

Målnummer:	3498-00	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-11-10		
Rubrik:	En idrottsförening har till ett helägt aktiebolag upplåtit rätten att i reklamsammanhang utnyttja föreningens namn, utrymmen på föreningens idrottsanläggning m.m. Föreningen har inte ansetts frikallad från skattskyldighet för inkomst av upplåtelsen enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 67• RÅ 1993 ref. 100• RÅ 1999 ref. 50		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Helsingborgs Idrottsförening (HIF) följande. HIF bildades 1907 och har för närvarande cirka 3 700 medlemmar. HIF bedriver idrottslig verksamhet med bl.a. ett fotbollslag i Allsvenskan. Totalt är cirka 1 250 personer inom idrottsgrenen fotboll aktiva inom HIF. - HIF innehar sedan 1986 ett helägt aktiebolag, HIF Service AB (bolaget). Bolaget sköter HIF:s reklam och marknadsföring samt driften av idrottsanläggningen Olympia i Helsingborg. - HIF:s och bolagets administrativa verksamheter bedrivs i gemensamma lokaler med gemensam personal. Den personal som är verksam i både bolaget och HIF är anställd till 50 procent av bolaget och till 50 procent av HIF. Det är i huvudsak samma personer som är anställda i såväl HIF som bolaget. - HIF innehar det registrerade varumärket "HIF" (varumärket). Enligt avtal av den 20 december 1996 upplåter HIF till bolaget en exklusiv rätt att i reklamsammanhang utnyttja varumärket. Detta avtal ersatte ett tidigare avtal från 1987. - Enligt avtalet skall bolaget utge ersättning till HIF för rätten att utnyttja varumärket (ersättningen). Ersättningen uppgår till en fast och en rörlig del. Den fasta delen uppgår till 500 000 kr per år. Den rörliga delen uppgår för år räknat till 80 procent av inkomsterna hänförliga till det upprättade avtalet som överstiger 600 000 kr, efter avdrag för kostnader som direkt sammanhänger med själva framställandet av reklamen. HIF har bokfört ersättningen på konto 3170, "royalty dotterbolag". - HIF är en allmännyttig ideell förening enligt 7 § 5 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. HIF är således enligt styckena 1-3 i samma moment frikallad från skattskyldighet för vissa slag av inkomster. HIF är av uppfattningen att ersättningen inte är skattepliktig. - Mot bakgrund av vad som ovan framförts önskar HIF Skatterättsnämndens svar på följande frågor. 1. Utgör ersättningen skattepliktig inkomst för HIF? - 2. Blir svaret på fråga 1 annorlunda om avtalet hade tecknats med och ersättningen således erhållits från en från HIF fristående person? - 3. Förändras svaret på frågorna ovan om avtalet endast skulle ge en icke-exklusiv - och inte en exklusiv - rätt att utnyttja varumärket? - HIF är en sådan allmännyttig ideell förening som omfattas av reglerna i 7 § 5 mom. SIL. Av momentets första stycke framgår att sådana föreningar är frikallade från skattskyldighet för rörelseinkomst - till vilken ersättningen torde vara att hänföra - under förutsättning att inkomsten hänförs till särskild verksamhet som antingen har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. - Frågan är således om HIF:s upplåtelse av varumärket och den ersättning som uppstår härför kan anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga

ändamål eller anses som sådan inkomst som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. - Rekvisitet naturlig anknytning innebär ett krav på samband mellan näringsverksamheten och det allmännyttiga ändamål som föreningen främjar. Detta krav har sin grund i att inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta är skattepliktig. Det förhållande att verksamheten i fråga bedrivs på marknadsmässiga villkor och i vinstsyfte hindrar emellertid inte att den kan anses ha naturlig anknytning till det ideella ändamålet. - Ovanstående gränsdragning - mellan verksamhet som har respektive saknar naturlig anknytning till föreningens ideella verksamhet - har vid ett flertal tillfällen varit föremål för Regeringsrättens prövning. Domstolen har härvid konsekvent uttalat att olika typer av "sidoverksamheter" saknat naturlig anknytning till det ideella ändamålet. Någon direkt anknytning krävs emellertid inte, utan även ett svagare samband mellan inkomsten och den ideella verksamheten godtas. Som exempel kan nämnas RÅ 1987 ref. 154, där en tennisklubb i nära anslutning till sin tennisanläggning hade en kiosk som sålde konfektyr, mejeriprodukter och bröd m.m. Försäljning skedde till medlemmar och andra som utnyttjade anläggningen, men också till kringboende. Regeringsrätten fann att inkomsten ändå hade naturlig anknytning till föreningens ideella ändamål. - Av avgörande betydelse för huruvida ersättningen är skattefri är således om HIF:s upplåtelse av rätten att utnyttja varumärket är en sådan "sidoverksamhet" som faller utanför det skattebefriade området. - Enligt HIF:s uppfattning utgör varumärket en mycket viktig del i föreningens verksamhet. Varumärket är det som symboliserar HIF och det som förenar HIF:s medlemmar, aktiva och andra som stöttar klubben. Varumärket har således en mycket stark och naturlig anknytning till föreningens kärnverksamhet och därmed också till det ideella ändamålet. Ersättning som uppbärs vid upplåtelse av varumärket bör således omfattas av skattefriheten i 7 § 5 mom. SIL. - Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL är inkomst som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete skattefri. Innebörden av hävdbegreppet exemplifieras genom en uppräknig av ett antal verksamheter i momentets tredje stycke. Regeringsrätten har i en nyligen avkunnad dom uttalat att tillämpningen av hävdbegreppet inte kan låsas fast vid de förhållanden som gällde på 1970-talet, vid lagrummets tillkomst, utan anpassas till förhållandena idag. I RÅ 1992 ref. 68 uttalade Regeringsrätten att det inte finns några krav på att hävdvunnen verksamhet måste vara begränsad till sin omfattning eller endast ge blygsam avkastning. - Mot bakgrund av ovanstående kan i det aktuella ärendet följande sägas. - Upplåtelse av olika rättigheter är en mycket vanlig finansieringskälla för idrottslig verksamhet. Rätten att använda en idrottsförenings namn, dess varumärke, är ofta föremål för upplåtelse till olika sponsorer och andra intressenter. Att lagstiftaren bl.a. haft upplåtelser i åtanke när hävdbegreppet introducerades framgår av 7 § 5 mom. tredje stycket sista meningen SIL, där det uttryckligen stadgas att upplåtelse av reklamutrymme på klubbdräkter faller in under hävdbegreppet. Då uppräknigen inte är avsedd att vara uttömmande utan endast exemplifierande, är HIF av uppfattningen att även upplåtelser av immateriella rättigheter omfattas av hävdbegreppet. Ersättning som uppbärs vid upplåtelse av varumärket bör således omfattas av skattefriheten i 7 § 5 mom. SIL. - Med stöd av vad som framförts ovan hemställer HIF att fråga 1 skall besvaras nekande. - Enligt lagtexten är det endast inkomstens karaktär hos HIF som skall bedömas, inte från vem den uppbärs eller vilka rättigheter som tillkommer den andra avtalskontrahenten. HIF hemställer därför att även frågorna 2 och 3 skall besvaras nekande.

Skatterättsnämnden (2000-05-03, Ersson, ordförande, Wingren, Brydolf, Johansson, Svensson, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1 och 2 - HIF är inte frikallad från skattskyldighet för inkomster i form av royalty för den till bolaget upplåtna reklamverksamheten. Svaret ändras inte om avtalet i stället ingås med en fristående person. - Motivering. - HIF är en ideell förening som bedriver idrottslig verksamhet. Det av HIF helägda bolaget sköter HIF:s reklam och marknadsföring samt driften av idrottsanläggningen Olympia i Helsingborg. Enligt ett avtal mellan HIF och bolaget har HIF upplåtit en exklusiv rätt till bolaget att i reklamsammanhang utnyttja det registrerade varumärket

"HIF", lagets spelardräkter samt utrymmen kring och på Olympia med skyldighet för bolaget att aktivt marknadsföra föreningen och försälja reklam samt souvenirer. Bolaget skall enligt avtalet utge ersättning ("royalty") till HIF för rättigheterna. Ersättningen består av en fast och en rörlig del. Den fasta delen skall enligt avtalet per år utgå med 500 000 kr (med indexuppräkning) medan den rörliga skall uppgå till 80 procent av inkomsterna hänförliga till avtalet som överstiger 600 000 kr, efter avdrag för kostnader som direkt sammanhänger med själva framställandet av reklamen. - I ärendet frågas om ersättningen är skattepliktig inkomst för HIF (fråga 1) och om svaret blir annorlunda om avtalet hade tecknats med en från HIF fristående person (fråga 2) eller om rätten att utnyttja varumärket inte skulle varit exklusiv (fråga 3). - Nämnden tar som utgångspunkt för frågorna att bolaget medges avdrag för utgiven royalty vilket dock inte är underställt nämndens prövning. - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt förutsättningarna i ärendet är HIF en inskränkt skattskyldig ideell förening. En sådan förening är frikallad från skattskyldighet bl.a. för inkomst av näringsverksamhet 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 av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, jfr 7 § 5 mom. SIL. - Med verksamhet som har naturlig anknytning till den ideella verksamheten avses i första hand verksamhet som i sig innefattar ett direkt fullföljande av det allmännyttiga ändamålet eller utgör ett direkt led i det ideella arbetet. Även en verksamhet som har karaktären av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten anses ha sådan anknytning. - Även om det i den verksamheten som nu bedrivs av bolaget ingår att information sprids om HIF och dess verksamhet måste syftet med denna verksamhet enligt nämndens mening anses vara att på kommersiell basis i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja den goodwill som är förenad med föreningen och dess idrottsliga verksamhet. Verksamheten kan mot denna bakgrund inte anses ha annat samband med det ideella arbetet än att finansiera detta. Inkomst av den aktuella verksamheten skulle därför inte kunna bli skattebefriad för HIF på grund av naturlig anknytning ens om den bedrevs av föreningen själv. Den royalty som HIF erhåller från bolaget kan således på den nu behandlade grunden inte anses skattefri hos HIF. - Även inkomst av verksamhet som är inriktad på att finansiera ideellt arbete kan bli skattefri för en ideell förening om verksamheten hör till sådan verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete. Till sådan verksamhet räknas enligt lagtexten (7 § 5 mom. tredje stycket SIL) bl.a. att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler eller dylikt. Enligt nämndens mening skulle därför om föreningen själv bedrev den aktuella verksamheten, denna kunna anses som en sådan hävdvunnen finansieringskälla som möjliggör skattefrihet. - I förevarande fall bedrivs som en följd av det träffade upplåtelseavtalet reklamverksamheten av bolaget. Den inkomst föreningen uppstår från bolaget enligt avtalet är således inte en inkomst av en av föreningen bedrivna verksamhet i vilken föreningen upplåter reklamutrymme till sponsorer etc. utan en ersättning för att föreningen till bolaget upplåtit rätten att bedriva verksamheten. Frågan är då om föreningen ändå är frikallad från skattskyldighet för den från bolaget erhållna ersättningen. - I RÅ 1993 ref. 100 var fråga om skattskyldighet för en ideell förening för en i handelsbolag bedrivna reklamverksamhet. Målet rörde ett överklagat förhandsbesked. Skatterättsnämnden uttalade i det beskedet bl.a. följande. "Reglerna i 7 § 5 mom. SIL ger ideella föreningar med viss kvalificerad verksamhet särskilda förmåner vid beskattningen. Det saknas anledning anta annat än att förmånsbehandlingen varit avsedd att gälla enbart för verksamhet som bedrivs av föreningen själv." Med hänsyn bl.a. härtill ansåg nämnden att föreningen ifråga inte var frikallad från skattskyldighet för handelsbolagsinkomsten. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet. - Visserligen var det i rättsfallet fråga om verksamhet bedrivna av ett handelsbolag och av regelsystemet följde att den delägande föreningens andel av handelsbolagets inkomst skulle behandlas för sig och skild från föreningens egna inkomster. Emellertid anser nämnden att rättsfallet, mot bakgrund av citatet ovan, ger uttryck för att det

föreligger ett absolut krav för att en verksamhet skall kunna omfattas av skattefriheten att den bedrivs av föreningen själv. Det spelar härvid ingen roll om den person som bedriver verksamheten är ett bolag i vilket föreningen äger del eller är en från föreningen fristående person. - En tillämpning av hävdrekvisitet förutsätter som framgått att föreningen kan anses själv bedriva en verksamhet. Den omständigheten att en förening i en av föreningen bedrivna verksamhet tar hjälp av annan person medför därför inte i sig att verksamheten inte är att bedöma som hävdvunnen i här avsedd mening. När emellertid all verksamhet av visst slag överlåts till annan att bedriva mot erhållande av del av vinsten i form av royalty kan verksamheten enligt nämndens mening dock inte till någon del anses bedriven av föreningen. Det saknas därför möjlighet att betrakta inkomsterna som HIF erhåller av bolaget för de till bolaget upplåtta reklamrättigheterna som hänförliga till en sådan av föreningen själv bedrivna verksamhet som hävdrekvisitet kan bli tillämpligt på. - Den av HIF erhållna ersättningen utgör således sådan inkomst av näringsverksamhet som HIF är skattskyldig för. - Något underlag som gör det möjligt att meddela förhandsbesked beträffande fråga 3 har inte presenterats. Ansökningen avvisas därför i den delen.

Ledamoten Virin var skiljaktig och anförde följande. Föreningen är på grund av bestämmelsen i 7 § 5 mom. SIL 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 av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. - Inkomster som föreningen erhåller genom uthyrning av reklamplatser på arenor och klubbdräkter m.m. är därför skattefria för föreningen. Skattebefrielsen torde kunna motiveras både med den naturliga anknytningen och med hävd. Av rättsfallet RÅ 1999 ref. 50 framgår att vad som inryms i begreppet "hävd" kan förändras över tiden. Det torde inte vara ovanligt att föreningar anlitar olika reklam- och andra konsultföretag för att förbättra finansieringsmöjligheterna för den ideella verksamheten utan att skattefriheten ifrågasätts. - Vad som i förekommande fall är speciellt är att de inkomster som skall finansiera den ideella verksamheten avses upparbetas genom ett särskilt aktiebolag samt att bolaget skulle ha en exklusiv rätt att i reklamsammanhang använda varumärket HIF. Det saknas enligt min mening skäl att föreningen endast av dessa skäl inte skulle få behålla skattefriheten för sina inkomster. Det torde för övrigt stå föreningen som ägare av samtliga aktier i bolaget fritt att på annat sätt än genom de till bolaget överlåtna rättigheterna kunna bedriva verksamhet som syftar till att finansiera den ideella verksamheten. Vad som inryms i begreppet "all verksamhet av visst slag" synes mig synnerligen svårdefinierat. Något stöd för en sådan begränsning av den eljest föreliggande skattefriheten anser jag inte föreligga, varför min bedömning inte påverkas av om bolaget är helägt eller ägt av utomstående. - Det kan tilläggas att i den mån aktiebolaget skulle erlägga högre ersättning till föreningen än som vore marknadsmässigt motiverat detta skulle utgöra utdelning av föreningens aktieinvestering. Föreningen är emellertid befriad från skattskyldighet även för sådan inkomst.

HIF överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och besvara fråga 1 i föreningens ansökan om förhandsbesked nekande. Till stöd för sin talan anförde HIF bl.a. följande. Ifrågavarande licensiering av rättigheter utförs av HIF och faller inom det skattebefriade området. Skatterättsnämndens uppfattning, att den verksamhet som bedrivs av bolaget också måste bedrivas av HIF, är inte riktig. Varje verksamhet bör bedömas för sig vid bedömningen av om den faller inom det skattebefriade området. Såsom nämndens minoritet anför skulle det vara synnerligen svårt att bedöma hur mycket av en verksamhet av "visst slag" som bedrivs av det ena eller andra subjektet. Den verksamhet som bedrivs i bolaget saknar betydelse för huruvida HIF skall beskattas för royalty/licensinkomster. Vad som har betydelse är vad HIF erhåller ersättning för. Sammanfattningsvis menar således HIF att man skall ta ställning till huruvida en upplåtelse av det aktuella slaget är en sådan verksamhet som faller inom det skattebefriade området. Det bör vara utan

betydelse hur mycket av den andra partens verksamhet som också bedrivs av föreningen.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten (2000-11-10, Baekkevold, Sandström, Nilsson, Schäder, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2000-10-18, föredragande Lundgren, målnummer 3498-2000

Sökord: Förhandsbesked; Skattskyldighet

Litteratur: Ds Fi 1975:15, s. 99-101; prop. 1976/77:135, s. 82-87; prop. 1989/90:110, s. 579 och 707; SOU 1995:63, s. 182-188 och 194-195; Swartling, Skattenytt 1994, s. 376-377.
