

Moms och ideella föreningar – PM 2

Svenska Golfförbundet

Datum	24 mars 2010
Till	Thomas Bergman och Yvonne Evertson
Från	Lena Westfahl och Jenny Ekendahl
Angående	Momskonsekvenser för Svenska Golfförbundet och golfbranschen vid ett införande av Ds 2009:58

1 Bakgrund

1.1 Allmänt

Svenska Golfförbundet, SGF, betraktar sig som en allmännyttig ideell förening, vilket innebär att de är en förening som har ett allmännyttigt ändamål som ska främjas i verksamheten, att verksamheten uteslutande tillgodoser ändamålet och att föreningen inte har som ändamål att systematiskt uppnå vinst. SGF är medlem i Riksidrottsförbundet, RF. Idag har SGF närmare 500 medlemsklubbar (vilka även dessa normalt ser sig som allmännyttiga ideella föreningar). Medlemsklubbarna har i sin tur ca 595 000 registrerade medlemmar. Golf-Sverige är uppdelat i 21 golfdistriktsförbund. SGF har till uppgift att på RF:s och på medlemmarnas uppdrag utveckla golfidrotten positivt på lokal, regional och nationell nivå, samt erbjuda service till medlemsorganisationerna och även representera svensk golfidrott internationellt.

1.2 Uppdraget

Den 8 februari 2010 träffade vi Thomas Bergman och Yvonne Evertsson, SGF, för att diskutera hur Ds 2009:58, Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m., nedan Ds 2009:58, kan komma att påverka främst SGF och SGF:s medlemsklubbar. Till följd av detta möte har Ernst & Young AB, nedan EY, fått i uppdrag att göra en övergripande bedömning vad gäller de momskonsekvenser som kan inträda för SGF och SGF:s medlemsklubbar mot bakgrund av Ds 2009:58. Genomgången baseras på intäcksströmmarna i medlemsklubbarnas verksamhet enligt den information som vi har erhållit från SGF, och de specifika frågeställningar gällande moms som uppkommit hos

SGF/klubbarna till följd av Ds 2009:58. De olika intäktstyperna är listade utifrån posterna i dokumentet "Golfklubbens intäkter". Detta dokument är en generell kontoplan hänförlig till medlemsklubbarnas verksamhet. Vår bedömning nedan grundas således på de slutsatser som kan dras utifrån detta dokument, mot bakgrund av Ds 2009:58. Eftersom förslaget Ds 2009:58, lämnar ett stort utrymme för tolkning kan vi komma att göra en annan bedömning när remisstiden är slut och regeringen kommer med sitt lagförslag (proposition).

Specifika frågeställningar grundade på allmänna momsregler, dvs. frågor vilka inte huvudsakligen bedöms mot bakgrund av Ds 2009:58, behandlas i en bilaga sist i denna PM. Områden som vi bedömer att SGF och medlemsklubbarna berörs av, men som inte är direkt avgörande av Ds 2009:58 är, utifrån den erhållna kontoplanen, bl.a. hanteringen av bidrag och sponsring samt frågan om hur sammansatta tillhandahållanden ska betraktas i momshänseende (huvudsaklighet och delningsprincipen).

I denna PM har vi utvecklat vissa bedömningar och även gjort vissa tillägg, allt efter önskemål från SGF. Jämfört med PM 1 daterad 2010-02-19 har det gjorts förändringar i följande avsnitt:

- 2.1.1
- 3.1.2
- 3.2.2
- 3.6.1
- 7

Utformning av promemorian

Promemorian har utformats enligt följande:

- Ds 2009:58 behandlas i kap 2
- Klubbarnas intäkter granskas mot bakgrund av kontoplanen, kap 3
- Ds 2009:58 allmänna påverkan på SGF och klubbarna behandlas i kap 4
- Våra sammanfattande kommentarer presenteras i avsnitt 5
- Gällande rätt behandlas i kap 6

Som ett led i denna utredning föreslår vi även en analys av kostnaderna i SGF och medlemsklubbarna, för att möjliggöra en bedömning SGF:s och klubbarnas avdragsrätt för ingående moms. SGF:s och klubbarnas möjligheter till avdragsrätt för ingående moms kommenteras endast översiktligt i denna promemoria.

De intäkter som enbart är hänförliga till SGF kommer inte att bedömas i denna PM, då vi inte har tillgång till SGF:s kontoplan. Denna PM utgår från medlemsklubbarnas kontoplan och bedömningarna utgår från detta underlag.

2 Förslaget - Ds 2009:58

2.1 Generellt

Finansdepartementet har den 4 november 2009 kommit med ett förslag som innebär att ideella föreningar, vilka idag generellt inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML, i större utsträckning ska komma att omfattas av momssystemet. Det föreslås att begreppen näringsidkare och företagare i ML tas bort och ersätts med det EU-rättsliga begreppet beskattningsbar person samt att begreppet yrkesmässig verksamhet ersätts med begreppet ekonomisk verksamhet. Den koppling som idag finns mellan IL och ML slopas därmed. Utredningen föreslår dock under vissa förutsättningar utvidgade undantag från moms och reducerade skattesatser för vissa tillhandahållanden, samt även en generell omsättningsgräns vilken innebär att de beskattningsbara personer som har en skattepliktig omsättning som understiger 250 000 kronor per beskattningsår inte ska beskattas.

Syftet med de föreslagna åtgärderna är att ideella föreningar i stor omfattning även i framtiden ska bedriva verksamhet helt eller delvis utan momspåverkan. Ds 2009:58 föreslår att en ny definition avseende allmännyttiga ideella föreningar införs i ML. Enligt definitionen utgör en "allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund en förening, en stiftelse eller ett registrerat trossamfund vars verksamhet har till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga ändamål såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, kulturella eller liknande ändamål (ändamålskravet), uteslutande, eller så gott som uteslutande tillgodoser sina ändamål (verksamhetskravet) och inte har som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst (icke-vinstkravet). Endast organisationer som uppfyller den föreslagna definitionen kan omfattas av de undantag från moms för vilka redogörs för nedan.

I utredningen föreslås även obligatorisk momsplikt på all uthyrning av fastighet som inte betraktas som stadigvarande bostad. Förslaget innebär att uthyrare inte kommer att behöva ansöka om frivillig skattskyldighet eller, vad gäller avdragsrätt för ingående moms på fastighetsrelaterade kostnader, ta hänsyn till reglerna om retroaktivt avdrag och uppförandeskede. Förslaget kommer att innebära en enklare momshantering för den som hyr ut lokaler. Sannolikt kommer dock förslaget att medföra en ökad kostnad för sådana hyresgäster som inte har rätt till fullt avdrag för moms på hyran.

De nya bestämmelserna föreslås träda ikraft den 1 januari 2011.

2.1.1 Undantag för vissa tjänster hänförliga till den ideella sektorn

Som konstateras ovan föreslås vissa utvidgningar avseende möjligheten att tillhandahålla tjänster som undantas från moms. Vad gäller nu aktuella undantag bedömer vi att både klubbarna och SGF i första hand berörs av det s.k. idrottsundantaget i 3 kap 11 b § Ds 2009:58 och undantaget avseende penninginsamlingsevenemang i 3 kap 11 d § Ds 2009:58, men även av undantaget för omsättning till medlemmar i 3 kap 11 c § Ds 2009:58.

Idrottsundantaget

3 kap 11b § Ds 2009:58 undantar från moms, omsättning av tjänster som innebär att någon får tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott. Även tjänster som har omedelbart samband med utövandet av idrotten undantas, under förutsättning att tjänsterna omsätts av samma beskattningsbara person i omedelbar anslutning till idrottstjänsten.

Med tjänster som har omedelbart samband med utövandet av idrotten avses uthyrning av redskap och tillbehör för utövandet av idrotten, såsom t.ex. uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor och racketar om uthyrningen görs av den som anordnar idrottsaktiviteten. Utrymmet för tjänster som har samband med idrottsutövningen är enligt förarbetena till undantagsbestämmelsen mycket begränsat. Enligt Skatteverkets, SKV:s, uppfattning bör endast sådan uthyrning av utrustning som framstår som ren service mot åt idrottsutövaren omfattas. Uthyrning av utrustning som sker i konkurrens med andra uthyrare betraktas däremot inte såsom en tjänst som har omedelbart samband med utövandet av idrotten.

Från skatteplikt undantas också fysisk träning. Med fysisk träning avses motion, friluftsliv och liknade som syftar till att öka deltagarnas fysiska välbefinnande samt tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den fysiska träningen. Detta gäller under förutsättning att tjänsterna omsätts av samma beskattningsbara person i omedelbar anslutning till den fysiska träningen. Enligt Ds 2009:58 ska undantaget avseende fysisk träning inte omfatta aktiviteter som är inriktade på rekreation, förströelse och nöje. Bedömningen bör göras mot bakgrund av aktivitetens syfte i allmänhet och inte mot bakgrund av den enskilde deltagarens upplevelse.

Enligt Ds 2009:58, med stöd av EU-rätten, bör även utbildning av ledare för den fysiska aktiviteten kunna omfattas av undantaget om utbildningen utförs av organisationen och tillhandahålls direkt till ledaren. Undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet omfattar endast tjänster som har direkt samband med idrottsutövningen. Undantaget omfattar inte omsättning av varor, såsom t.ex. försäljning av souvenirer (Ds 2009:58 s 114).

Medlemsundantaget

3 kap 11c § Ds 2009:58 undantar från moms, omsättning av tjänster och varor med nära anknytning därtill, vilka görs av organisationer utan vinstintresse till medlemmar i deras gemensamma intresse mot en stadgeenligt bestämd avgift. De organisationer som avses är organisationer som har till huvudsakligt syfte att främja ändamål av politisk, facklig, religiös, patriotisk, filosofisk, filantropisk, medborgerlig eller därmed jämförlig karaktär. Detta under förutsättning att de uppfyller kraven som ställs i 1 kap 19 § Ds 2009:58.

Med medborgerligt syfte avses, enligt Ds 2009:58 s 120, verksamheter som gynnar medborgarna som helhet, dvs. verksamheter som enligt en utbredd uppfattning är värt att stödja. Enligt Ds 2009:58 betraktas idrottsföreningar som sådana organisationer som typiskt sett har ett sådant syfte med sin verksamhet. Enligt Ds 2009:58 innebär detta undantag att ett flertal av de allmännyttiga ideella föreningarnas tillhandahållanden av tjänster till sina medlemmar bör kunna omfattas av detta undantag, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. I Ds 2009:58 ges som exempel olika utbildningsinsatser, under förutsättning att de stödjer organisationens syfte och då även medlemmarnas gemensamma intresse. Även utbildningsmaterial och liknande kan undantas, under förutsättning att det tillhandahålls i anknytning till en sådan utbildning som undantas enligt ovan, samt deltagande i medlemskonferenser inklusive utdelat marknadsföringsmaterial. I övrigt nämns även handhavande av medlemsregister och andra administrativa tjänster som sådana tjänster som kan undantas enligt 3 kap 11 c § Ds 2009:58. Medlemsundantaget riktar sig mot tillhandahållanden som tillvaratar medlemmarnas gemensamma intressen, i linje med organisationens syfte, samt även omsättning av tjänster nära förbundet med sådana tjänster.

Viktigt att notera är dock att undantaget endast är tillämpligt om tjänsterna ingår i den avgift som samtliga medlemmar/medlemsorganisationer betalar till organisationen och att tillhandahållandet sker i medlemmarnas gemensamma intresse vilket antas sammanfalla med organisationens syfte.

En medlemsavgift som betalas uteslutande för förmånen att få vara medlem i en organisation och som inte berättigar till någon direkt motprestation från den mottagande organisationen anses inte knuten till ett tillhandahållande och ligger således utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (out of scope). Detta gäller medlemsavgifter i alla slags organisationer och för skattefrihet krävs således inte något särskilt undantag. Om medlemmarna i klubben får en klubb nål, en penna eller en T-shirt med organisationens logo eller liknande föremål, vilka har anknytning till verksamheten och som är av ringa värde ses inte heller detta som ett momspliktigt tillhandahållande.

Penninginsamlingsevenemang

3 kap 11d § Ds 2009:58 undantar från moms, omsättning av varor och tjänster i samband med penninginsamlingsevenemang som sker i skälig omfattning och görs av ickevinstdrivande organisationer vars verksamhet undantas från skatteplikt enligt 4 §, 7 §, 8 §, 8a § eller 11–11c §§. Undantaget gäller under förutsättning att penninginsamlingsevenemanget anordnas uteslutande till förmån för organisationen och dess verksamhet.

Detta undantag fanns redan med i SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (se gällande rätt nedan), där det som exempel på penninginsamlingsevenemang angavs bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingsverksamhet, dvs. aktiviteter som omfattas av den inkomstskatterättsliga regleringen av hävdvunna inkomster. Även konserter och olika slags föreställningar och tävlingar kunde omfattas av undantaget för penninginsamlingsevenemang.

Ett krav som ställs för att nu aktuellt undantag ska kunna tillämpas är att det ska vara fråga om tillfälliga arrangemang som sker "i skälig omfattning". Uttrycket "skälig omfattning" tar dels sikte på att omsättningen inte får anta alltför stora proportioner, dels att antalet tillfällen ska hållas på en så låg nivå att jämförbar kommersiell verksamhet inte missgynnas. Avgörande enligt både Ds 2009:58 och SOU 2002:74 är om evenemanget kan anses snedvrída konkurrensen. Man anser att genom att begränsa omfattningen på ett sådant sätt att evenemangen inte kan ses som stadigvarande, bör inte sedvanlig kommersiell verksamhet av liknande slag påverkas negativt. Båda utredningarna anger att man anser att det är bättre att avgränsa omfattningen genom ett villkor om "i skälig omfattning" än att exakt ange det antal evenemang som kan omfattas av undantaget, samt att rättspraxis får utvisa vad som är "i skälig omfattning". I SOU 2002:74 har angetts att man anser att ett evenemang per månad bör kunna anses utgöra insamlingsevenemang som kan undantas från moms beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

2.1.2 Ekonomiska konsekvenser och kompensatoriska åtgärder

Utgångspunkten för utredningen i Ds 2009:58 är att allmännyttiga ideella föreningar ska ha goda ekonomiska villkor och kunna administreras på ett enkelt sätt och syftet är att allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och trossamfund, även i framtiden i stor utsträckning kommer att kunna tillhandahålla varor och tjänster utan moms och därför i så liten grad som möjligt påverkas ekonomiskt av de föreslagna förändringarna på momsområdet. För vissa allmännyttiga föreningar och registrerade trossamfund kommer dock förslaget att medföra ekonomiska konsekvenser. Hur stora de ekonomiska konsekvenserna kommer att bli för aktörerna inom den ideella sektorn beror på i vilken mån de har möjlighet att anpassa priset till

det påslag av utgående moms som måste göras samt i vilken utsträckning avdrag för ingående moms kan göras.

Enligt utredningen i Ds 2009:58 ska den ideella sektorn inte förlora ekonomiskt på att det sker en anpassning av momsreglerna till EG-rätten. De förslag på kompensation som berörs i Ds 2009:58 berör främst olika möjligheter till kompensation i de fall då en ideell förening kommer att få moms på sin hyra: ”de ideella föreningar m.fl. som får ökade lokalkostnader till följd av förslaget om mervärdesskatt på uthyrning av verksamhetslokaler bör kompenseras för detta” (Ds 2009:58 s 224).

3 Medlemsklubbarnas intäkter

3.1 Spelavgifter och övriga medlemsavgifter

3.1.1 Medlemsavgift

Av medlemsundantaget i 3 kap 11 c §, Ds 2009:58 framgår att en medlemsavgift normalt sett är en avgift som en förening eller en organisation tar ut av den som vill vara medlem i organisationen. En medlemsavgift som betalas uteslutande för förmånen att få vara medlem i en organisation och som inte berättigar till någon direkt motprestation från den mottagande organisationen betraktas inte som en omsättning. En sådan betalning ligger således utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (out of scope).

Medlemsavgiften från golfklubbarna till SGF

Alla golfklubbar betalar medlemsavgift till SGF. Golfspelarna är således inte direkt medlemmar i SGF, utan i sina respektive golfklubbar, vilka i sin tur är medlemmar i SGF. Medlemsavgiften som medlemsklubbarna betalar till SGF består av två delar; en ren medlemsavgift och en serviceavgift. För serviceavgiften får medlemsklubben bl.a. idrotts- och bankkonsultationer, medlemstidning och försäkring. Enligt den information vi har fått erhåller inte medlemsklubbarna några individuella tjänster eller individuella rättigheter i utbyte mot den del av ersättningen som är en ren medlemsavgiften.

Vår bedömning

Mot bakgrund av gällande praxis är vår uppfattning att den rena medlemsavgiften inte ska ses som en ersättning för en tjänst och att den därför inte ska vara momspliktig.

Serviceavgiften kan dock komma att betraktas som ersättning för tjänster som SGF tillhandahåller klubbarna. Detta innebär att SGF kan komma att bli

tvungen att påföra moms på servicedelen av medlemsavgiften, vilket i sin tur kan komma att innebära ökade kostnader för medlemsklubbarna. Storleken på kostnaden blir naturligtvis avgörande av hur stor avdragsrätt för moms som den aktuella klubben kommer att ha.

Medlemsavgiften från medlem till golfklubben

Medlemsavgiften som medlemmarna betalar till klubbarna består av två delar; en ren medlemsavgift och en spelavgift. En passiv medlem betalar endast medlemsavgift till klubben (ej spelavgift). En passiv medlem har inte någon spelrätt på banan.

Vår bedömning

Vår uppfattning är att den rena medlemsavgiften inte ska ses som en ersättning för en tjänst och att den därför inte ska vara momspliktig. Den del av medlemsavgiften som ses som en spelavgift bör enligt vår uppfattning omfattas av idrottsundantaget i 3 kap 11 b § Ds 2009:58, då avgiften möjliggör spel på banan, dvs. ger någon "tillfälle att utöva idrott". Detta innebär att klubbarna, enligt vår uppfattning, inte kommer att behöva påföra moms på medlemsavgifterna.

3.1.2 Spelrätt

Många golfklubbar finansierar sin verksamhet genom ett system med spelrättsbevis. Klubben upplåter spelrätter genom att utfärda särskilda spelrättsbevis. Spelrätten är ett bevis för att innehavaren av spelrätten har betalat en kapitalinsats i klubben. Spelrättsinnehavaren kan överlåta/sälja spelrätten vid utträde ur klubben, (d.v.s. ingen återbetalning sker till medlemmen). Beteckningen spelrätt kan dock, förutom som en renodlad kapitalinsats också användas i klubbarna som beteckning för en betalning för att få spela golf. Exempel på vad som kan betecknas som spelrätt i klubbarna är kapitalinsats/revers, spelavgift, spelrättsbevis och spelrättsavgift.

Vår bedömning

Som vi ser det finns det två huvudtyper av spelrätter. Den ena är spelrätten som kapitalinsats, dvs. som ett överlåtbart bevis om att innehavaren har erlagt en kapitalinsats i klubben, och den andra som en rättighet att få spela golf utan att erlagga greenfee. Eftersom begreppet spelrätt användas i flera olika sammanhang med olika betydelser, och då det i praktiken förekommer olika kombinationer av de två huvudtyperna är det svårt att ge ett generellt svar på hur spelrätten ska hanteras ur momshänseende.

Om betalningen utgör en kapitalinsats i en klubb eller ett golfAB ska någon moms inte påföras, då det inte kan anses ha skett någon momspliktig omsättning, dvs. inget tillhandahållande av en tjänst eller vara mot ersättning. Detta gäller oavsett om det är golfklubben eller golfAB:et som utger spelrätten.

Moms ska inte påföras om golfklubben (allmännyttig förening, stat eller kommun), upplåter spelrätter vilka inte är en kapitalinsats, utan en betalning för att få spela golf (direkt kopplad till golfspelet). Detta eftersom ett sådant tillhandahållande omfattas av idrottsundantaget i 3 kap 11 b § Ds 2009:58. Däremot ska moms 6 % påföras om spelrätten utges av någon annan än en golfklubb eftersom det då föreligger ett tillhandahållande av en ej undantagen idrottstjänst.

Avseende spelrätterna innebär Ds 2009:58 inte någon förändring av tidigare bedömning.

3.1.3 Städavgift

I medlemsåtagandet ingår att medlemmen ska hjälpa till med städning av klubblokaler. Om en medlem väljer att inte utföra den överrenskomna städningen debiterar klubben medlemmen en straffavgift/böter. Detta görs rent praktiskt genom att klubben antingen höjer priset på medlemsavgiften, eller att det sker en tilläggsdebitering.

Vår bedömning

En straffavgift/böter/sanktionsavgift ska normalt inte ses som betalning för en tillhandahållen vara eller tjänst. Eftersom ingen omsättning kan anses ha skett bör denna avgift, enligt vår uppfattning, inte ses som momspliktig. Då vi inte har tagit del av stadgar som reglerar denna avgift så kan det möjligen finnas utrymme för en annan tolkning. Avgörande är bl.a. hur denna avgift regleras mot medlemmen.

3.1.4 Vagnbodavgift

Vagnbodavgift är en avgift som tas ut av medlemmarna om de vill ställa sin golfbag i ett låst skåp. Det kan vara ett skåp i ett omklädningsrum eller i en fristående vagnbod. Enligt ML är upplåtelse av förvaringsboxar momspliktigt (3 kap 3 § 1 st 7 p ML).

Vår bedömning

Enligt vår uppfattning bör upplåtelse av låsta mindre utrymmen i omklädningsrum eller i en vagnbod, ses som ett momspliktigt tillhandahållande. Detta innebär således att medlemmarna kommer att få

betala ett högre pris för att förvara sina vagnar på klubben, eftersom moms sannolikt kommer att behöva påföras uthyrningen av förvaringsutrymmen. Vi har mot bakgrund av utformningen av Ds 2009:58 svårt att göra en annan tolkning.

3.1.5 Förseningsavgift

En försenings-/påminnelseavgift ses inte som betalning för en tillhandahållen tjänst, eftersom det inte kan anses att någon omsättning har ägt rum. Förseningsavgifter faller utanför tillämpningsområdet för moms och påverkar således inte heller rätten till avdrag för ingående moms. Observera att detta skiljer sig från en faktureringsavgift, vilken ska anses ingå i beskattningsunderlaget och således är momspliktig, eftersom en sådan avgift är att jämföras med en ersättning för en administrativ tjänst.

Vår bedömning

En förseningsavgift hänförlig till exempelvis uteblivna inbetalningar av medlemsavgifter ska enligt vår uppfattning inte vara momspliktig.

3.1.6 Köavgift

Köavgift är en avgift som betalas för att få stå i kö för att bli medlem i en golfklubb.

Vår bedömning

Enligt vår bedömning kan det ifrågasättas om köavgift utgör en betalning för en tillhandahållen tjänst. Möjligen kan avgiften ses som en form av deposition om den får tillgodoräknas vid ett framtida medlemskap. Då vi inte har mer information i dagsläget kan vi inte kommentera detta ytterligare.

3.2 Anmälningavgifter tävling kurs och läger

3.2.1 Tävlingar

Vår bedömning

Betalning för att delta i en golftävling bör ses som omsättning av en tjänst genom vilken någon bereds tillfälle att utöva idrott. Anmälningavgifter till golftävlingar bör således i normalfallet omfattas av idrottsundantaget i 3 kap 11b §, Ds 2009:58.

3.2.2 Kurser/utbildningar

Betalning för att delta i en kurs/utbildning ses som omsättning av en utbildningstjänst. Mot bakgrund av allmänna momsregler ska bedömningen av en utbildning göras mot bakgrund av dels på vilken typ av utbildning det är fråga om, vem som tillhandahåller utbildningen samt även hur utbildningen finansieras.

Vår bedömning

Under förutsättning att det med kurs/utbildning avses en sådan typ av utbildning som sker vid ett/ett par tillfällen i veckan där en grupp eller en enskild får instruktioner av en tränare, i form av t.ex. en "grönt-kort-utbildning" eller liknande helkurs, är dock vår uppfattning att utbildningen/kursen bör omfattas av idrottsundantaget i 3 kap 11b §, dvs. ses som en omsättning av en tjänst genom vilken någon bereds tillfälle att utöva idrott.

3.2.3 Läger

Att beredas tillträde till idrottsliga aktiviteter bedöms allmänt som aktiviteter som kan omfattas av idrottsundantaget i 3 kap 11b § Ds 2009:58. Även fysisk träning undantas enligt nämnda lagregel. Enligt SKV:s uppfattning, bör dock kost och logi som tillhandahålls i samband med idrott inte ses som en omsättning som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten vilket även framgår av prop. 1996/97:10 s. 55). SKV anser därför att kursavgiften ska delas upp.

Korttidsupplåtelse av lokaler är undantaget från moms. Dock är uthyrning av rum eller lägenhet i hotellrörelse eller liknande momspliktig. Skattesatsen för hotelltjänster är 12 %.

För att det ska vara fråga om en serveringstjänst och inte försäljning av livsmedel ska förutom mat och dryck även andra tjänster tillhandahållas samtidigt. Dessa tjänster ska ha en direkt anknytning till tillhandahållandet av maten. Sådana tjänster är t.ex. dukning, servering, avdukning, diskning och rätten att nyttja särskild lokal och utrustning i form av bord, stolar m.m. Färdiglagad mat som säljs för avhämtning i en restaurang omfattas inte av begreppet serveringstjänst. Försäljning av mat och dryck som inte omfattas av begreppet serveringstjänst är försäljning av livsmedel och beskattas med 12 %. Serveringstjänster kommer enligt förslaget inte att omfattas av något undantag, om de inte kan falla in under penninginsamlingsevenemang. Skattesatsen för serveringstjänster är 25 %.

Vår bedömning

Mot bakgrund av ovanstående bör lägeravgifterna, enligt vår bedömning, delas upp.

Idrottsdelen

Den idrottsliga delen i lägerverksamheten bör, enligt vår uppfattning, omfattas av idrottsundantaget i 3 kap 11b § Ds 2009:58.

Logi

Enligt vår bedömning bör login bedömas utifrån var övernattningen sker. Om logi erbjuds på hotell ska det ses som ett tillhandahållande av en hotelltjänst. Om klubben förmedlar rummen på hotellet genom att själva boka och betala dessa hos hotellen, och därefter erhåller ersättning från lägerdeltagarna anses klubben ha tillhandahållit en momspliktig hotelltjänst. Eftersom klubbarna då blir skattepliktiga för denna förmedling har klubbarna också avdragsrätt för den ingående moms man betalar till hotellen.

Om övernattning anordnas i en idrottshall eller liknande ses den sannolikt inte som en uthyrning av rum i hotellverksamhet. Sådan övernattning bör enligt vår uppfattning ses som en korttidsupplåtelse av lokal, vilken är undantagen från moms. I ett sådant fall ska fastighetsägaren inte påföra moms på fakturan till klubben. När klubben sedan vidareupplåter lokalerna till de olika deltagarna på lägret ska inte heller klubben redovisa någon moms avseende denna del.

Kost

Beroende på hur hanteringen av måltiderna görs kan tillhandahållandet av kost ses som ett tillhandahållande av antingen en serveringstjänst 25 % eller som ett tillhandahållande av livsmedel, 12 %. Observera dock att klubben har rätt till avdrag för den ingående momsen avseende serveringstjänsten/kosten.

3.2.4 Träning

Både tillträde till idrottsliga aktiviteter och fysisk träning ses som aktiviteter som kan omfattas av idrottsundantaget i 3 kap 11b § Ds 2009:58.

Vår bedömning

De avgifter som SGF tar ut av klubbar eller som klubbarna tar ut av privatpersoner, vilka avser golfträning, bör ses som undantagna från moms enligt idrottsundantaget i 3 kap 11b § Ds 2009:58.

3.3 Sponsorer och reklam

3.3.1 Sponsorintäkter

Med sponsorintäkter avser SGF intäkter som erhållits genom sponsoravtal till klubben.

Ett sponsoravtal kan ses som ett tillhandahållande av tjänster och/eller varor mot ersättning, t.ex. om en förening ger sponsorn annonsplats eller möjlighet att informera eller marknadsföra sitt företag i utbyte mot att sponsorn betalar föreningen en ersättning (ett sponsorbidrag). I ett sådant fall anser SKV (Skatteverkets handledning för moms 2009, s 138) att det föreligger ett direkt samband mellan utförd prestation och ersättning. Sponsorbidraget är i ett sådant fall momspliktigt.

Ett sponsorbidrag kan också ges som utgör ett stöd åt en verksamhet enbart i syfte att allmänt främja företagandet och näringslivet på orten. Om ett bidrag inte ger sponsorn någon direkt motprestation betraktas sponsoravtalet inte som momspliktigt, eftersom det inte kan anses ha skett någon omsättning. Ur momshänseende ställs inte krav på att det erhållna sponsorbidraget måste stå i proportion till värdet på de reklamtjänster som tillhandahålls, vilket görs i inkomstskattehänseende.

För det fall en vara eller en tjänst överlåts till underpris kan det bli aktuellt att omvärdera beskattningsunderlaget (7 kap 3a och 3b §§ ML). Omvärdering kan bli aktuellt om:

1. Köpare och säljare är närstående och ersättningen är lägre än marknadsvärdet och köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt.
2. Ersättningen är lägre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt
3. Ersättningen är högre än marknadsvärdet och säljaren har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt.

Vår bedömning

Om SGF eller klubbarna ingår sponsoravtal som innebär att varor och/eller tjänster ska tillhandahållas i utbyte mot bidraget, ska sponsoravtalet som huvudregel ses som momspliktigt. Vilken momssats som är tillämplig beror på vilken typ av vara/tjänst som har tillhandahållits. Eftersom alla sponsoravtal är utformade på olika sätt måste det göras en bedömning av varje specifikt avtal för att kunna fastslå beskattningskonsekvenserna i det särskilda fallet. Observera även att om sponsring i reklamsyfte sker i samband med ett avgränsat penninginsamlingsevenemang kan undantaget för intäkter från

penninginsamling i 3 kap 11d §, Ds 2009:58 bli aktuellt. Se även genomgången av undantaget för penninginsamlingsevenemang ovan. Detta innebär att SGF och klubbarna kan komma att behöva påföra moms på sponsorfakturorna. Konsekvenserna av detta är beroende av sponsorns status. En sponsor som bedriver fullt ut momspliktig verksamhet har avdragsrätt för den påförda momsen, under förutsättning att de varor/tjänster som erhålls i utbyte mot sponsorbidraget kan ses som hänförliga till den verksamhet som sponsorn bedriver, och kommer således inte att påverkas.

3.3.2 Reklamintäkter

Intäkter från försäljning av reklamtjänst eller liknande är som huvudregel momspliktig. Om reklamintäkterna erhålls i samband med ett avgränsat penninginsamlingsevenemang kan dock det särskilda undantaget för intäkter från penninginsamling i 3 kap 11d §, Ds 2009:58 bli aktuellt.

Vår bedömning

Reklamförsäljning där SGF eller klubbarna får ersättning från ett företag som får möjlighet att göra reklam för sitt företag, bör enligt vår uppfattning i normalfallet betraktas som en omsättning av en tjänst, dvs. momspliktigt. Bedömningen av reklamintäkterna görs på samma sätt som bedömningen av sponsorbidragen ovan, dvs. det är frågan om huruvida det kan anses ha skett en omsättning eller ej som avgör om intäkten ska ses som ett bidrag eller som en momspliktig ersättning. Om de näringsidkare som köper reklamtjänster av SGF eller av klubbarna bedriver fullt ut momspliktig verksamhet kommer de inte att påverkas av att SGF/klubbarna påför moms på fakturan. Se även ovan under sponsorintäkter i 3.3.1, samt under gällande rätt nedan (kap 6) avseende bidrag och sponsring.

3.4 Lotterier, bingo och andra aktiviteter

3.4.1 Lotterier/bingo

Lotterier, vadhållning och andra former av spel undantas från moms enligt ML (3 kap 23 § 5 p). Observera dock att den som förmedlar lottsedlar eller tipsspel, och mot ersättning i form av förmedlingsprovision/förmedlingsavgift, ska betala moms på provisionen. Inte heller eventuella vinster som utfaller på klubbens "egna lotter" dvs. de lotter som inte har returnerats, är momspliktiga.

3.4.2 Marknad

En marknad kan ses som ett penninginsamlingsevenemang, under förutsättning att marknader inte företas på regelbunden basis, utan i "skälig

omfattning”, vilket innebär att omsättningen inte får vara alltför stor samt att antalet tillfällen ska hållas på en så låg nivå att evenemanget inte konkurrerar med kommersiell verksamhet. Se även genomgången av undantaget för penninginsamling i kap 2.

3.5 Greenfee och företagsgolf

3.5.1 Greenfee

Betalning av greenfee är en betalning som medlemmarna erlägger till klubbarna för att få spela golf på golfbanan.

Vår bedömning

Enligt vår bedömning bör greenfeeavgiften omfattas av idrottsundantaget i 3 kap 11 b § Ds 2009:58, då avgiften möjliggör spel på banan, dvs. ger någon ”tillfälle att utöva idrott”.

3.5.2 Företagsgolf

Företagsgolf innebär att klubben säljer olika typer av sammansatta ”paket” till företag. Ett ”paket” kan bestå av en dags hyra av hela golfbanan eller greenfeecheckar inklusive middag. Ibland kan även övernattning på hotell ingå i paketet.

Vår bedömning

Enligt vår bedömning bör klubbarna se på försäljningen av företagsgolfpaket såsom försäljning av ett sammansatt tillhandahållande. Detta innebär för klubbarnas del att moms ska påföras de olika delarna av paketet. Momssatsen bestäms av vilken tjänst som tillhandahålls. Själva spelet på banan bör fortfarande ses som undantaget från moms såsom ett tillhandahållande av en undantagen idrottstjänst. Hotellövernattningen ska dock påföras moms, 12% och eventuella måltider beskattas med 25%, då det får förutsättas att det i dessa fall är fråga om mat som intas på restaurang i Sverige. Vid tillhandahållande av restaurangtjänster utomlands sker en annan bedömning. Se även genomgången ovan i 3.2.3 under ”Logi” och ”Kost”.

3.5.3 Övriga försäljningsintäkter

Med övriga försäljningsintäkter avses bl.a. försäljning av böcker, pins och klubbmärken samt försäljning av banguides.

Vår bedömning

Enligt vår bedömning bör försäljning av banguides ses som momspliktig försäljning av varor. Detta även mot bakgrund av att den som köper en greenfeebiljett kan avstå från att köpa banguiden, dvs. banguiderna efterfrågas separat och säljs separat. Omsättning av tidningar, program och kataloger omfattas dock av den reducerade skattesatsen 6%.

Försäljning av böcker är momspliktigt, 6% och försäljning av klubbmärken och pins är momspliktigt 25%.

3.5.4 Gåvor, donationer, stipendier och fonder

Gåvor, donationer, stipendier och fonder ses som huvudregel inte som en omsättning, då dessa utgår utan krav på motprestation.

Vår bedömning

Då vi inte har någon specifik information angående gåvor, donationer, stipendier och fonder kan vi endast uttala oss i generella termer i denna fråga. Om det inte föreligger någon motprestation så är dessa ersättningar normalt momsfria.

3.5.5 Kommunala, statliga, landstings och EU-bidrag

Ett bidrag kan utbetalas utan krav på motprestation, och betraktas då, i momshänseende inte som en omsättning, dvs. ej momspliktigt. Om bidraget är förenat med vissa villkor eller viss motprestation kan bidraget däremot betraktas som en momspliktig omsättning.

Vår bedömning

Då vi inte har haft tillgång till några avtal kan vi endast uttala oss i generella ordalag. Vid möte med Thomas Berman och Yvonne Evertson den 8 februari 2010 framkom att SGF lämnar bidrag till "Mase-projektet". Av den information EY fick under mötet framgick att "Mase-projektet" är ett projekt som syftar till utvecklande av gräs, med huvudsaklig inriktning på biologiska alternativ till kemiska bekämpningsmedel. Då vi inte har haft tillgång till avtalet har vi inte möjlighet att avgöra huruvida detta kan ses som ett tillhandahållande av en tjänst, dvs. som en momspliktig omsättning. Observera dock att det, även om det finns krav på hur ersättningen ska användas och även om det finns sanktioner för det fall att ersättningen inte används på anvisat sätt, kan ses som krav som normalt uppställs vid erhållande av bidrag. Dessa krav kan syfta till bidragsuppföljning och medför inte automatiskt att bidraget ska ses som ersättning för en tillhandahållen tjänst. Avseende bidrag, se nedan under gällande rätt i kap 6.

3.5.6 Bidrag för arbetskraft

Lönebidrag och andra former av arbetsmarknadsstöd är arbetsmarknads- politiska åtgärder som främst riktar sig mot personer med arbetshandikapp. Lönebidraget betalas via arbetsförmedlingen till arbetsgivaren, och är en ekonomisk kompensation för en persons nedsatta arbetsförmåga.

Vår bedömning

Lönebidrag är inte en ersättning för en utförd tjänst varför lönebidraget inte har någon momspåverkan.

3.5.7 Medlems- och inträdesavgifter

Medlemsavgifter ses som huvudregel som ej momspliktiga då det inte kan anses ha skett någon omsättning. Inträdesavgifter kan undantas från moms, exempelvis om det är fråga om ett inträde (tillträde) till ett idrottsligt evenemang, 3 kap 11 b § Ds 2009:58.

Vår bedömning

Då vi inte har någon information angående de specifika medlems- och inträdesavgifterna kan vi endast uttala oss i generella termer i denna fråga.

3.6 Övriga föreningsintäkter

3.6.1 Hyres- och arrendeintäkter

Idag har ideella föreningar möjlighet att bli frivillig skattskyldiga för uthyrning av lokaler även om uthyrningen borde ha setts som ej yrkesmässig enligt 4 kap 8 § ML. Detta förekommer bl.a. när det gäller golfklubbar som hyr ut golfbanan till ett aktiebolag i vilket golfverksamheten bedrivs. I Ds 2009:58 föreslås en obligatorisk skattskyldighet för uthyrning av lokaler oavsett vilken verksamhet som bedrivs av hyresgästen.

Ideella föreningars tillhandahållande av tillträde till idrottsevenemang och tillfälle att utöva idrottslig verksamhet är undantagen från moms, både idag och enligt förslaget, Ds 2009:58. Den ingående momsen på kostnader hänförliga till sådan verksamhet är således inte avdragsgill. Om moms tas ut på hyran medför det ökade hyreskostnader i dessa verksamheter. Detta kan bli aktuellt exempelvis om en idrottsförening hyr en idrottsanläggning på heltid under en längre period, eller om föreningen har lokaler för administration.

För sådana korttidsupplåtelser av idrottslokaler och idrottsanläggningar som idag undantas från moms enligt 3 kap 11 a § ML, eller omfattas av den

sexprocentiga skattesatsen i 7 kap 1 § tredje stycket 10 § ML innebär dock inte Ds 2009:58 några förändringar (t.ex. vid upplåtelse av banor för badminton, tennis, golf, bowling, squash och skridskoåkning). Detta oavsett om kontrakten avser strötimmar eller kontrakt per säsong. En stor del av de idrottslokaler och anläggningar som hyrs av idrottsföreningarna bör därför inte påverkas av förslagen. Det är bara när någon hyr en idrottsanläggning på heltid, med uteslutande av alla andra, som uthyrningen inte kan ses som en korttidsuthyrning och således kommer att påverkas av Ds 2009:58.

Vår bedömning av effekten på hyra och arrende mot bakgrund av Ds 2009:58

Under förutsättning att det är fråga om en långtidsuthyrning, innebär förslaget i Ds 2009:58 att uthyrning av lokaler är obligatoriskt momspliktig, oavsett vilken verksamhet som bedrivs i lokalen. Bedömningen av om en uthyrning sker för längre tid ska, enligt Skatteverket, göras med utgångspunkt i hyresavtalet. Om avtalet gäller för obestämd tid, eller en bestämd tid som överstiger nio månader bör uthyrningen anses ha skett över längre tid.

För golfklubbarnas del innebär detta att moms 25% kommer att påföras hyran av anläggningen, oavsett vem som hyr ut anläggningen (klubben, golfAB eller extern aktör), och oavsett om det är klubben eller golfAB:et som är hyresäst. Under förutsättning att det är fråga om långtidsuthyrning är det inte heller av betydelse för bedömningen av momsplikten på uthyrningen av anläggningen, huruvida det är klubben eller golfAB som bedriver golfverksamheten på anläggningen. Det samma gäller vid upplåtelse av arrende. I vilken utsträckning klubbarna kommer att påverkas av att moms kommer att påföras hyran beror på i vilken utsträckning klubbarna har möjlighet att göra avdrag för den ingående momsen.

3.7 Administrativa intäkter

3.7.1 Administrativa intäkter

Om klubbarna erhåller ersättning för administrativa tjänster som klubbarna utför, ses detta som en momspliktig omsättning, 25%.

Vår bedömning

Då vi inte har någon specifik information angående vilken typ av administrativa intäkter som avses kan vi endast uttala oss i generella termer i denna fråga.

3.7.2 **Försäkringsersättning**

Av vad som framgår av klubbarnas kontoplan erhåller klubbarna i vissa fall försäkringsersättningar. En försäkringsersättning som betalas ut från ett försäkringsbolag till den som har lidit skada, ses inte som en omsättning. Ersättningen utgår pga. försäkringsavtalet och ses därför inte som en omsättning för en tillhandahållen vara eller tjänst.

Vår bedömning

Då vi inte har någon information angående vad som avses med försäkringsersättning i det specifika fallet, kan vi endast uttala oss i generella termer i denna fråga.

4 Ds 2009:58 allmänna påverkan på SGF och klubbarna

4.1 **Avdragsrätt i blandad verksamhet**

Både SGF och delar av klubbarna (de som inte kommer att hamna under omsättningsgränsen på 250 000 kr) kommer enligt vår uppfattning, efter ett införande av Ds 2009:58, att anses bedriva en blandad verksamhet, d.v.s. en verksamhet som delvis är momspliktig och delvis är undantagen från moms.

För den som bedriver blandad verksamhet gäller följande för avdragsrätten för moms. Moms på inköp som är direkt hänförliga till den momsfria verksamheten får ej dras av. För moms på inköp som är direkt hänförliga till den momspliktiga delen av verksamheten föreligger avdragsrätt med 100 %. En beräkning enligt en schablon görs normalt för moms på inköp som inte är direkt hänförliga varken till den momspliktiga eller den undantagna delen av verksamheten utan som snarare är hänförliga till hela verksamheten. En schablon ska beräknas fram så att den på ett rättvisande sätt visar hur kostnaderna konsumeras i verksamheten, dvs. det är den mest skäliga grunden som ska användas vid beräkningen. Som fördelningsgrund kan bl.a. användas omsättning, lönekostnader, ianspråktaga utrymmen, använd timtid för en maskin etc. I vissa fall kan det finnas skäl att tillämpa flera olika fördelningsgrunder för samma förening, exempelvis en fördelningsgrund för moms på anskaffningskostnad för en byggnad, en annan för en maskin, en tredje för gemensamma kostnader i övrigt etc. För att SGF och klubbarna ska ha avdragsrätt för ingående moms ska kostnaderna således kunna hänföras till SGF:s/klubbarnas momspliktiga verksamhet eller till allmänna omkostnader, och inte till den verksamhet som undantas från moms.

4.2 **Hur kommer klubbarnas och SGF:s motparter att påverkas?**

Hur SGF:s och klubbarnas motparter kommer att påverkas av de nya bestämmelserna beror på i vilken mån de bedriver momspliktig verksamhet, dvs. i vilken mån de har avdragsrätt för den ingående moms som SGF kan komma att bli tvungna att påföra. För det fall att köparen bedriver en verksamhet som är fullt ut momspliktig kommer köparen ha avdragsrätt för den ingående momsen, och således inte påverkas alls. SGF/klubbarna kommer då inte att behöva ändra priset på sin vara/tjänst mot bakgrund av att moms ska debiteras. Då klubbarna till stor del är SGF:s motpart så kommer följaktligen de klubbar som i sin helhet kommer att ha momsfri verksamhet även efter ett ikraftträdande av Ds 2009:58 att påverkas i störst utsträckning. Detta eftersom SGF då kommer att bli tvungna att påföra moms på vissa tillhandahållanden, och dessa klubbar inte kommer att ha någon avdragsrätt.

För det fall att köparen av varan/tjänsten är en privatperson eller om köparen bedriver en verksamhet som inte har någon, alternativt en begränsad avdragsrätt för moms, kan SGF/klubbarna tvingas anpassa (sänka) priserna mot bakgrund av att moms ska påföras, eftersom köparen annars skulle vara tvungen att betala ett högre pris. Detta skulle medföra att momsen i dessa fall får en påverkan på SGF:s/klubbarnas marginaler.

SGF/vissa av klubbarna kommer med stor sannolikhet att, efter ett genomförande av Ds 2009:58, få möjlighet att dra av moms på inköp hänförliga till de momspliktiga delarna i SGF:s/klubbarnas verksamhet. Om detta kommer att få genomslag i verksamheten, eller om den framtida avdragsrätten kommer att ätas upp av eventuella sänkta marginaler på grund av momspliktig försäljning till kunder utan avdragsrätt, kan idag inte bedömas. För att kunna göra en bedömning av detta krävs en genomgång av SGF:s/klubbarnas kostnader i verksamheten.

4.3 **Hur påverkas SGF:s medlemsklubbar av de föreslagna förändringarna?**

En bedömning avseende en framtida momspåverkan enligt Ds 2009:58 måste naturligtvis göras från fall till fall. De mindre föreningarna kan komma att undantas från moms även i fortsättningen, mot bakgrund av förslaget om en omsättningsgräns på 250 000 kronor. För de föreningar som har en omsättning under 250 000 kr kommer det dock att finnas möjlighet att momsregistrera sig.

För de föreningar som sitter i hyrda lokaler utan rätt att dra av ingående mervärdesskatt kan lokalkostnaderna komma att öka till följd av utredningens förslag om obligatorisk skattskyldighet för lokaluthyrning. De föreningar som även fortsättningsvis kommer att vara befriade från mervärdesskatt har då inte heller någon avdragsrätt för ingående skatt. Observera dock att

kompensatoriska åtgärder föreslås för de föreningar som även fortsättningsvis kommer att betraktas som undantagna från moms i sin helhet, och som efter ett införande av Ds 2009:58 kommer att få förhöjda hyreskostnader.

5 Våra sammanfattande kommentarer

Vi har med hjälp av den information vi erhöll vid möte med Thomas Bergman och Yvonne Evertson den 8 februari 2010, samt information tillhandahållen av Thomas Bergman via telefonsamtal den 18 februari 2010, samt den kontoplan som tillhandahållits oss, bedömt medlemsklubbarnas intäktsflöde samt givit vår bedömning huruvida de olika intäkterna kan komma att ses som momspliktiga enligt förslaget, Ds 2009:58. Vi har dels identifierat ett antal principiella frågor och dels kommenterat intäktsströmmarna konto för konto.

Det står klart att både SGF och de medlemsklubbar som har en omsättning som överstiger 250 000 kr kommer att påverkas av nya reglerna om dessa införs på sätt som framgår av Ds 2009:58. Både SGF och de klubbar som överstiger omsättningsgränsen kommer att bli skyldiga att lägga på utgående moms på vissa delar av sin försäljning, men kommer också till viss del att ha rätt till avdrag för den ingående momsen. En utmaning rörande avdragsrätten är att hitta den mest effektiva beräkningsmetoden för att allokera den ingående momsen till de olika verksamheterna inom föreningen. För att möjliggöra detta måste föreningens kostnader identifieras och bedömas.

När lagändringen är antagen är det möjligt att ansöka om förhandsbesked från Skatterättsnämnden för att säkerställa momshanteringen, alternativt att starta en dialog med SKV.

Denna promemoria ska ses som vägledande i det fortsatta arbetet kring förslaget om nya momsregler för den ideella sektorn. Vi ser fram emot en fortsatt diskussion rörande momsen och SFG och dess medlemsklubbar.

6 Gällande rätt

6.1 Ideella föreningar och moms

Moms ska enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, tas ut och betalas för sådan omsättning av skattepliktiga varor och tjänster som sker i en yrkesmässig verksamhet inom landet. Alla fyra villkoren måste vara uppfyllda för att skattskyldighet ska uppkomma.

En allmännyttig ideell förening vars inkomst av näringsverksamhet undantas från inkomstskatt enligt särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen

(1999:1229), IL, anses enligt särskilda regler i ML inte bedriva yrkesmässig verksamhet i momshänseende. Detta innebär praktiskt att föreningen, i den utsträckning dess inkomster inte ska beskattas till inkomstskatt, inte heller blir föremål för moms. De särskilda bestämmelser avseende yrkesmässighetsbegreppet som föreskrivs i ML är inte i överensstämmelse med EU-rätten. I Sverige har därför påbörjats ett arbete med att förändra bestämmelserna i ML så att dessa i större utsträckning överensstämmer med EU-rätten. Förslagna anpassningar till EU-rätten presenteras i Ds 2009:58.

6.2 **SOU 2002:74**

Redan 1999 tillsattes en utredning som bl.a. skulle se över reglerna avseende skattskyldighet och yrkesmässighet i ML och analysera dessa mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet. Bakgrunden till denna utredning var att det finns en diskrepans mellan momslagets begrepp yrkesmässig verksamhet och mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person, då yrkesmässigheten i ML har knutits till vad som utgör näringsverksamhet i IL. I utredningens betänkande (SOU 2002:74) föreslogs att man skulle införa mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person i ML. Utrednings förslag ledde dock inte till någon lagändring.

6.3 **Omsättning av idrottstjänster**

Omsättningen av en idrottstjänst, dvs. en tjänst som innebär att någon bereds tillfälle att utöva idrott, är undantagen från skatteplikt, eller beskattas med den lägre skattesatsen om 6%. Detta gäller även om tjänsten omsätts till någon annan än idrottsutövaren vilket framgår av SKV:s skrivelse, dnr 131 402676-08/111. Huruvida en idrottstjänst ska undantas från moms eller om den ska ses som skattepliktig, 6%, avgörs av vem det är som omsätter tjänsten. Undantaget från moms gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en ideell förening (dvs. en förening som bedriver verksamhet som inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap 8 § ML).

Enligt SKV (skrivelse, dnr 131 402676-08/111) kan en tjänst som utförs av en idrottstränare omfattas av idrottsundantaget. En förutsättning är att tjänsten utförs vid själva idrottsutövningen och avser träningsinstruktioner till dem som utövar idrotten. Detta gäller t.ex. när en golfinstruktör tillhandahåller sina tjänster till en grupp eller till en enskild individ. Det saknar betydelse för bedömningen om tränaren anlitats av klubben eller av den enskilde besökaren.

Enligt SKV (mot bakgrund av RÅ 2007 ref. 39) föreligger det inte något direktkrav för att en tjänst ska anses vara en idrottstjänst, dvs. det finns inte

något krav på att tjänsten måste omsättas direkt till den idrottsutövare som nyttjar tjänsten.

Sammanfattningsvis innebär detta att när golftränaren fakturerar klubben för de golflektioner som tränaren tillhandahållit medlemmarna, har tränaren tillhandahållit en idrottstjänst till klubben, vilken är momspliktig 6%. Det samma gäller när tränaren fakturerar kostnaden för golflektionen direkt till medlemmen. Om klubben fakturerar medlemmen ses är dock tjänsten som undantagen från moms, vilket i sin tur innebär att klubben inte har avdragsrätt för den ingående momsen på fakturan från golftränaren.

6.4 Bidrag

6.4.1 Allmänt

Moms ska enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, tas ut och betalas för sådan omsättning av skattepliktiga varor och tjänster som sker i en yrkesmässig verksamhet inom landet. Alla fyra villkoren måste vara uppfyllda för att skattskyldighet ska uppkomma.

En ersättning som om inte kan anses utgöra ersättning för en tillhandahållen vara eller tjänst och som inte är direkt kopplat till priset för varan eller tjänsten omfattas inte av ML:s, tillämpningsområde. Anledningen till detta är att det i detta fall inte kan anses ha skett någon omsättning.

Det förekommer att olika ersättningar betecknas som bidrag, anslag eller stöd. Det kan vara fråga om t.ex. driftbidrag, reklambidrag, näringsbidrag, lokaliseringstöd eller sponsring. Bidraget kan vara förenat med vissa villkor eller viss motprestation, antingen gentemot bidragsgivaren eller mot någon annan; ett så kallat villkorat bidrag. Ett bidrag kan däremot utbetalas helt utan krav på motprestation eller utan att vara förenat med särskilda villkor, ett s.k. oberoende eller ovillkorat bidrag.

6.4.2 Vad betraktas som en omsättning i momshänseende?

För att det ska vara fråga om en omsättning krävs att det finns någon som kan konsumera den vara eller tjänst som har tillhandahållits, d.v.s. en identifierbar mottagare. Det krävs vidare att det måste finnas ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som erhålls, se Skatteverkets skrivelse 2008-04-08, dnr 131 179189-08/111.

Exempel på omständigheter som talar för att det har skett en omsättning av en tjänst eller vara är att

- uppdraget är specificerat,

- utbetalaren har rätt att övervaka eller kontrollera att motprestationen tillhandahålls på föreskrivet sätt,
- mottagaren har erhållit ersättningen i konkurrens med andra som kan tillhandahålla motsvarande slag av tjänster, samt
- utbetalaren har rätt till ekonomisk gottgörelse om den tillhandahållna tjänsten är bristfälligt utförd m.m.

Observera att den inkomstskattemässiga bedömningen i detta sammanhang i princip saknar betydelse, vilket framgår av RSV skrivelse 2001-11-20, dnr 11193-01/100. Likaså saknar det betydelse hur parterna har benämnt den ekonomiska transaktionen. Bedömningen av det finns en motprestation eller ej kan inte göras generellt, utan måste göras från fall till fall.

6.4.3 Avdragsrätt i delvis bidragsfinansierade verksamheter

Den som är skattskyldig till moms har rätt att göra avdrag för ingående moms hänförlig till inköp eller import till den momspliktiga verksamhet som bedrivs (8 kap 3 § ML). Däremot föreligger inte rätt till avdrag för ingående moms på inköp som är direkt hänförliga till intäkter som *inte* utgör omsättning enligt ML, såsom t.ex. olika typer av bidrag. Sådana intäkter faller utanför ML:s tillämpningsområde (out of scope). Vad gäller ingående moms hänförlig till allmänna omkostnader i verksamheten är vår uppfattning att någon begränsning vad gäller avdragsrätten för ingående moms inte bör föreligga. Av gällande svensk rättspraxis samt ställningstaganden från SKV följer dock att begränsning vad gäller avdragsrätten för ingående moms föreligger i sådana fall då bidragsfinansierade projekt kan anses utgöra en särskiljbar och separat verksamhetsgren i den övriga verksamhet som bedrivs. Domstolarnas och SKV:s synsätt synes vara att endast den omständigheten att ett visst projekt finansieras av bidrag medför att projektet ska anses utgöra en separat verksamhet för vilken hänsyn ska tas vid bedömning av avdragsrätten för ingående moms. Som konstateras ovan är vår uppfattning att någon avdragsbegränsning inte ska ske så länge som den bidragsfinansierade delen av verksamheten utgör en integrerad del av den momspliktiga verksamhet som bidragsmottagaren bedriver. Frågan avseende hantering av ingående moms i bidragsfinansierad verksamhet har i december 2009 beviljats prövningstillstånd i Regeringsrätten, vilken slutgiltigt har att avgöra frågan.

6.4.4 Sammanfattning bidrag

Bidrag och sponsring är komplexa områden i momshänseende och en bedömning krävs i varje enskilt fall. Bedömningen av huruvida en ersättning ska ses som en ersättning för en tillhandahållen vara eller tjänst, eller som ett bidrag, görs mot bakgrund av allmänna momsregler och praxis. Ds 2009:58 är

därför inte direkt avgörande vid denna bedömning. Frågan om bidrag och moms bedöms i första hand utifrån kravet på att det ska föreligga en omsättning, dvs. ett tillhandahållande av en vara eller tjänst mot ersättning. Det ställs också krav på att det finns någon som kan konsumera den vara eller tjänst som har tillhandahållits, d.v.s. en identifierbar mottagare. Vidare krävs att det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och den ersättning som tillhandahållaren erhållit. Det spelar inte någon roll hur parterna har betecknat avtalet (anslag, bidrag, sponsring etc.). Bedömningen av transaktionen ska göras oberoende av den inkomstskatterättsliga bedömningen.

7 Sammanfattande kommentarer

Det står klart att både golfklubbarna och SGF kommer att påverkas av de nya reglerna om dessa införs i enlighet med Ds 2009:58. Både golfklubbarna och SGF kommer att bli skyldiga att lägga på utgående moms på vissa delar av sin försäljning, men kommer också till viss del att ha rätt till avdrag för den ingående momsen. En utmaning rörande avdragsrätten är att hitta den mest effektiva beräkningsmetoden för att allokera den ingående momsen till de olika verksamheterna inom golfklubbarna och SGF. För att möjliggöra detta måste golfklubbarna och SGF:s kostnader identifieras och bedömas.

Då det i många fall kan bli fråga om svåra bedömningar och gränsdragningar kan golfklubbarna och SGF välja att öppet redovisa för Skatteverket hur man avser att hantera momsen, t.ex. vad gäller spelrätterna. Oavsett vilken väg klubben väljer är det enligt vår erfarenhet klokt att hantera momssituationen tillsammans med en erfaren rådgivare.

Lena Westfahl

Jenny Ekendahl