

Målnummer:	5035-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-04-20		
Rubrik:	En ideell förening tillhandahåller tjänster i en verksamhet som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen. Föreningen begär att bli skattskyldig för tillhandahållandena och åberopar att bestämmelsen i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet om beskattningsbar person har direkt effekt. Vid prövningen mot direktivet har inte bara den bestämmelsen utan också bestämmelserna om undantag från skatteplikt beaktats. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 11 a § och 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 9.1, artikel 132.1 m och artikel 134 b i rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2007 ref. 57• EG-domstolens dom i mål C-174/00 Kennemer Golf & Country Club		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Salaortens Ryttarförening bl.a. följande. Salaortens Ryttarförening är en ideell förening som bedriver verksamhet med ridundervisning, tävlingsverksamhet, stalluthyrning och caféverksamhet. Föreningen är inte skattskyldig för beskriven verksamhet enligt 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och verksamheten betraktas på motsvarande sätt inte som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. - Den verksamhet som bedrivs är konkurrensutsatt av privata näringsidkare. För att kunna konkurrera på lika villkor med ridundervisning med bolagiserade ridskolor och enskilda näringsidkare är mervärdesskatteskyldighet en viktig del. Idag har vi en trend i Sverige där ridskolor bolagiseras på olika sätt för att komma i åtnjutande av mervärdesskatteskyldighet, vilket är en fördel då mervärdesskatten på intäkter av idrottslig verksamhet är 6 procent medan föreningen för närvarande betalar full mervärdesskatt på kostnader i verksamheten. Med stöd av mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) ansöker föreningen om skattskyldighet för mervärdesskatt för de enligt ovan bedrivna tjänsterna.

Skatterättsnämnden (2009-06-23, Odéen, Rabe, Sandberg Nilsson, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av tjänster avseende ridlektioner, tävlingsverksamhet, stalluthyrning och caféverksamhet. - Motivering - Föreningen är en ideell förening och driver i huvudsak verksamhet avseende ridundervisning, tävlingsverksamhet, stalluthyrning och caféverksamhet. Verksamheten har hittills, med stöd av 4 kap. 8 § ML inte räknats som yrkesmässig. Föreningen önskar att verksamheten ska medföra skattskyldighet till mervärdesskatt och åberopar till stöd för detta att aktuella regler i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) enligt principen om direkt effekt ska ges företräde framför 4 kap. 8 § ML. Föreningen påpekar att det i mervärdesskattehänseende inte råder konkurrensneutralitet mellan att driva ridskoleverksamhet i en allmännyttig ideell förening och att driva sådan verksamhet i ett aktiebolag. Aktiebolaget kan i motsats till föreningen tillhandahålla ridlektioner med en skattesats på 6 procent och full avdragsrätt. - Skatteverket anser att mervärdesskattedirektivets bestämmelser

om beskattningsbar person i artikel 9 i förekommande fall ska ges företräde framför bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML och att föreningen då kan anses vara en "skattskyldig person" enligt direktivet, dvs. bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML. För att föreningen ska bli skattskyldig enligt ML krävs enligt Skatteverket också att föreningens omsättning av varor och tjänster är skattepliktig, dvs. att omsättningen inte är undantagen från skatteplikt. Enligt Skatteverket är omsättningen av tjänster avseende stallplatser och serveringstjänster skattepliktig. När det däremot gäller intäkterna från ridlektioner anser Skatteverket att denna omsättning innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet och föreningen tillhandahåller dessa tjänster i egenskap av ideell förening, dvs. en organisation utan vinstsyfte. Skatteverket anser att vid en jämförelse mellan ML och mervärdesskattedirektivet uppnås med bestämmelserna i 4 kap. 8 § och 3 kap. 11 a § ML jämfört med artikel 132.1 m och artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet samma resultat, dvs. att mervärdesskatt inte ska utgå då en organisation utan vinstsyfte tillhandahåller en idrottstjänst. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Enligt förutsättningarna i ärendet bedriver föreningen verksamhet som vid en tillämpning av bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML inte ska räknas som yrkesmässig. Föreningen får anses göra gällande att bestämmelsen om beskattningsbar person i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet med stöd av principen om s.k. direkt effekt ska ges företräde framför 4 kap. 8 § ML. I avgörandet RÅ 2007 ref. 57 fann Regeringsrätten att en ideell idrottsförening var att bedöma som näringsidkare vid förvärv av spelarrättigheter från utlandet och därmed skyldig att betala mervärdesskatt för förvärven. Regeringsrätten ansåg att föreningen inte kunde anses vara annat än en skattskyldig person. Det förhållandet att det i 4 kap. 8 § ML finns särskilda regler om vissa ideella föreningars yrkesmässiga verksamhet, vilka regler saknar närmare motsvarighet i mervärdesskattedirektivet, kunde enligt Regeringsrätten inte anses innebära att en särskild svensk reglering av bestämmelserna om omsättningsland åsyftats. - Föreningen och Skatteverket synes ense om att bestämmelsen om beskattningsbar person i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet med stöd av principen om direkt effekt ska ges företräde framför 4 kap. 8 § ML. Nämnden delar, bl.a. med hänsyn till Regeringsrättens ovan återgivna uttalanden, parterna uppfattning i denna fråga. - Fråga uppkommer häfter om föreningen helt eller delvis ska anses skattskyldig för sin verksamhet. Skatteverket och föreningen är ense om att föreningen är skattskyldig för den del av verksamheten som avser stalluthyrning och caféverksamhet och några omständigheter som tyder på att så inte skulle vara fallet har inte framkommit. - Återstår då bedömning av frågan om föreningens verksamhet avseende ridundervisning och tävlingsverksamhet på sätt föreningen anser är en idrottstjänst som är skattepliktig eller om, vilket Skatteverket gör gällande, denna del av föreningens verksamhet är undantagen från skatteplikt eftersom den utgör en idrottstjänst som tillhandahålls av en organisation utan vinstsyfte. I ärendet är det ostridigt att den verksamhet som föreningen bedriver genom ridundervisning och tävlingsverksamhet till sin karaktär är att betrakta som idrottslig verksamhet (jfr prop. 1996/97:10 s. 54). - Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 a § första stycket ML såvitt nu är i fråga omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Undantaget gäller enligt andra stycket endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte är att anse som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. I de fall de i 3 kap. 11 a § första stycket ML angivna tjänsterna inom idrottsområdet inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket ML ska skatten enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. - Undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster m.m. i artikel 13 A.1 m i det numera upphävda sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), sjätte direktivet. Bestämmelser med motsvarande innebörd har förts över till mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 132.1 m ska således medlemsstaterna från skatteplikt undanta vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan

vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Artikel 98.2 jämförd med bilaga III punkt 14 till mervärdesskattedirektivet tillåter att reducerad skattesats tillämpas för utnyttjande av sportanläggningar. - EG-domstolen har i flera domar bedömt innebörden i och omfattningen av undantaget på idrottsområdet i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet. I målet C-174/00 Kennemer Golf & Country Club hade domstolen att tolka begreppet "organisation utan vinstsyfte". Domstolen framhöll att undantaget i bl.a. artikel 13 A.1 m syftade till att vissa organisationer med icke-kommersiell verksamhet i mervärdesskattemässigt hänseende ska behandlas på ett förmånligare sätt (p. 19). För att avgöra om en organisation uppfyller villkoret enligt bestämmelsen ska organisationens totala verksamhet beaktas, inklusive den verksamhet som bedrivs som ett komplement till de tjänster som avses i bestämmelsen (p. 21). - Ideella föreningars verksamhet i mervärdesskattehänseende har bl.a. behandlats i SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Utredningen redovisade som sin uppfattning att regeln i 4 kap. 8 § ML inte står i överensstämmelse med bestämmelserna om beskattningsbara personer i det då gällande sjätte direktivet och att den därför inte kunde behållas. Som en nödvändig följd härav föreslog utredningen att hänvisningen i 3 kap. 11 a § andra stycket ML till bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML skulle ändras och i stället gälla begreppet "en organisation utan vinstintresse". Härigenom skulle enligt utredningens uppfattning undantaget avse i princip samma krets av subjekt som tidigare, dvs. de allmännyttiga ideella föreningarna (s. 328 f. och s. 670). Utredningens förslag har inte lett till några lagstiftningsåtgärder. - För att omsättning av en tjänst avseende idrottslig verksamhet enligt 3 kap. 11 a § första stycket ML ska undantas från skatteplikt krävs, såvitt nu är aktuellt, enligt bestämmelsens andra stycke att tjänsten omsätts av en förening vars verksamhet inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. I enlighet med vad som tidigare anförts ska i detta ärende artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ges företräde framför bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML vilket innebär att föreningen ska anses utgöra en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet. En konsekvens av den lagtekniska konstruktion som valts i 3 kap. 11 a § andra stycket ML, som innebär att undantaget såvitt nu är aktuellt endast gäller en förening i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML, blir enligt nämndens uppfattning att föreningen vid en direkt tillämpning av ML inte kan anses uppfylla ordalydelsen i kravet för undantag från skatteplikt i 3 kap. 11 a § andra stycket ML. En sådan tolkning får också anses vinna stöd av den s.k. legalitetsprincipen. - Fråga uppkommer härefter om föreningen, trots vad som anförts i föregående stycke, på sätt Skatteverket gör gällande ska anses som en sådan organisation utan vinstsyfte som avses i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet och att föreningens omsättning av idrottstjänster i form av ridlektioner m.m. på den grunden ska anses undantagen från skatteplikt. - Föreningen önskar bli behandlad som en skattskyldig person för att komma i åtnjutande av rätt till avdrag för ingående skatt och därmed behandlas på samma sätt som kommersiella företag som bedriver ridskoleverksamhet. En tillämpning av mervärdesskattedirektivets nyssnämnda bestämmelse på föreningens ridskoleverksamhet är enligt principen om s.k. direkt effekt inte möjlig eftersom en direktivbestämmelse kan åberopas av men inte mot en skattskyldig. Det kan för övrigt noteras att undantaget i direktivet enligt EG-domstolen syftar till att vissa organisationer med icke-kommersiell verksamhet i mervärdesskattemässigt hänseende ska behandlas på ett förmånligare sätt. En tillämpning av direktivet på föreningens verksamhet skulle få motsatt resultat. Vidare utgör den mervärdesskatterättsliga principen om skatteneutralitet hinder mot att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-216/97 Gregg p. 20). - Enligt EG-rätten är de nationella domstolarna vid tillämpning av nationell rätt skyldiga att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av ett direktivs ordalydelse och syfte så att det resultat som avses med direktivet uppnås och därmed agera i överensstämmelse med artikel 249 tredje stycket EG (se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-106/89 angående Marleasing SA p. 8). Som nämnts i det föregående innebär det lagtekniska sambandet mellan 4 kap. 8 § ML och 3 kap. 11 a § andra stycket

ML i ett fall som det nu aktuella, där en ideell förening enligt principen om direkt effekt ska behandlas som en beskattningsbar person, att undantagsbestämmelsen i 3 kap. 11 a § andra stycket med hänsyn till bestämmelsens ordalydelse inte kan omfatta föreningens verksamhet. Med detta synsätt finns det inte någon nationell bestämmelse vars innebörd ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet och någon EG-konform tolkning är därmed inte möjlig (jfr det redovisade utdraget ur Marleasing). - Det anförda leder sammanfattningsvis nämnden till slutsatsen att föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av tjänster avseende ridlektioner, tävlingsverksamhet, stalluthyrning och caféverksamhet. - I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att ansökan ska avvisas i den delen.

Ledamöterna Svanberg, ordförande, Ohlson och Harmsen Hogendoorn var skiljaktiga och anförde följande. Föreningen är enligt sina stadgar en ideell förening som är ansluten till Svenska Ridsportförbundet och därigenom även till Sveriges Riksidrottsförbund. Föreningens ändamål är bl.a. att främja ridningen i Sverige på sätt anges i Ridsportförbundets stadgar. Ridsportförbundet har enligt sina stadgar till uppgift att främja ridningen, körningen och ridsporten i alla dess grenar samt därtill anknuten verksamhet. Förbundet ska därvid verka för utbildning i bl.a. ridning, för organiserandet av ridsporttävlingar, m.m. - Föreningens huvudsakliga verksamhet består i att bedriva ridundervisning med egna hästar på egen anläggning. Föreningen bedriver även tävlingsverksamhet, hyr ut stallplatser och anläggningen vid vissa tillfällen samt bedriver servering i medlemscafeteria. - Enligt förutsättningarna i ärendet är föreningen en sådan allmännyttig ideell förening som inte är skattskyldig till inkomstskatt enligt 7 kap. 7 § IL. Föreningen faller därmed även utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt då den enligt 4 kap. 8 § ML inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet. - Föreningens ansökan med kompletterande handlingar får uppfattas så att föreningen önskar ett förhandsbesked som innebär att den med direkt tillämpning av artikel 9 och artikel 134 b i mervärdesskattedirektivet ska anses skattskyldig för all sin verksamhet. - I likhet med majoriteten anser vi att artikel 9 i mervärdesskattedirektivet med tillämpning av principen om direkt effekt ska ges företräde framför bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML. - Föreningen ska därför i egenskap av beskattningsbar person anses bedriva en sådan ekonomisk verksamhet som medför att föreningen blir skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning inom landet i den mån omsättningen inte är undantagen från skatteplikt. - För att avgöra om föreningens tillhandahållanden ska omfattas av skatteplikt eller inte måste en bedömning göras av varje verksamhetsgren för sig. I fråga om den del av verksamheten som avser ridundervisning anser vi i likhet med majoriteten att den till sin karaktär är sådan att den utgör idrottslig verksamhet. Detta får även anses gälla för tävlingsverksamheten. En prövning ska därför göras av om omsättningen av dessa tjänster kan anses omfattad av det undantag från skatteplikt som gäller för idrottstjänster i ML och dess motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. - Enligt 3 kap. 11 a § ML första stycket undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet samt tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. Undantaget gäller enligt andra stycket endast om tjänsterna omsätts av staten, en kommun eller en förening i de fall verksamheten inte anses yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. - Bestämmelserna i 3 kap. 11 a § ML är baserade på artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet enligt vilken medlemsstaterna ska undanta vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Enligt artikel 134 ska artikel 132.1 m inte tillämpas beträffande transaktioner som inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna (a) eller det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom att de utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (b). Före den 1 januari 2007 fanns motsvarande bestämmelser i artikel 13 A.1 m resp. 13 A.2

b i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). - Den första fråga som aktualiseras i ärendet rör det rekvisit som anger tillhandahållaren av de aktuella tjänsterna. I direktivet krävs att tillhandahållaren är en organisation utan vinstsyfte. I 3 kap. 11 a § ML krävs att fråga är om en förening vars verksamhet inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. Bestämmelsen i ML har således en lagteknisk konstruktion som inte överensstämmer med direktivets. Frågan är om denna utformning kan anses hindra en EG-konform tolkning och att bestämmelsen i artikel 132.1 m som medlemsländerna är skyldiga att införa därmed inte införts på ett korrekt sätt av Sverige. - Enligt artikel 249 i EG-fördraget som reglerar rättsakterna, ska direktiv med avseende på det resultat som uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat, men ska överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Vidare ska nationella bestämmelser till följd av medlemsländernas lojalitetsplikt enligt artikel 10 EG, så långt det är möjligt enligt den nationella rättsordningen, tolkas i konformitet med direktivets ordalydelse och syfte (se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-106/89).

- Hänvisningen i 3 kap. 11 a § andra stycket ML till 4 kap. 8 § samma lag får enligt vår mening ses som den metod som valts i den svenska rättsordningen för att avgränsa vilka tillhandahållare som kan komma i fråga vid tillämpningen av undantaget från mervärdesskatteskatteplikt. Hänvisningen syftar således endast till att peka ut de subjekt som enligt svensk skatterättslig terminologi bäst motsvarar de subjekt som i mervärdesskattedirektivet betecknas som organisationer utan vinstsyfte. För en sådan tolkning talar också idrottsundantagets tidigare lydelse. De subjekt som då omfattades av undantaget betecknades som föreningar vars inkomst av näringsverksamhet var frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I propositionen till grund för bestämmelsen uttalades vidare i samband med att bestämmelsen prövades mot EG-rätten, att med icke vinstgivande subjekt torde kunna avses offentlighetsrättsliga subjekt och allmännyttiga ideella föreningar (prop. 1996/97:10 s. 41 f.). Till detta kommer att den hänvisning som idag görs till 4 kap. 8 § inte begränsar tillämpningsområdet för 3 kap. 11 a § på annat sätt än att - i enlighet med direktivets syfte - snäva in kretsen av de tillhandahållare som kan komma i fråga för idrottsundantaget. Någon koppling till den materiella innebörden av 4 kap. 8 § finns således inte. Att en förening idag kan undgå skattskyldighet för omsättning av idrottstjänster genom att åberopa antingen 4 kap. 8 § ML eller 3 kap. 11 a § ML stöder också tolkningen att bestämmelserna är fristående från varandra i materiellt hänseende. Mot bakgrund av det anförda anser vi till skillnad mot majoriteten att det i 3 kap. 11 a § ML finns en klar lagregel som syftar till att motsvara direktivets i nu aktuellt avseende och vars innebörd är möjlig att tolka konformt med direktivbestämmelsen såsom denna uttolkas av EG-domstolen. - Fråga uppkommer därefter vad en sådan EG-konform tolkning av 3 kap. 11 a § ML ger vid handen. - I EG-domstolens dom i mål C-253/07, Canterbury Hockey Club uttalas bl.a. följande. Ändamålet med artikel 13 A i sjätte direktivet är att vissa verksamheter av allmänintresse ska undantas från skatteplikt. Vad beträffar idrottslig eller fysisk träning, såsom verksamhet av allmänintresse, syftar undantaget i artikel 13 A.1 m i sjätte direktivet till att uppmuntra denna typ av verksamhet, men innehåller inte någon bestämmelse som innebär att alla tjänster som är kopplade till sådan verksamhet generellt undantas från mervärdesskatt (p. 19). För att tjänsterna ska kunna omfattas av undantaget ska de i enlighet med artikel 13 A.1 m och artikel 13 A.2 b vara nära kopplade till idrottslig träning och vara väsentliga för densamma då de som faktiskt kommer i åtnjutande av tjänsterna är de personer som ägnar sig åt idrott. Tjänster som inte uppfyller dessa villkor, bland annat de tjänster som har en koppling till idrottsklubbarna eller driften av dessa, kan inte anses omfattade av undantaget. Slutligen utesluts enligt artikel 13 A.2 b sådana tjänster från tillämpningsområdet som syftar till att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt (p. 32 och 33). - När det gäller begreppet "organisationer utan vinstsyfte" i artikel 13 A.1 m har EG-domstolen i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club anförts bl.a. följande. Vid kvalificeringen av en organisation som en organisation utan vinstsyfte ska

själva organisationen beaktas och inte de tjänster som den tillhandahåller enligt nämnda artikel. Således ska organisationens totala verksamhet beaktas, inklusive den verksamhet som bedrivs som ett komplement till de tjänster som avses i bestämmelsen (p. 21). Kvalificeringen ska vidare göras utifrån organisationens verksamhetsföremål. Organisationen ska således - till skillnad från ett kommersiellt företag - inte ha som verksamhetsföremål att generera vinst till medlemmarna (p. 26). En organisation kan kvalificeras som en organisation utan vinstsyfte även om den systematiskt strävar efter att generera överskott, om den sedan avsätter överskottet för utförandet av de tjänster som den tillhandahåller (p. 35). - Enligt vår mening får den ridverksamhet (ridundervisning och tävlingsverksamhet) som föreningen bedriver enligt sina stadgar anses som en sådan verksamhet av allmänintresse som har till syfte att uppmuntra idrottslig eller fysisk träning för medlemmarna och som därmed kan omfattas av undantaget från skatteplikt. När det gäller föreningens uthyrnings- och caféverksamhet framgår inte klart av underlaget om dessa verksamhetsgrenar endast kommer medlemmarna tillgodo eller även hänför sig till driften av föreningen och därför inte är absolut nödvändiga för ridverksamheten. Det är därmed inte möjligt att avgöra om föreningens verksamhet i dessa avseenden kan omfattas av undantaget eller inte. Av handlingarna framgår att ridverksamheten utgör den klart övervägande delen av föreningens totala verksamhet. Vidare framgår inte annat än att föreningen använder sig av verksamhetsöverskottet för att utföra de tjänster som den tillhandahåller och inte för att generera vinst åt sina medlemmar. Även med beaktande av den osäkerhet som råder beträffande uthyrnings- och caféverksamheten får föreningen därmed anses som en organisation utan vinstsyfte. Undantaget i 3 kap. 11 a § ML är därför tillämpligt i vart fall i fråga om ridverksamheten. - Om det grundläggande syftet med de transaktioner som föreningen utför är att vinna ytterligare intäkter åt föreningen genom att direkt konkurrera med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt - vilket föreningen synes göra gällande i ärendet - ska verksamheten enligt artikel 134 b i mervärdesskattedirektivet inte undantas. Den fråga som uppkommer är således om föreningen kan vara skattskyldig för ridverksamheten på grund av att artikel 134 b i mervärdesskattedirektivet skulle kunna ha direkt effekt. Enligt vår mening är emellertid den fråga inte av en sådan beskaffenhet att den bör prövas inom ramen för detta ärende. En sådan prövning skulle nämligen förutsätta att föreningen hade belyst frågan i sin ansökan på ett ingående sätt i såväl rättsligt som sakligt hänseende. Något sådant bedömningsunderlag finns inte. - Med hänsyn till det anförda anser vi att nämnden hade bort meddela följande förhandsbesked och beslut. - Föreningen kan inte anses skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av ridundervisning eller tjänster avseende tävlingsverksamhet, vare sig vid en EG-konform tolkning av ML:s bestämmelser eller enligt ML i förening med en direkt tillämpning av mervärdesskattedirektivets bestämmelser om beskattningsbar person. - Ansökan besvaras i enlighet härmed. I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet avvisar nämnden densamma.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra detta och besluta att föreningens omsättning av idrottstjänster i form av ridundervisning och tävlingar var undantagen från skatteplikt. Skatteverket anförde bl.a. följande. Undantaget från skatteplikt för omsättning varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet är tillämpligt. Föreningen tillhandahåller idrottstjänster i egenskap av ideell förening, dvs. organisation utan vinstsyfte. Enligt artikel 249 i EG-fördraget (artikel 288 i EUF-fördraget) ska ett direktiv vara bindande för varje medlemsstat som det är riktat till såvitt gäller det resultat som ska uppnås men överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Genom bestämmelserna i ML uppnås samma resultat som avses med mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), dvs. att mervärdesskatt inte ska utgå då en organisation utan vinstsyfte tillhandahåller en idrottstjänst.

Salaortens Ryttarförening ansåg att förhandsbeskedet inte skulle ändras och anförde bl.a. följande. Utan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt är det en nackdel att bedriva hästverksamhet i föreningsform. Artikel 132.1 m i direktivet syftar till att förmånsbehandla vissa organisationer med icke-kommersiell verksamhet genom att undanta tillhandahållanden från mervärdesskatt. För att artikeln ska vara tillämplig krävs att föreningen kan anses vara en organisation utan vinstsyfte. Föreningen bedriver caféverksamhet och stallplatsuthyrning för att generera ytterligare intäkter och i direkt konkurrens med kommersiella företag. Vid en bedömning av föreningens totala verksamhet ska föreningen därför inte klassas som en organisation utan vinstsyfte. Om föreningen skulle anses vara en organisation utan vinstsyfte är artikel 132.1 m ändå inte tillämplig eftersom det skulle leda till betydande konkurrensnedvridning. Begränsningen i artikel 134 b av undantagen från skatteplikt är inriktad på snedvridning av konkurrensen med kommersiella företag. Eftersom det inte alltid är en fördel att omfattas av undantagen från skatteplikt bör begränsningen tillämpas även i de fall det är till fördel för den enskilda föreningen.

Regeringsrätten (2010-04-20, Sandström, Dexe, Lundin, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ska mervärdesskatt betalas vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Som yrkesmässig verksamhet räknas enligt 4 kap. 8 § inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra styckena IL.

I 3 kap. 11 a § ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt vid omsättning av tjänster inom idrottsområdet. Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 §.

I mervärdesskattedirektivet finns de relevanta bestämmelserna i artikel 9.1 och i artiklarna 132.1 m och 134 b.

Enligt artikel 9.1 avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Enligt artikel 132.1 m ska från skatteplikt undantas vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Enligt artikel 134 b ska tillhandahållanden inte omfattas av undantaget när det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Av det lämnade förhandsbeskedet framgår att föreningen inte beskattas för inkomst av ridundervisningen och tävlingsverksamheten. Frågan i målet är om föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av ridundervisning och tjänster avseende deltagande i tävlingsverksamhet.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Regleringen i ML innebär att ridundervisningen och tävlingsverksamheten inte ska anses ha bedrivits yrkesmässigt och att någon mervärdesskatt därför inte ska betalas för de aktuella tillhandahållandena (4 kap. 8 § och 1 kap. 1 § första stycket 1). Bestämmelserna i 3 kap. 11 a § om undantag från skatteplikt har därmed ingen självständig betydelse i detta fall.

Enligt direktivet är föreningen en beskattningsbar person (artikel 9.1). Av direktivet följer också att tillhandahållandena ska undantas från skatteplikt om

föreningen anses vara en organisation utan vinstsyfte (artikel 132.1 m). Direktivet förutsätter dock att en bedömning görs av verksamhetens karaktär och konkurrenssituationen (artikel 134 b).

Att föreningen är en sådan organisation som avses i artikel 132.1 m i direktivet bekräftas av EG-domstolens avgörande i mål C-174/00 Kennemer Golf & Country Club. Det står också klart att de aktuella tillhandahållandena tillgodoser föreningens ändamål. Tillhandahållandena har alltså ett annat syfte än sådana transaktioner som avses i artikel 134 b. Enligt direktivet gäller därmed att tillhandahållandena ska undantas från skatteplikt i enlighet med vad som följer av artikel 132.1 m.

Trots den avvikande regleringen leder en tillämpning av bestämmelserna i ML fram till det resultat som avses i direktivet, nämligen att tillhandahållandena inte ska bli föremål för mervärdesskatt. Överklagandet ska därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Salaortens Ryttarförening inte är skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av ridundervisning och tjänster avseende deltagande i tävlingsverksamhet.

Föredraget 2010-01-13, föredragande Hansson, målnummer 5035-09

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; EG-rätt/EU-rätt; Mervärdesskatt

Litteratur:
