

Målnummer:	2186-00	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-07-20		
Rubrik:	En ideell förenings anskaffande av bidrag per telefon, där bidragsgivaren av föreningen endast erhöll brevmärken eller en nål av helt obetydligt värde, bedömdes inte utgöra rörelse. Inkomsttaxering 1994-1997.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 6 § 1 mom. och 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 21 § kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1983 1:88• RÅ 1985 1:2• RÅ 1999 ref. 50• RÅ 2001 ref. 65• RÅ 2002 ref. 56		

REFERAT

Föreningen Cancerhjälpen (föreningen) taxerades vid 1994 års inkomsttaxering enligt sin deklaration för 1 769 109 kr avseende inkomst av näringsverksamhet. Föreningen överklagade taxeringen med yrkande om att inte taxeras för inkomst.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet då myndigheten ansåg att föreningen inte i skäligen omfattning främjat sitt ändamål och att föreningens insamlingsverksamhet dessutom var att anse som skattepliktig inkomst av rörelse.

Länsrätten i Stockholms län (1998-12-15, ordförande Florén) yttrade: Enligt 7 § 5 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, är en ideell förening skattebefriad om a) den främjar vissa allmännyttiga ändamål, b) föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser dessa ändamål, c) föreningen tillämpar öppen medlemsantagning och d) föreningen bedriver verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. - Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL är en förening som uppfyller nämnda villkor i första hand skattebefriad för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till inkomst av fastighet eller till rörelse. Skattebefrielsen omfattar således i första hand ränte- och utdelningsinkomster och realisationsvinster. - Enligt samma stycke gäller skattebefrielsen även i fråga om inkomst av särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse och som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Annan inkomst av rörelse utgör således i sin helhet skattepliktig inkomst för föreningen. - Enligt sina stadgar skall föreningen verka för en förbättring av levnadsvillkoren för och reaktivering av cancerdrabbade, samt se till att bidra med medel till inköp av sjukhusutrustning till svenska sjukhus och behandlingshem, vilka ändamål skall finansieras genom försäljning av brevmärken samt vykort av icke nämnvärt kommersiellt värde, men även genom medlemsavgifter och gåvor. - Länsrätten finner att ändamålen är sådana att föreningen enligt 7 § 5 mom. fjärde stycket a) SIL är begränsat skattskyldig, förutsatt att föreningen uppfyller övriga härför ställda villkor. - Till övriga villkor hör bland annat att föreningen skall ha bedrivit en verksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodosett ändamålet och att denna verksamhet skall ha bedrivits på ett sätt som skäligen svarar mot föreningens tillgångar (fullföljdsrekvisitet). - Föreningens inkomster

kommer till den allt annat överskuggande delen från försäljning av brevmärken. Om denna inkomst - som skattemyndigheten gör gällande - skulle anses utgöra skattepliktig inkomst av rörelse, skall vid prövning av om fullföljdsrekvisitet uppfyllts bortses från inkomsten, vilken ju inte blir föremål för någon skattemässig förmånsbehandling (prop. 1976/77:135 s. 80). Denna inkomst skall i så fall inte inbegripas i begreppet avkastning. Före prövningen av om föreningen uppfyller fullföljdsrekvisitet måste således avgöras om föreningen bedriver rörelse och om så befinnes vara fallet, om denna är av den arten att inkomsten därav är skattebefriad. - Av 2 § första stycket SIL framgår att 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, är tillämplig vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet (rörelse) en yrkesmässigt och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. - Föreningen uppger följande om sin insamlingsverksamhet. Föreningen disponerar i sina lokaler 16 telemarketingplatser som används av anställd personal: två skift för att ringa inom 08-området och vidare 70 platser genom ett telemarketingföretag för att ringa till övriga områden. Totalt rings ca 120 000 samtal per vecka från föreningen. Varje vecka skickas det ut 3 000-4 000 fakturor. - Av handlingarna framgår vidare att försäljningen av brevmärken under åren 1993-1996 inbringat 6,5, 20,8, 16,0 och 20,3 mkr. - Länsrätten gör i denna del följande bedömning. Verksamheten har bedrivits självständigt och varaktigt, den har bedrivits med en betydande arbetsinsats av anställd personal och den har genererat stora inkomster. Verksamheten får med hänsyn härtill anses utgöra näringsverksamhet (rörelse) enligt KL. - Frågan härefter är om denna verksamhet har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Enligt 7 § 5 mom. andra stycket SIL avses med naturlig anknytning, verksamhet som utgör ett direkt led i det ideella arbetet, som t.ex. när en naturskyddsförening säljer affischer, märken och böcker för att öka intresset för föreningens verksamhet. Där sägs även att inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta, skall däremot anses sakna naturlig anknytning till en föreningens allmännyttiga ändamål. Med hävdvunnen verksamhet förstås enligt tredje stycket samma moment bland annat ideella föreningars anordnande av försäljnings- och insamlingskampanjer. - Skattemyndigheten anser att den av föreningen bedrivna insamlingsverksamheten inte är en s.k. hävdvunnen inkomstskälla för ideellt arbete och anför i huvudsak följande. Av Jan Anders Hagstedts avhandling "Om beskattning av stiftelser" (s. 165 ff.) kan följande slutsatser dras beträffande praxis i fråga om beskattning av insamlingsverksamhet. En insamlingsverksamhet som präglas av ideella inslag, såväl vad gäller ändamål som sätt att samla in på, skall inte beskattas. Om verksamheten inte präglas av dessa inslag skall den anses som rörelse och beskattas. I praxis synes således hävdvunnen verksamhet ha beskattats om den bedrivits med anställd personal. För skattefrihet fordras ett betydande inslag av ideell arbetsinsats. Det finns inte något inslag av idealitet avseende föreningens insamlingsmetoder. Förutom avlönade telefonförsäljare, finns en kanslichef med nästan 300 000 kr i lön, en ordförande med 200 000 kr i lön, vice ordförande med 55 000 kr. Övriga ledamöter av styrelsen erhåller 7 000 kr i lön. Det föreligger en disproportion mellan det ideella arbetet i föreningen och den försäljning av brevmärken som enbart sköts av anställd personal. Föreningen utbildar telefonförsäljare i egen regi, i stället för att utbilda medlemmar till ideella arbetsinsatser. Det råder en påtaglig disproportion mellan medlemsavgifterna, 3 325 kr, och brevmärkesförsäljningen 6 527 790 kr för 1993 (motsvarande uppgifter för 1994 är 16 800 kr och 20 816 607 kr, för 1995 18 375 kr och 16 017 037 kr och för 1996 22 050 kr och 20 297 703 kr). - Föreningen å sin sida anför i huvudsak följande till stöd för sin uppfattning att verksamhet utgör en hävdvunnen inkomstskälla. Insamlingsverksamhet går så till att den som utfäster sig att lämna en gåva som tack får ett antal brevmärken av mycket ringa värde. Det är fråga om sådana försäljnings- och insamlingskampanjer som bedrivits sedan seklets början. Denna typ av verksamhet kräver särskilt utbildad personal för att kunna bedrivas med framgång. Ett antal andra välkända ideella organisationer använder sig också av avlönade personer för att samla in medel till verksamheten. Det är inte möjligt att för verksamheter av

ifrågavarande art upprätthålla kravet på oavlönade arbetsinsatser. I SOU 1995:63 s. 85 sägs i samband med en redogörelse för gällande praxis att om det står klart att en verksamhet inte kan bedrivas huvudsakligen med hjälp av obetalda medlemmar, bör det införas en regel att kravet på ideella arbetsinsatser efterges. Vad gäller lönerna till styrelsen antecknas bland annat att dessa avsevärt understiger vad andra kända ideella organisationer utbetalar till sina funktionärer. Föreningens kanslichef kan mot bakgrund härav inte anses överbetald. I Hagstedts avhandling sägs bl.a. att försäljning av välgörenhetsmärken utgör på grund av diskrepansen mellan prestationerna i praktiken inte någon försäljning utan en insamling vilken således inte skall bli föremål för rörelsebeskattning. Det kan nämnas att man vid alla stora försäljningar av välgörenhetsmärken använder sig av betald arbetskraft. Majblomman säljs exempelvis för 10 kr, varav en viss del går direkt till ombudet och en viss del direkt till ombudets organisation utan att några sociala avgifter betalas. - Länsrätten finner att föreningens insamlingsverksamhet är av sådan art som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Den omständigheten att verksamheten bedrivits med anställd personal inverkar inte på bedömningen. I den mån styrelse och anställda erhållit löner som inte svarar mot deras arbetsinsatser får det beaktas i samband med att det prövas om föreningen uppfyller fullföljdsrekvisitet. - Frågan är härefter om föreningen bedriver verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. Härför fordras att föreningens utgifter i den ideella verksamheten under den senaste femårsperioden uppgått till i genomsnitt 80 procent av summan av föreningens kapitalinkomster och skattefria fastighets- och rörelseinkomster. Till dessa inkomster netto skall läggas medlemsavgifter och bidrag från stat och kommun. (Riksskatteverket,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 1998 års taxering s. 1263, prop. 1976/77:135 s. 81). - Skattemyndigheten anser att föreningen inte uppfyller fullföljdsrekvisitet och anför bland annat följande. Kammarrätten i Göteborg (dom 1998-03-24 mål nr 3913-1997) har funnit att insamlingsverksamhet som bedrevs av en stiftelse skulle anses utgöra rörelse. Verksamheten bedrevs av avlönad personal. Bidragsgivarna fick snäckskalsbroscher m.m. eller vykret i ett med storleken på bidraget varierande antal. Kammarrätten ansåg att kravet på att ca 75-80 procent av de totala intäkterna skall användas för det kvalificerade ändamålet inte kunde upprätthållas vad gällde stiftelsen och att i stället huvudsaklighetsrekvisitet fick bedömas utifrån en allmän bedömning av verksamheten. Därvid ansågs stiftelsens huvudsakliga ändamål inte vara att utöva hjälpverksamhet bland behövande, varvid särskilt beaktades att de administrativa kostnaderna var höga jämfört med vad som utbetalades till fullföljande av det kvalificerade ändamålet. - Föreningen anför i huvudsak följande. Det kan ifrågasättas om en kammarrättsdom avseende en stiftelse har relevans för målet. En stiftelse kan exempelvis inte befrias från skattskyldighet för inkomst som hänför sig till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse. Domar avseende stiftelser har därför ett begränsat värde när det gäller tolkning av de regler som gäller för taxering av ideella föreningar. Föreningen har under sina tre första verksamhetsår, 1993-1995, om resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, delat ut 27,97, 69,3 och 108,88 procent, dvs. i medeltal 75,02 procent. För kommande år ligger utdelningsprocenten över 80 procent. Föreningen uppfyller således sett över en femårsperiod mer än väl det s.k. fullföljdsrekvisitet. - Länsrätten finner att fullföljden skall beräknas på sätt föreningen gjort. Föreningen har således använt 75 procent under 1993-1995 eller under de tre år som beräkningen omfattar. Följande år, 1996, har föreningen en avkastning på 8 432 733 kr. Härav har föreningen använt (beviljade bidrag 6 470 748 - ej utnyttjade bidrag 579 239 =) 5 891 509 kr för sitt ändamål. Vidare har föreningen avsatt 5 327 669 kr till skattereserv med hänvisning till att det i länsrätten pågår en process om föreningens taxeringar åren 1994-1996. Länsrätten finner med hänsyn till omständigheterna annat obilligt än att vid beräkning av fullföljden beakta skattereserven som en kostnad att avräkna mot avkastningen. Avkastningen utgör således i detta sammanhang (8 432 733 - 5 327 669 =) 3 105 064 kr. Fullföljden kan således beräknas till (5 891 509:3 105 064 x 100 =) 190 procent. Räknat för de fyra åren som är kända för länsrätten har föreningen av

avkastningen (17 228 949 + 3 105 064 =) 20 334 013 kr använt (12 925 469 + 5 891 509 =) 18 816 978 kr för sitt ändamål eller (18 816 978 : 20 334 013 x 100 =) 93 procent. Föreningen får därför anses ha uppfyllt fullföljdsrekvisitet. Skattemyndigheten har inte visat att föreningens kostnader till någon del avser annat än vad som är - om föreningen varit skattskyldig för sin insamlingsverksamhet - avdragsgilla kostnader enligt KL (prop. 1976/77:135 s. 81). Skäl att vid prövning av fullföljdsrekvisitet använda sig av en med hänsyn till ej avdragsgilla kostnader uppjusterad avkastning finns således ej. - Vad slutligen gäller kravet på öppen medlemsantagning innehåller stadgarna inte några hinder i detta hänseende och såvitt framgår av till föreningen betalade medlemsavgifter har antalet medlemmar varit stigande under åren. Länsrätten kan inte finna annat än att föreningen tillämpar öppen medlemsantagning, den återstående förutsättningen för skattebefrielse, som alltså också är uppfyllt. - Länsrätten bifaller överklagandet.

Samma dag avgjorde länsrätten mål om föreningens inkomsttaxeringar 1995-1997 med motsvarande utgång.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens domar och yrkade såvitt nu är i fråga att föreningen skulle beskattas för inkomst av näringsverksamhet i enlighet med besluten vid inkomsttaxeringarna 1994, 1996 och 1997.

Föreningen bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2000-01-11, Anclow, Wennerholm, Lagebrant Torén, referent) yttrade: I årsredovisningar för 1993-1996 har föreningen redovisat sina intäkter och kostnader. Föreningen har under 1993 redovisat intäkter av brevmärken med 6 527 790 kr och kostnader i verksamheten med sammanlagt 4 107 865 kr. Föreningen delade ut 680 250 kr. - Föreningen har under 1994 redovisat intäkter av brevmärken med 20 034 440 kr och kostnader med sammanlagt 11 473 991 kr. Föreningen delade ut 6 700 026 kr. - Föreningen har under 1995 redovisat intäkter av brevmärken med 16 091 481 kr och kostnader med sammanlagt 11 355 541 kr. Föreningen delade med hänsyn tagen till ej använda bidrag ut 5 542 191 kr. - Föreningen har under 1996 redovisat intäkter av brevmärken med 20 297 702 kr och kostnader med sammanlagt 12 283 525 kr. Föreningen delade med hänsyn tagen till ej använda bidrag ut 5 891 509 kr. - Kammarrätten finner att föreningen enligt sina stadgar har sådant allmännyttigt ändamål som avses i 7 § 5 mom. fjärde stycket a) SIL. Föreningen måste vidare anses uppfylla villkoret på öppenhet i samma stycke c). - Villkoret i samma stycke b) innebär att den av föreningen faktiskt bedrivna verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose föreningens allmännyttiga ändamål för att föreningen skall vara begränsat skattskyldig. I fråga om förening som bedriver insamlingsverksamhet för välgörande ändamål måste enligt kammarrättens mening uppställas ett krav på att insamlade medel verkligen kommer det ändamål som skall stödjas till del. Om en förenings kostnader för att samla in medel är av sådan omfattning att endast en begränsad del av insamlade medel återstår att delas ut, eller om föreningen annars i praktiken tillgodoser vissa medlemmars eller andra personers ekonomiska intressen, kan föreningen inte anses så gott som uteslutande tillgodose ett allmännyttigt ändamål. Kammarrätten finner att vad som framkommit - och i sina huvuddrag upptagits i länsrättens dom - om föreningens kostnader och om de ersättningar som föreningen gett ut till vissa förtroendevalda för deras arbete samt vad skattemyndigheten i övrigt anfört inte utgör skäl till annan bedömning än att föreningen uppfyller villkoret att verksamheten så gott som uteslutande tillgodoser föreningens allmännyttiga ändamål. - Den av föreningen bedrivna verksamheten har bedrivits uteslutande genom avlönad personal och i korthet beskrivits i länsrättens dom. Kammarrätten gör samma bedömning som länsrätten, nämligen att en på angivet sätt bedrivna verksamhet måste anses som näringsverksamhet (rörelse). Föreningen kan därför frikallas från skattskyldighet för sina intäkter av brevmärkesförsäljning endast om verksamheten har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller om den kan anses utgöra sådan

verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. - Kammarrätten finner att brevmärkesförsäljningen inte kan anses ha annat samband med föreningen än att finansiera dess arbete och att verksamheten därför måste anses sakna naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål i den mening som avses i 7 § 5 mom. första stycket SIL. - Till verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete räknas bl.a. försäljnings- och insamlingskampanjer, till vilken kategori den av föreningen bedrivna brevmärkesförsäljningen får anses höra. Något krav på att verksamheten skall vara begränsad och ge endast blygsam avkastning för att anse finansieringskällan hävdvunnen har i och för sig inte ansetts kunna uppställas. I praxis har emellertid medlemmarnas ideella insatser i verksamheten tillmätts betydelse för bedömningen av om finansieringskällan kan anses hävdvunnen eller ej (se t.ex. RÅ83 1:88, RÅ85 1:2 och Regeringsrättens dom den 27 september 1999 i mål nr 1385-1998 [RÅ 1999 ref. 50]). Förekomsten av obetalda arbetsinsatser från medlemmarnas sida kan alltså vara en förutsättning för att en finansierande verksamhet skall godtas som hävdvunnen. - Kammarrätten finner särskilt med beaktande av att brevmärkesförsäljningen bedrivits med avlönad personal och helt utan ideella inslag och med hänsyn till att de ideella inslagen i föreningens verksamhet även i övrigt varit obetydliga att verksamheten inte kan anses vara en sådan hävdvunnen finansieringskälla som avses i 7 § 5 mom. första stycket SIL. Föreningen är således obegränsat skattskyldig för sina intäkter av brevmärkesförsäljning. - Föreningens finansiella intäkter kan enligt kammarrättens mening inte anses hänförlig till innehav av fastighet eller till rörelse. Skattemyndigheten har inte heller rörande vad som i årsredovisningar för 1995 och 1996 redovisats som övriga intäkter visat att dessa hänför sig till innehav av fastighet eller rörelse. Föreningen är således frikallad från skattskyldighet för dessa inkomster under förutsättning att föreningen uppfyller villkoren i 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL. - Det s.k. fullföljdvillkoret i 7 § 5 mom. fjärde stycket d) SIL innebär att föreningen i skälig omfattning skall använda sina inkomster i den ideella verksamheten för att vara begränsat skattskyldig. I förarbetena till den lag genom vilken riksdagen införde ändrade regler för beskattning av ideella föreningar (prop. 1976/77:135 s. 80 f. och bet. SkU 1976/77:45 s. 29 f.) uttalades följande. I genomsnitt skall minst 80 procent av avkastningen räknat över en period av in emot fem år eller i vissa fall en längre period användas för det ideella ändamålet. Vid tillämpning av fullföljdvillkoret bör som avkastning i första hand räknas sådana fastighets-, rörelse- och kapitalinkomster som är skattpliktiga enligt KL:s allmänna regler men som kan bli skattefria på grund av föreningens ideella ändamål m.m. Eftersom rörelseinkomst som inte omfattas av skattebefrielse inte blir föremål för någon skattemässig förmånsbehandling saknades enligt departementschefens mening anledning att ta med inkomsten vid beräkning av avkastningens storlek. - Vid tillämpning av fullföljdvillkoret skall således hänsyn tas endast till föreningens finansiella och övriga intäkter samt därjämte föreningens medlemsavgifter och de gåvor som avsetts täcka föreningens löpande utgifter. Hänsyn skall inte tas till föreningens intäkter från brevmärkesförsäljningen då dessa enligt kammarrättens tidigare redovisade mening inte kan bli skattebefriade på grund av föreningens allmännyttiga ändamål. Då föreningens avkastning i den mening som här avses således kraftigt understiger de av föreningen utgivna bidragen skall föreningen även anses uppfylla fullföljdvillkoret för att vara begränsat skattskyldig. - Kammarrätten finner således att föreningen uppfyller samtliga villkor enligt 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL och således är frikallad från skattskyldighet för vad som i årsredovisningar för 1993, 1995 och 1996 har redovisats som finansiella och övriga intäkter, vad som i årsredovisning för 1996 har redovisats som vinst vid avyttring av värdepapper och vad som i årsredovisningar för 1995 och 1996 har redovisats som övriga intäkter. - Medlemsavgifter och gåvor utgör inte skattepliktig inkomst. - Skattemyndighetens beslut vid 1994 års taxering innebar att föreningen med hänsyn till av skattemyndigheten medgivna avdrag taxerades för inkomst av näringsverksamhet med 1 796 109 kr varför föreningens taxering inte får bestämmas till högre belopp. - Kammarrätten bifaller överklagandena delvis och förklarar med ändring av länsrättens domar -

att föreningens inkomst av näringsverksamhet vid 1994 års taxering bestäms till 1 796 109 kr, - att föreningen vid 1996 års taxering skall vara oinskränkt skattskyldig för intäkter av brevmärkesförsäljning med 16 091 481 kr samt - att föreningen vid 1997 års taxering skall vara oinskränkt skattskyldig för intäkter av brevmärkesförsäljning med 20 297 702 kr. - Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.

Samma dag avgjorde kammarrätten målet rörande skattemyndighetens överklagande av länsrättens dom avseende föreningens inkomsttaxering 1995 där kammarrätten, med delvis bifall till överklagandet förklarade, med ändring av länsrättens dom, att föreningen skulle vara oinskränkt skattskyldig för intäkter av brevmärkesförsäljning med 20 034 440 kr.

Föreningen överklagade kammarrättens domar och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av dessa, skulle undanröja påförd inkomstbeskattning.

Skatteverket yrkade anslutningsvis, såvitt avsåg inkomsttaxeringarna 1995-1997, att föreningen skulle anses oinskränkt skattskyldig för hela sin verksamhet med undantag av medlemsavgifter och gåvor.

Vardera parten bestred bifall till motpartens yrkande.

Föreningen anförde bl.a. följande. I första hand hävdas att föreningens insamlade medel (det som av kammarrätten felaktigt rubricerats som intäkt av brevmärkesförsäljning) i civilrättsligt hänseende skall betraktas som gåvor varför någon inkomstbeskattning inte lagligen kan ske. Att det i föreningens stadgar står att den skall bedriva försäljning av brevmärken och vykort samt att föreningen varit registrerad hos Patent- och registreringsverket som en ideell förening som bedriver näring beror helt på att föreningen saknade juridisk kompetens när den bildades. När det gäller de i målen aktuella värdeöverföringarna råder inte minsta tvivel om att det rör sig om gåvor. För det första sker det en värdeöverföring till föreningen från den enskilde bidragsgivaren och det är bidragsgivaren själv som bestämmer storleken på sitt bidrag. För det andra sker denna förmögenhetsöverföring frivilligt och för det tredje lämnar bidragsgivaren sitt bidrag uteslutande med en benefik avsikt. Föreningens gåvobevis i form av antingen ett ark med brevmärken eller en knappnål saknar betydelse för donationsviljan. Det är enbart i uppskattningsvis hälften av fallen som gåvogivarna önskar erhålla ett sådant bevis. Inköpskostnaden för ett ark med brevmärken samt för en knappnål ligger på ca 80 öre. Det ligger i sakens natur att dessa föremål i skatterättsligt hänseende inte kan klassificeras som ett slags motprestation för den gjorda förmögenhetsöverföringen. Oavsett vilket belopp som doneras till föreningen erhåller en bidragsgivare, som önskar erhålla ett gåvobevis, enbart ett föremål. Ett generösare bidrag berättigar således inte till ett mer värdefullt föremål eller fler antal föremål. - I andra hand hävdas att insamlingsverksamheten bör betraktas som sådan verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. Även om avlönad personal använts i verksamheten bör denna, i linje med den bedömning som gjordes i rättsfallet RÅ 1999 not. 216, kunna anses som en hävdvunnen finansieringskälla. Det viktigaste kriteriet vid bedömningen av om en finansieringskälla är att anse som hävdvunnen för ideell verksamhet bör vara om verksamheten bedrivs i direkt konkurrens med icke skatteprivilegierade näringsidkare eller ej. Vad gäller föreningens insamlingsverksamhet så kan denna aldrig konkurrera med den vanliga företagsverksamheten. Varken det förhållandet att föreningen bedriver sin verksamhet på ett professionellt sätt eller att det finns medlemmar på ledande positioner i föreningen medför att föreningen skall fränkännas en skatteprivilegierad ställning. När föreningen under 1999 ansökte om att tilldelas ett s.k. 90-konto hos Stiftelsen för Insamlingskontroll framkom att föreningen utan problem uppfyllde de krav som ställdes för ett sådant konto.

Föreningen åberopade vidare ett på föreningens begäran upprättat utlåtande av docenten Richard Arvidsson och professorn Christer Silfverberg rörande några skatterättsliga synpunkter på föreningens verksamhet. I utlåtandet redovisas

synpunkter som sammanfattningsvis leder fram till samma ståndpunkter som föreningen i övrigt åberopar som stöd för sin talan.

Skatteverket anförde bl.a. följande. Föreningen, som bildades den 15 november 1992, har som ändamål att verka för en förbättring av levnadsvillkoren för och reaktivering av cancerdrabbade samt att bidra med medel till inköp av sjukhusutrustning till svenska sjukhus. Föreningen har genom åren bedrivit en omfattande insamlingsverksamhet genom försäljning av brevmärken, vykort och julkort. Frågan är om hela föreningens verksamhet skall beskattas när omfattningen av insamlingsverksamheten blir så dominerande som den blivit i detta fall. Vid en jämförelse mellan intäkterna kan konstateras att mellan två och tre procent kommer från medlemsavgifter, gåvor och övriga intäkter för respektive år medan resterande del kommer från brevmärkesförsäljningen. Huvudsaklighetskriteriet i 7 § 5 mom. SIL torde inte medge en sådan omfattning på finansieringsverksamheten samtidigt som föreningen betraktas som inskränkt skattskyldig. Det bestrids att de bidrag som lämnats till föreningen är sådana rent benefika gåvor som räknas till inte skattepliktig inkomst enligt 19 § första stycket KL. Det civilrättsliga gåvobegreppet torde i princip överensstämma med det skatterättsliga. Gåvorekvisiten är av såväl objektiv som subjektiv karaktär varför det är en grannliga uppgift att fastställa om gåva föreligger eller inte. Bidrag som lämnas till föreningen är primärt inte avsett för föreningen utan för de destinatärer som föreningen enligt sitt ändamål avser att främja. En gåvomottagare förväntas normalt inte behöva agera på visst sätt utan kan förhålla sig passiv i förhållande till givaren. I detta fall förutsätts att mottagaren av medlen som motprestation på ett aktivt och professionellt sätt arbetar för att ett stadgeenligt främjande tillgodoses. Det föreligger således ett inte obetydligt inslag av onerös karaktär i insamlingsverksamheten. Även om insamlingsverksamheten inte sker under helt normala marknadsmässiga förhållanden så torde inte värdet på tillhandahållna produkter för mottagarna vara av sådant ringa värde som produktionsvärdet eller att de endast kan ses som ett kvitto på erlagd betalning. Bidrag och medel av gåvoliknande karaktär som lämnas för att bestrida kostnader i näringsverksamhet torde av allmänna skatterättsliga principer och 22 § KL vara skattepliktiga inkomster om de normalt är att räkna med och om de ingår som ett led i verksamheten.

Föreningen yrkade ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 133 875 kr, varav 60 000 kr avser ersättning till de sakkunniga och 73 875 kr ombudsarvode.

Skatteverket tillstyrkte att ersättning skulle beviljas med 33 000 kr avseende sakkunnigutlåtande och ytterligare synpunkter från sakkunniga samt för 16 timmars nedlagd ombudstid enligt rättshjälptaxan.

Regeringsrätten (2004-07-20, Nordborg, Hulgaard, Wennerström, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målen gäller föreningens inkomsttaxeringar 1994-1997. Med avseende på de årens taxeringar skall KL och SIL, som numera är upphävda, tillämpas i stället för inkomstskattelagen (1999:1229).

Ideella föreningar är enligt huvudregeln i 6 § 1 mom. första stycket b SIL skattskyldiga för all inkomst. Enligt 7 § 5 mom. samma lag är dock ideella föreningar som uppfyller vissa i fjärde stycket angivna villkor frikallade från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Villkoren för skattebefrielse är a) att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttigt ändamål, b) att föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser det allmännyttiga ändamålet, c) att föreningen inte vägrar någon inträde som medlem, om det inte med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annan orsak finns särskilda skäl som motiverar det, samt d) att föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. En förening som

uppfyller dessa villkor, en allmännyttig ideell förening, är även frikallad från skattskyldighet för inkomst som hänför sig till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse och som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet en yrkesmässigt och självständigt bedriven förvärvsverksamhet.

Vad gäller föreningens verksamhet framgår av handlingarna att denna i allt väsentligt består i att presumtiva bidragsgivare kontaktas per telefon och tillfrågas om de vill stödja föreningen och dess verksamhet genom att lämna ett bidrag. För det fall den uppringde accepterar att lämna bidrag skickas ett inbetalningskort med den summa som bidragsgivaren önskar bidra med. Bidragen är oftast i storleksordningen 100-365 kr. Bidragsgivaren erbjuds en karta med brevmärken alternativt en knappnål som motprestation. Motprestationen påverkas inte av det utlovade bidragets storlek. Inköpskostnaden för brevmärkena har varit ungefär 80 öre per karta. Inköpskostnaden per knappnål uppges uppgå till ungefär samma belopp. Verksamheten bedrivs genom personal anställd av föreningen och i samarbete med ett s.k. telemarketingbolag.

Det råder således en uppenbar diskrepans mellan vad mottagaren erlägger och vad som erhålls från föreningen i form av främst brevmärken. Vad som tillhandahålls av föreningen kan i realiteten sägas helt sakna värde för mottagaren. Denna verksamhet kan inte anses konkurrera med någon på marknadsmissiga villkor bedriven verksamhet och föreningens kostnader är inte heller, som kammarrätten uttalat, av sådan art att föreningen genom sin verksamhet i praktiken endast kommer att tillgodose vissa medlemmars eller andra personers intressen i stället för föreningens stadgeenliga allmännyttiga ändamål. Med hänsyn till vad sålunda och i övrigt framkommit rörande denna del av föreningens verksamhet finner Regeringsrätten att den inte är att bedöma som rörelse.

Regeringsrätten finner vidare, mot bakgrund av vad som är upplyst om föreningens samlade verksamhet, att den får anses uppfylla de krav som gäller för skattebefrielse enligt 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL.

Med hänsyn härtill skall föreningens överklagande bifallas och Skatteverkets överklagande avslås.

Föreningen har vunnit bifall till sin talan och är därför berättigad till ersättning enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättning har yrkats med sammanlagt 133 875 kr. Ersättning bör skäligen beviljas med 90 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med anledning av föreningens överklagande och med ändring av kammarrättens domar, att föreningen inte skall beskattas för verksamheten avseende anskaffande av bidrag per telefon.

Regeringsrätten avslår Skatteverkets överklagande.

Regeringsrätten beviljar föreningen ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 90 000 kr.

Föredraget 2004-05-26, föredragande M. Lindvall, målnummer 2183-2186-00

Sökord: Skattskyldighet; Inkomst av rörelse; Inkomstskatt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Litteratur: Prop. 1976/77:135 s. 78-82; Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s.165 ff
