medlemmens andelsinsats. Med en andel i en ekonomisk förening följer normalt en rätt till utbetalning av medlemsinsats vid utträde. Föreningen kan emellertid besluta om att någon återbetalning inte skall ske (undantag från den regeln görs för medlemmar som utträder som en följd av en sådan inskränkning eller vid en fusion som medför motsvarande inskränkning). - I litteraturen har gränsdragningsfrågan också berörts. Det påpekas att insatser förekommer mera sällan i ideella föreningar. Om en ideell förening står inför en varaktig investering kan emellertid, som i förevarande fall, krav på kapitalinsatser från medlemmarnas sida uppkomma. En sådan insats kan vara förenad med en rätt att återfå insatsen vid utträde ur föreningen eller med ett förbehåll om att insatsen inte berättigar till återbetalning. Insatsen kan uppfattas som en engångsavgift varmed, om inte annat föreskrivs, anses följa ett ständigt medlemskap. Om andra ekonomiska förpliktelser förekommer vid sidan av kravet på en insats, t.ex. att betala årliga medlemsavgifter, synes emellertid uppfattningen vara att medlemskapet framstår som grundat på insatsen (jfr Hemström s. 84 och 112). En skillnad mellan insats och medlemsavgift görs också vid inkomstbeskattningen. Enligt 42 kap. 18 § IL skall vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en ideell förening i samband med att föreningen upplöses eller när medlemmen utträder ur föreningen eller i liknande fall behandlas som utdelning. I

förarbetena vid införandet av denna bestämmelse framhölls att medlemsavgifter inte skall anses som inbetald insats (prop. 1976/77:135 s. 88). - Med hänsyn till utformningen av Norrköpings Golfklubbs interna regler och till vad som anförts i övrigt anser nämnden att spelrätten skall ses som en särskild tillgång och inte som en del av medlemskapet. De av sökandena ställda frågorna skall prövas mot denna bakgrund. - - - Fråga 6 - Frågan gäller vad för slags tillgång spelrätten är i den enskilde medlemmens hand. I 52 kap. 1 § IL stadgas att kapitlet innehåller särskilda bestämmelser om kapitalvinst och kapitalförlust vid avyttring av andra tillgångar och förpliktelser än sådana som, såvitt nu är aktuellt, avses i 48 kap. IL (delägarrätter och fordringsrätter). Det innebär att först bör prövas om dessa bestämmelser kan vara tillämpliga på spelrätterna. - Delägarrätter definieras i 48 kap. 2 § IL och fordringsrätter i 3 § (svenska fordringsrätter) och 4 § (utländska fordringsrätter). Enligt 48 kap. 2 § första stycket IL avses med delägarrätt aktie och vissa uppräknade aktieanknutna värdepapper, andel i värdepappersfond, andel i ekonomisk förening och annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt som de nämnda tillgångarna. - Med hänsyn till vad som tidigare redovisats om hur reglerna för spelrätter utformats ligger det nära till hands att pröva om en spelrätt kan vara en tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt som en andel i en ekonomisk förening. - Spelrätten utmärks av att den ger innehavaren en i princip obegränsad rätt att spela på föreningens golfbana. De förvaltningsbefogenheter som tillkommer en medlem i föreningen är inte en följd av innehavet av spelrätten utan är knutna till själva medlemskapet (befogenheter som även tillkommer de medlemmar som inte har en spelrätt). - På samma sätt som i en ideell förening följer förvaltningsbefogenheterna i en ekonomisk förening av medlemskapet medan övriga rättigheter (i en ekonomisk förening ekonomiska rättigheter) är knutna till andelen. - När en medlem i en ekonomisk förening utträder ur föreningen föreligger normalt rätt till återbetalning av bl.a. medlemsinsats och vinstutdelning. Denna rätt kan emellertid inskränkas genom beslut av föreningen. I ett sådant fall är medlemmen hänvisad till att överlåta andelen för att tillgodogöra sig värdet av sin andel. - På motsvarande sätt gäller att en medlem i Norrköpings Golfklubb måste överlåta sin spelrätt för att tillgodogöra sig det värde som spelrätten representerar. Den omständigheten att vinstutdelning inte kan förekomma i en ideell förening kan inte i sig anses vara en sådan omständighet som utesluter att spelrätten kan vara att jämställa med en andel i en ekonomisk förening. Med hänsyn härtill och med beaktande av att reglerna för spelrätter utformats efter förebild av reglerna om andel i ekonomisk förening finner nämnden att spelrätten i den ideella föreningen kan sägas vara en tillgång med liknande konstruktion som en andel i en ekonomisk förening. - Spelrätten skall därför vid en prövning mot 48 kap. 2 § första stycket IL behandlas som en delägarrätt. Enligt 48 kap. 3 § andra stycket IL kan därmed reglerna om svenska fordringsrätter inte bli tillämpliga. Inte heller bestämmelserna om utländska fordringsrätter är aktuella. Av det anförda följer att vid en avyttring av S.E:s spelrätt i föreningen skall bestämmelserna om avyttring av delägarrätter i 48 kap. IL tillämpas (jfr RÅ 2000 ref. 45). Anskaffningsutgiften för spelrätten utgörs av ett belopp motsvarande insatsen i föreningen eller, om spelrätten förvärvats av tidigare innehavare, av köpeskillingen.

Ledamöterna Wingren och Silverberg var skiljaktiga bl.a. såvitt avsåg svaret på fråga 6 och anförde i denna del följande. Av de till ansökan bifogade stadgarna för Norrköpings Golfklubb framgår att en medlem som vill vara aktiv och därmed kunna utnyttja föreningens golfbana måste ha en spelrätt och ha fullgjort sina ekonomiska skyldigheter gentemot föreningen. Enligt de regler för spelrätter som bifogats ansökan måste en innehavare av en spelrätt senast inom 30 dagar efter förvärvet ansöka om medlemskap i klubben, annars anses spelrätten förverkad. Vidare framgår av ett s.k. Överlåtelseavtal av spelrätt att utan föreningens beslut om medlemskap är inte förvärvaren skyldig att betala köpeskillingen till säljaren. En spelrätt har alltså inte i sig något värde utan därtill hörande medlemskap i föreningen. Den spelrätt som erhålls i anslutning till omvandlingen av medlemslånen eller som kan förvärvas därefter är därför en integrerad del av medlemskapet och inte en självständig, särskild ekonomisk

tillgång. Rätten att spela golf på föreningens anläggning förutsätter således medlemskap i föreningen enligt föreningsrättsliga regler och grundas inte på ett självständigt förmögenhetsrättsligt förvärv som i sig berättigar till prestationer från föreningen. - Även om den som förvärvar en spelrätt i första hand gör det för att få medlemskap i föreningen och därigenom möjlighet att spela golf, har föreningen genom konstruktionen med spelrätter gjort det möjligt för en medlem att tillgodogöra sig en del av det ekonomiska värde som medlemskapet representerar. En spelrätt har därmed ett visst inslag av kapitalplacering, som kan utnyttjas när medlemmen önskar utträda ur föreningen eller i vart fall inte längre vill kvarstå som aktiv medlem. Frågan är då hur den ersättning som en medlem erhåller för en spelrätt skall behandlas skattemässigt. - Eftersom en spelrätt enligt det tidigare anförda inte kan anses som en fristående tillgång utan en del av medlemskapet i föreningen, som i sig inte kan överlåtas, är bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44-55 kap. IL inte tillämpliga på den ersättning som en ny medlem betalar för spelrätten till den tidigare innehavaren. Ersättningen utgör inte heller någon löpande avkastning på det kapital som innehavaren av spelrätten har satsat för att få tillgång till föreningens golfbana. Förutom löpande inkomster och kapitalvinster är emellertid även "alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar" skattepliktiga enligt 42 kap. 1 § IL. Den inkomst som en medlem kan få genom att överlåta en spelrätt till ett högre belopp än han förvärvade den för vid inträdet i föreningen får anses hänförlig till sådan tillgångsrelaterad inkomst som varken är löpande avkastning eller kapitalvinst men som omfattas av nyssnämnda bestämmelse. I den mån medlemmen inte återfår hela det belopp som han betalade är mellanskillnaden en kostnad hänförlig till medlemskapet och således en icke avdragsgill levnadskostnad. Vi anser att frågan bort besvaras med utgångspunkt i det anförda.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens beslut avseende fråga 6 och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra nämndens besked så att avyttring av en spelrätt skulle beskattas enligt reglerna i 52 kap. IL. Verket anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Förvärvet av spelrätten har skett för att möjliggöra för S.E. att utöva golfspel. Innehavet av spelrätten måste därför anses betingat av ett personligt intresse snarare än av intresset att göra en ekonomisk placering.

S.E. instämde i att en spelrätt borde anses utgöra en sådan personlig tillgång som avses i 52 kap. IL.

Regeringsrätten (2005-03-08, Nordborg, Ersson, Almgren, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Vid bedömning av till vilket slags tillgång en spelrätt med den nu aktuella utformningen skall hänföras bör, som Skatterättsnämnden funnit, först avgöras om spelrätten utgör en delägarrätt enligt bestämmelserna i 48 kap. 2 § IL. Enligt dessa bestämmelser avses med en delägarrätt bl.a. aktie och vissa till aktier anknutna värdepapper, andel i investeringsfond, andel i en ekonomisk förening och annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt. Enligt förarbetena (prop. 1999/2000:2, del 1 s. 508 ff. och del 2 s. 572 f.) är vad som avses med termen delägarrätt i stort sett detsamma som de instrument som fanns i exemplifieringen av de finansiella instrumenten i 27 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Denna paragraf omfattade bl.a. aktier, andelar i ekonomiska föreningar samt andra finansiella instrument med liknande konstruktion och verkningssätt. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att också instrument vars avkastning var knuten till det utgivande företagets vinst eller utdelning eller som i övrigt var utformad så att värdeutvecklingen liknade den som gällde för en aktie omfattades av paragrafen. Av betydelse vid bedömningen av om ett instrument skulle anses vara aktieliknande var således om avkastningen eller värdet, direkt eller indirekt, berodde på det utgivande företagets ekonomiska utveckling (prop. 1989/90:110 s. 430 och 433). Vidare angavs att det låg i sakens natur att stora krav på förutsebarhet måste upprätthållas vid den typ av analogitolkning som påbjudits i stadgandet (a. prop. s. 722).

Den aktuella spelrätten förutsätts kunna öka eller minska i värde, allt efter efterfrågan på spelrätter. Eventuella värdeförändringar får dock i första hand antas uppkomma beroende på utvecklingen av allmänhetens efterfrågan på tillgång till golfbanor och inte på någon ekonomisk verksamhet eller ekonomisk utveckling hos den ideella förening som utgett spelrätterna. Enligt Regeringsrättens mening kan därför en spelrätt av ifrågavarande slag inte anses vara en tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt som en aktie eller en andel i en ekonomisk förening.

Fråga uppkommer då om spelrätten skall hänföras till sådana personliga tillgångar som avses i 52 kap. 2 § IL och för vilka gäller särskilda regler för beräkning m.m. av kapitalvinst och avdrag för förlust vid avyttring.

Bestämmelserna i 52 kap. 2 § IL avser sådana tillgångar - andra än dem som anges i bl.a. 48 kap. IL - som den skattskyldige innehåft för personligt bruk. Bestämmelserna tillkom i samband med 1990 års skattereform och avsåg då lösöre som användes för personligt bruk (dåvarande 31 § SIL). Därmed åsyftades enligt förarbetena egendom som till övervägande del används av den skattskyldige eller hans familj för nyttobruk. Det var den faktiska användningen som skulle vara avgörande för gränsdragningen mellan personligt lösöre och annan egendom som kunde omfattas av reglerna i 31 § SIL. Lösöre skulle enligt förarbetena anses använda för personligt bruk även om det fanns ett inslag av kapitalplacering. Om detta inslag dominerade skulle egendomen emellertid inte anses som personligt lösöre (prop. 1989/90:110 s. 474 f.). Uttrycket "personliga tillgångar" som används i 52 kap. 2 § IL avses markera att inte endast lösöre omfattas av bestämmelserna (jfr prop. 1999/2000:2, del 2 s. 606).

Även om ett innehav av en spelrätt skulle innefatta ett visst inslag av kapitalplacering, skall den vid kapitalbeskattningen således behandlas som en personlig tillgång enligt 52 kap. 2 § IL om den används för personligt bruk och kapitalplaceringsinslaget inte dominerar. Enligt Regeringsrättens mening får det system med spelrätter varom här är i fråga i huvudsak bedömas tillkommet för att reglera tillgången till spel på föreningens golfbana. Spelrätterna får därmed anses använda för personligt bruk. De föreliggande omständigheterna ger inte vid handen att kapitalplaceringsinslaget skulle dominera. Med hänsyn härtill finner Regeringsrätten - som inte haft anledning att ta ställning till om utbytet av fordran mot spelrätt medför beskattningskonsekvenser för S.E. - att fråga 6 skall besvaras så att vid S.E:s avyttring av spelrätten skall bestämmelserna om avyttring av personliga tillgångar i 52 kap. IL tillämpas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet i den del det överklagats, att vid S.E:s avyttring av spelrätten skall bestämmelserna om avyttring av personliga tillgångar i 52 kap. IL tillämpas.

Föredragna 2005-01-26, föredragande Eva Östman Johansson, målnummer 2993-04 och 2994-04

---

**Sökord:** Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomstskatt; Skattskyldighet

**Litteratur:** Prop. 1976/77:135 s. 66-78; prop. 1989/90:110 del I s. 430-434, 473-477, 721 f.; prop. 1999/2000:2 del I s. 508-512, del II s. 572 f., 606; Hemström, Organisationernas rättsliga ställning, 6 u. 2000 s. 18-21, 78-85, 100-105, 107-112

---