

Målnummer:	5083-95	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1998-03-02		
Rubrik:	En förening har till syfte att främja odontologisk vetenskap och utbildning genom att anordna kurser avseende s.k. efter- och vidareutbildning av föreningens yrkesverksamma medlemmar (tandläkare). Kurserna finansieras med avgifter som motsvarar föreningens självkostnader. Verksamheten har på grund av sin art, omfattning och finansiering ansetts utgöra rörelse men förutsättningar för att befria föreningen från skattskyldighet har ansetts föreligga enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Inkomsttaxering 1992.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 21 § kommunalskattelagen (1928:370)• 2 § 1 mom. och 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1979 1:1• RÅ 1979 Aa 99• RÅ 1979 Aa 160• RÅ 1979 Aa 227• RÅ 1983 1:63• RÅ 1988 not. 555• RÅ 1989 ref. 60• RÅ 1996 not. 118• RÅ 1997 ref. 16		

REFERAT

Västra Regionföreningen av Sveriges Tandläkarförbund (föreningen) hade enligt § 3 i stadgarna till syfte att som självständigt organ främja odontologisk vetenskap och utbildning genom att initiera och handha medlemmarnas efter- och vidareutbildning till kursavgifter som motsvarade föreningens självkostnader samt att medverka i sådan utbildning för övrig tandvårdspersonal. Om intäkterna under ett år översteg kostnaderna, skulle skillnadsbeloppet enligt samma paragraf avsättas till nästa års kursverksamhet. Skulle avsättningen under nästkommande år inte alls eller endast delvis behövas i anspråk, skulle resterande del av avsättningen överföras till en särskild kursverksamhetsfond för att därifrån kunna disponeras för framtida behov. Medlemmar i föreningen var, förutom ett antal lokalföreningar, de aktiva medlemmarna i lokalföreningarna (yrkesverksamma tandläkare). Styrelsens ledamöter, som inte erhöll något arvode för sitt arbete i föreningen, planerade kurserna och träffade avtal med de arvoderade föreläsarna. Det rent kamerala och administrativa arbetet sköttes av anställd personal. Även tandläkare som inte var medlemmar hade möjlighet att delta i kurserna mot en mindre extra avgift.- Vid 1992 års taxering beskattades föreningen i inkomstslaget näringsverksamhet för ett belopp om 252 362 kr, avseende inkomst av utbildningsrörelse. Till stöd för beslutet anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Myndigheten hade funnit att föreningen hade ett ideellt allmännyttigt ändamål men att verksamheten inte hade ideell karaktär. Verksamheten uppfyllde rörelsekriterierna, dvs. vinstsyfte, varaktighet och självständighet. Såvitt gällde vinstsyfte hade föreningen visserligen framhållit att kursavgifterna skulle motsvara föreningens självkostnader. Verksamheten hade dock gått med vinst, föreningen hade anställd personal och föreläsarna erhölet arvodet och ersättning för resekostnader. På grund av den omfattande kursverksamheten och avsaknaden av ideell verksamhet kunde föreningen inte förmånsbehandlas enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

Föreningen överklagade skattemyndighetens beslut med yrkande att taxeringen skulle undanröjas. Föreningen anförde bl.a. följande. Det bestreds att kursverksamheten utgjorde rörelse. Det fanns inte något vinstsyfte, eftersom kursavgifterna var avsedda att motsvara föreningens självkostnader. Det förhållandet att föreningen hade anställd personal som administrerade kurserna och att föreningen arvoderade föreläsarna borde inte medföra att verksamheten betraktades som rörelse. Styrelsemedlemmarnas tidsödande men oavlönade arbete med kursplanering m.m. utfördes på deras fritid och måste i hög grad anses som ideellt.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1994-01-18, ordförande Hanson) yttrade: Ideella föreningar som har ett allmännyttigt ändamål kan i vissa fall vara begränsat skattskyldiga. Det framgår av 7 § 5 mom. SIL att dessa föreningar frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Sådana föreningar är också frikallade från skattskyldighet för bl.a. sådan inkomst som hänför sig till rörelse och som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. - För att en verksamhet skall betraktas som rörelse måste tre kriterier vara uppfyllda. Verksamheten skall ha ett vinstsyfte, varaktighet och självständighet. Av handlingarna i målet framgår att föreningen har anställd personal som administrerar kursverksamheten och att föreningen utbetalar arvoden och ersättning till föreläsarna. Av ett i målet bifogat kursprogram framgår att kurserna i första hand vänder sig till medlemmar i Sveriges Tandläkarförbund men att även tandläkare som inte är medlem i förbundet har tillträde till kurserna mot en extra avgift. Verksamheten har sålunda haft starka ekonomiska inslag. Vid nu angivna förhållanden måste föreningens verksamhet i vad den avsett kursverksamhet anses som yrkesmässigt bedriven. Verksamheten skall följaktligen hänföras till rörelse. - Fråga kvarstår om inkomsten kan anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller om den av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. I 7 § 5 mom. andra och tredje stycket SIL ges exempel på inkomster av nämnda slag. Kravet på naturlig anknytning skall bl.a. anses uppfyllt om en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i föreningens aktiviteter. I regel innebär detta att verksamheten bedrivs i relativt liten omfattning. Ett krav när man skall bedöma begreppet hävd är att en viss verksamhet på något sätt kan bedömas analogt med lagens exempel, dvs. bingo, lotterier, fester, basarer och dylikt. Föreningens verksamhet kan mot bakgrund av detta inte anses ha ett sådant naturligt samband till föreningens allmännyttiga ändamål. Inte heller är det en verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla. - Då föreningen inte uppfyller kraven på att vara en ideell allmännyttig förening sker beskattning enligt 6 § SIL. Föreningen är då inte berättigad till grundavdrag enligt 8 § andra stycket SIL.- Länsrätten lämnar överklagandet utan bifall.

Föreningen överklagade och yrkade att kammarrätten skulle förklara att föreningen inte var skattskyldig för inkomsten av sin kursverksamhet. Till stöd för sin talan anförde föreningen bl.a. följande. Den brukade anordna cirka 60-70 kurser årligen. Kurserna vände sig inte till allmänheten utan till medlemmarna i föreningen. Det var meningen att verksamheten skulle ge ett noll-resultat. För att kunna driva verksamheten på ideell basis måste föreningen dock balansera ekonomin så att underskott undveks. Ett ekonomiskt risktagande för de valda ledamöterna skulle vara förödande för engagemanget i denna typ av verksamhet. Om det blev fler kursdeltagare än man räknat med kunde det uppkomma ett överskott i verksamheten. Enligt stadgarna skulle överskottet avsättas till kommande års kursverksamhet. Den omständigheten att föreningen hade personal anställd som administrerade kurserna kunde rimligen inte innebära att föreningen därigenom skulle anses bedriva rörelse. Med ett sextiototal kurser per år krävdes det någon form av administration för att verksamheten skulle kunna fungera. Det hade inte bedömts rimligt att styrelseledamöterna själva skulle handha även den rent kamerala

administrationen av kurserna. De tandläkare som gick på föreningens kurser var, med något enstaka undantag, medlemmar i Sveriges Tandläkarförbund. Kursverksamheten marknadsfördes enbart mot medlemmarna. Den förhöjda avgiften för icke medlemmar var ett incitament till att ansluta sig till förbundet och kunde inte rimligen tillmätas den betydelsen att verksamheten därigenom skulle hänföras till rörelse. Verksamheten hade i stort sett givit ett noll-resultat över åren med undantag för verksamhetsåret 1992 då det uppkom ett överskott på grund av felbudgetering. Det förelåg bl.a. svårighet att tolka de nya moms- och skattebetämmelser som då infördes, vilket ledde till att kursavgifterna räknades upp med för höga belopp. En annan orsak till det uppkomna resultatet var en oförutsedd tillströmning av kursdeltagare. Verksamheten hade därefter återgått till sin tidigare omfattning. - Skattemyndigheten bestred bifall till föreningens talan.

Kammarrätten i Göteborg (1995-06-26, Dyhre, Österlin, referent, Berg) yttrade: Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL frikallas ideella föreningar som uppfyller i fjärde stycket angivna villkor från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. - Enligt fjärde stycket samma lagrum är en ideell förening skattebefriad enligt första stycket om a) föreningen har till huvudsakligt syfte att främja allmännyttigt ändamål, b) föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser föreningens allmännyttiga ändamål, c) föreningen inte vägrar någon inträde som medlem, om inte med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller syfte eller annan orsak särskilda skäl motiverar det, samt d) föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. - Föreningen är en ideell förening. Föreningen har enligt stadgarna till syfte att såsom självständigt organ främja odontologisk vetenskap och utbildning genom att initiera och handha medlemmarnas efter- och vidareutbildning till kursavgifter motsvarande föreningens självkostnader samt att medverka i sådan utbildning för övrig tandvårdspersonal. Enligt kammarrättens mening har föreningen därmed ett allmännyttigt ändamål. Den enda verksamhet som bedrivs i föreningen är att erbjuda medlemmar och annan tandvårdspersonal kurser till självkostnadspris. Föreningen får därför i sin verksamhet anses tillgodose uteslutande det allmännyttiga ändamålet. Föreningen är öppen för alla tandläkare inom det geografiska område där föreningen verkar. Föreningen får även anses uppfylla kravet i 7 § 5 mom. fjärde stycket d) SIL. Föreningen skall sålunda frikallas från skattskyldighet för inkomsterna från verksamheten om denna inte uppfyller rörelsekriterierna. - Av stadgarna framgår vidare att kursavgifterna skall motsvara föreningens självkostnader samt att eventuellt överskott skall avsättas till nästa års kursverksamhet och till en kursverksamhetsfond. Även om kurserna administreras av anställd personal och de tandläkare, som inte tillhör Sveriges Tandläkarförbund, skall betala en högre avgift vid deltagande i kurserna kan det därför inte anses föreligga något egentligt vinstsyfte i verksamheten. Eftersom kursverksamheten således inte uppfyller rörelsekriterierna skall föreningen frikallas från skattskyldighet för de inkomster som härrör från denna verksamhet. - Kammarrätten förklarar, med ändring av länsrättens dom, att föreningen inte är skattskyldig för inkomsten från den bedrivna kursverksamheten.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle fastställa länsrättens domslut, innebärande att föreningen skulle anses skattskyldig för sin kursverksamhet. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Föreningen fick anses utgöra en branschförening vars ändamål var att ekonomiskt gynna medlemmarna genom prismässigt förmånlig kursverksamhet. Eftersom enbart yrkesverksamma tandläkare kunde antas som medlemmar uppfyllde föreningen inte kravet på öppen medlemsantagning. Fortbildningen vände sig till rörelseidkare i deras yrkesutövning. Föreningen bedrev en så omfattande rörelseverksamhet att den ideella verksamheten trädde i bakgrunden. Slutligen kunde inte heller fullföljdsrekvisitet anses uppfyllt då föreningens överskott inte användes i den ideella delen utan användes för att rabattera kommande års

kursverksamhet. Den ekonomiska verksamheten i föreningen uppfyllde rörelsekriterierna, dvs. vinstsyfte, varaktighet och självständighet. Föreningen omsatte yrkesmässigt utbildningstjänster. Beträffande vinstsyftet hade föreningen framhållit att kursavgifterna skulle motsvara föreningens självkostnader. Föreningens verksamhet gick dock med vinst. Föreningen hade anställd personal och föreläsarna erhöll arvoden och kostnadsersättningar. På grund av den omfattande kursverksamheten och avsaknaden av ideell verksamhet kunde föreningen inte förmånsbehandlas enligt 7 § 5 mom. SIL.

Prövningstillstånd meddelades.

Föreningen bestred bifall till RSV:s talan.

Regeringsrätten (1998-03-02, Tottie, Swartling, Rundqvist, Eliason, Hulgaard) redovisade under rubriken: Skälen för Regeringsrättens avgörande vad som i första stycket av referatet anförts om föreningens stadgar, medlemmar m.m. och yttrade därefter:

Av föreningens årsredovisning för år 1991 framgår att föreningen under året genomförde 45 kurser och att omsättningen (kursavgifterna) uppgick till drygt 3,4 milj. kr. I resultaträkningen redovisade föreningen som "rörelseresultat efter avskrivningar" ett underskott om 66 909 kr. Finansiellt netto (ränteintäkter minus räntekostnader) uppgick till 204 389 kr och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt således till (204 389 - 66 909 =) 137 480 kr. Vid 1992 års taxering beskattades föreningen för detta överskott ökat med dels återförda representationskostnader om 31 702 kr, dels ett belopp avseende återföring av en resultatutjämningsfond om 83 180 kr (ett av föreningen yrkat avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv vägrades samtidigt). Föreningen taxerades följaktligen för ett sammanlagt belopp om (137 480 + 31 702 + 83 180 =) 252 362 kr.

Målet gäller frågan om föreningen skall beskattas för sistnämnda belopp.

Innan en prövning görs av den subjektiva skattskyldigheten, bör ställning tas till om beloppet 252 362 kr utgör skattepliktig inkomst enligt 2 § 1 mom. SIL och de där angivna bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928:370), KL (bl.a. reglerna om näringsverksamhet i 21 § KL). Det kan då konstateras att de ränteintäkter som ingår i föreningens överskott är skattepliktiga oavsett om de är hänförliga till rörelse eller inte (frågan om det räntegivande kapitalet är eller inte är nedlagt i näringsverksamhet enligt 21 § KL kan dock få betydelse när den subjektiva skattskyldigheten skall bedömas). Beträffande andra resultatposter än räntenettet gäller att skatteplikten och den skattemässiga behandlingen i övrigt är beroende av om föreningens kursverksamhet är att betrakta som näringsverksamhet enligt 21 § KL (rörelse) eller ej.

Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet en yrkesmässig och självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Det har ibland gjorts gällande att dessa rekvisit innefattar ett krav på att verksamheten skall bedrivas i vinstsyfte. Åtminstone i fråga om juridiska personers verksamhet gäller dock enligt praxis att avsaknaden av ett vinstsyfte inte behöver hindra att verksamheten betraktas som näringsverksamhet (rörelse), förutsatt att den inte har en alltför begränsad omfattning. Det förhållandet att en verksamhet har bedrivits på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning har således inte utslutit att den skattemässigt behandlats som rörelse (se till det sagda bl.a. SOU 1995:63 s. 86, RÅ 1996 not. 118 med kommentar i Skattenytt 1997 s. 321-322 samt RÅ 1997 ref. 16). Vad beträffar den i målet aktuella kursverksamheten framgår av handlingarna att den bedrivs stadigvarande och har betydande omfattning samt att den finansieras med avgifter från kursdeltagarna. Med hänsyn till vad som sålunda och i övrigt upplysts om verksamhetens art, omfattning och finansiering framstår det enligt Regeringsrättens mening som klart att verksamheten är att bedöma som rörelse. Av det hittills sagda följer att hela beloppet 252 362 kr utgör skattepliktig inkomst. Därmed aktualiseras frågan om den subjektiva

skattskyldigheten. Frågan är närmare bestämt om föreningens skattskyldighet för beloppet är begränsad enligt bestämmelserna i 7 § 5 mom. SIL.

Ett första villkor för att en sådan begränsning skall föreligga är enligt fjärde stycket punkt a) i momentet att föreningen har till huvudsakligt syfte att utan begränsning till medlemmarnas ekonomiska intressen främja ett eller flera allmännyttiga ändamål. Att på självkostnadsbasis tillhandahålla s.k. efter- och vidareutbildning för tandläkare och annan tandvårdspersonal får i sig anses utgöra ett allmännyttigt ändamål. Det nu sagda gäller utan hinder av att den verksamhet varigenom utbildningen tillhandahålls skattemässigt är att klassificera som rörelse. Varken det förhållandet att föreningens medlemmar får tillgång till utbildningen till ett pris som motsvarar föreningens självkostnader eller det förhållandet att medlemmarna måste antas ha nytta av utbildningen i sin förvärvsverksamhet innebär enligt Regeringsrättens uppfattning att verksamheten kan anses tillgodose deras ekonomiska intressen i lagrummets mening. Det nu behandlade villkoret får därför anses uppfyllt.

För en begränsning av skattskyldigheten gäller vidare de villkor om inriktning av verksamheten respektive öppenhet vid medlemsantagningen som anges i fjärde stycket punkterna b) och c) i samma moment. Av skäl som kammarrätten anfört är även dessa villkor uppfyllda.

Ett ytterligare villkor är enligt fjärde stycket punkt d) i momentet att föreningen driver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar (det s.k. fullföljdsrekvisitet). Bedömningen av om föreningens avkastning, därunder inbegripet dess ränteinkomster, har använts i skäligen utsträckning för den allmännyttiga verksamheten bör inte begränsas till ett enstaka år utan avse en flerårsperiod. Tillräckligt underlag för en fullständig bedömning i detta hänseende har inte förebragts i målet. Stadgarnas föreskrifter om avgiftssättningen och om behandlingen av eventuella överskott pekar dock på att någon mer betydande fondering av överskott inte kan väntas äga rum över åren. Kammarrätten har godtagit föreningens ståndpunkt att fullföljdsrekvisitet är uppfyllt. Utredningen ger inte stöd för att frångå kammarrättens bedömning på denna punkt.

I enlighet med det nu anförda skall samtliga villkor i 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL anses uppfyllda i föreningens fall. En direkt konsekvens av detta är enligt första stycket i momentet att föreningen är frikallad från skattskyldighet för sådan avkastning som inte är hänförlig till näringsverksamhet enligt 21 § KL. Även frikallelse från skattskyldighet för rörelseinkomst skall dock medges under de i lagrummet angivna förutsättningarna. Eftersom föreningens kursverksamhet - som i enlighet med det föregående är att betrakta som rörelse - just är det medel varigenom föreningen tillgodoser det allmännyttiga ändamål som anges i stadgarna, har verksamheten uppenbarligen den naturliga anknytning till detta ändamål som medför att inkomsten av verksamheten skall undantas från beskattning.

Regeringsrättens slutsats är att föreningen inte skall beskattas för någon del av beloppet 252 362 kr. Riksskatteverkets överklagande skall således inte bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut.

Föredraget 1998-02-05, föredragande Hartzell, målnummer 5083-1995

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Skattskyldighet

Litteratur: prop. 1976/77:135 s. 75-85; SkU 1976/77:45 s. 26-30; SOU 1995:63 s. 86-87, 101-102, 182-184, 202-208; Skattenytt 1997 s. 321-322.
