

HANDEL MED SPELRÄTTER

En handledning för golfklubbar upprättad i samarbete med



Svenska Golfbundet

2 mars 2004

Version 4

Innehållsförteckning

FÖRORD	3
FÖRKORTNING	4
ALLMÄNT OM SPELRÄTTER	5
CIVILRÄTT OCH SPELRÄTTER	6
FÖRENINGSRÄTTSLIGA ASPEKTER	6
KRÄVS ÄNDRINGAR AV STADGAR	6
BEHOV AV SÄRSKILDA AVTAL	7
REDOVISNING OCH SPELRÄTTER	8
SKATTER OCH SPELRÄTTER	9
GOLFLUBBEN	9
KAN AVYTTRING AV SPELRÄTTER PÅVERKA STATUS SOM BEGRÄNSAD SKATTSKYLDIG?	9
SKATTEPLIKTIG INKOMST	11
FRAMTIDA HÅNDLINGSALTERNATIV FÖR GOLFKLUBBARNAS	15
MEDLEMMARNA	16
KÖP OCH FÖRSÄLJNING AV SPELRÄTTER	16
BERÄKNING AV VINST/FÖRLUST VID EN AVYTTRING AV EN SPELRÄTT	16
AVYTTRING AV SPELRÄTT JÄMFÖRT MED AVYTTRING AV ”GOLFAKTIER”	18
UTHYRNING AV SPELRÄTT	19
ARV & GÅVA	19

Förord

Denna skrivelse har upprättats av Lindebergs Grant Thornton Skattekonsulter i samarbete med Svenska Golf förbundet.

Skrivelsen är avsedd att kunna nyttjas praktiskt av de golfklubbar som överväger att utnyttja de spelrätter som klubbarna förfogar över. Tyngdpunkten har lagts på den skattemässiga konsekvenserna men även sådana frågor som civilrätt och redovisning behandlas översiktligt.

Stockholm den 2 mars 2004

Tord Fredriksson, skattejurist

Björn Bergström, skattejurist

David Sveger, skattejurist

Förkortningar

AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Prop	Proposition
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt

Allmänt om spelrätter

Svenska Golfförbundet har för närvarande **xx** golfklubbar och **xx** golfaktiebolag som medlemmar.

I de fall golfklubbarna bolagiserat sin idrottsliga verksamhet (anläggning, maskiner etc.) i ett eget dotterbolag har medlemmarna i många fall förvärvat en spelrätt från dotterbolaget. Endera genom ett direkt förvärv eller genom att spelrätten hänger samman med aktie i dotterbolaget som medlemmen förvärvar. Givetvis kan här finnas andra varianter men ett genomgående kännetecken är att medlemmens spel grundar sig dels på medlemskapet i golfklubben och dels på en spelrätt (förvärvad eller ej). De särskilda frågor som berör spelrätter i det här sammanhanget kommer inte att behandlas i denna handledning.

Även bland golfklubbar förekommer det att spelrätten särskiljs från själva medlemskapet på så sätt att spelrätten förvärvas av medlemmen separat (ofta en förutsättning för att kunna utöva medlemskapet). Skälen till att golfklubbarna väljer att avskilja spelrätter varierar, men torde i huvudsak vara betingade av ett eller flera av följande skäl:

- Förbättra golfklubbens ekonomi genom direkt försäljning.
- Byta ut inlåning från medlemmarna mot värde i form av spelrätter i följd varav golfklubbens skulder minskar.
- Skapa förutsättningar för aktivare medlemmar (d.v.s. spelande medlemmar) och öka genomströmning av medlemmar.
- Skapa förutsättningar för nyetablering av golfklubbar som inte önskar att genomföra en bolagisering.
- Tillförsäkra att medlem kan överlåta rätten till spel (och därmed rent faktiskt medlemskapet) på sina närstående.

Svenska Golfförbundets hittillsvarande inställning till de från medlemskapet förvärvade spelrätterna är att detta inte strider mot förbundets stadgar och att golfklubbarna är berättigade till medlemskap i förbundet. Det enda förbehållet är att medlemmarnas rätt till spel är reglerad i någon form.

Civilrätt och spelrätter

Allmänt kan sägas att rättigheter kan indelas i materiella och immateriella och att dessa kan upplåtas (för kortare eller längre tid) eller överlåtas. Det som skiljer immaterialrätter från andra rätter är att man kan inte se eller ta på dem, dvs på själva rättigheterna, de är immateriella. En spelrätt är således en immaterialrätt.

En immaterialrätt är som huvudregel överlåtbar. Rätten kan således överföras på annan genom avtal. Det finns undantag för vissa sorter av immaterialrätter, främst beträffande upphovsrätter. Bortsett från sådana särbestämmelser kan, som huvudregel, överlåtelse av immaterialrätt göras fritt och fullständigt. En överlåtelse av en spelrätt omfattas inte av några särbestämmelser och är således fritt överlåtbar, försåvitt annat inte är avtalat. Lagreglerna om immaterialöverlåtelser är få och begränsade. Avgörande vid en eventuell tvist blir därför ofta en strikt avtalstolkning.

Föreningsrättsliga aspekter

Vid införande av spelrätter i en golfklubb bör man vara uppmärksam på att inte golfklubbens status som en allmännyttig ideell förening, med begränsad skattskyldighet påverkas. I avsnittet skatter och spelrätter diskuteras en golfklubbs allmänna skatterättsliga status vid ett system av spelrätter. Enligt vår bedömning bör klubbens skatterättsliga status inte påverkas av att ett system av spelrätter införs.

Krävs ändringar av stadgar

Av föreningens stadgar bör det framgå att föreningen har infört ett system med spelrätter. En översiktlig beskrivning av systemet med spelrätterna bör också införas.

Behov av särskild avtal/regler

Eftersom fri avtalsrätt föreligger kan utformningen av och reglerna för spelrätter införas mer eller mindre fritt. Således kan det om man så önskar införas hembudsskyldighet eller förköpsrätt för golfklubben när en medlem överlåter en spelrätt. Klara regler bör införas, som definierar vilka rättigheter och skyldigheter en innehavare av spelrätt har. Skall en innehavare av en spelrätt kunna hyra ut eller på annat sätt upplåta sin spelrätt löpande bör regler utformas, som hanterar detta.

Redovisning och spelrätter

En golfklubbs avyttring av spelrätter skall redovisas som en intäkt i dess bokföring. Hur (vilket konto) denna intäkt skall redovisas beror på om spelrätten skall definieras som en anläggnings- eller omsättningstillgång i bokföringen. Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång (Årsredovisningslagen 4 kap. 1§).

Enligt vår bedömning torde intäkten vid avyttringen av spelrätterna redovisas som övriga rörelseintäkter (vinst vid avyttring av immateriella tillgångar/spelrätter). Spelrätterna har enligt vår uppfattning alltid varit en faktiskt tillgång hos golfklubben även om dessa spelrätter inte tidigare särredovisats som tillgång i golfklubbens balansräkning.

Det bör dock påpekas att det också finns omständigheter som talar för att spelrätterna istället skall anses vara en omsättningstillgång istället, dvs spelrätterna skall anses utgöra lager hos golfklubben. Avyttring av spelrätter skall då redovisas som en försäljning av en omsättningstillgång (spelrätter). Under avsnitt skatter och spelrätter diskuteras denna problematik mer ingående.

Det bör nämnas att hur intäkten redovisas egentligen inte spelar så stor roll, det väsentliga är att avyttringen av spelrätterna redovisas i golfklubbens bokföring.

Skatter och spelrätter

Golfklubben

I de tämligen sällsynta fall att golfklubben är obegränsat skattskyldig är försäljningen av spelrätter alltid skattepliktig. I det följande skall vi försöka redogöra för hur en begränsat skattskyldig golfklubbs skattesituation påverkas av att klubben säljer spelrätter.

Kan avyttring av spelrätter påverka status som begränsad skattskyldig?

För att en ideell förening skall vara begränsad skattskyldig krävs att den är *allmännyttig*. Härmed avses (7 kap 8-13 §§ IL) att föreningen uppfyller fyra grundläggande förutsättningar; *allmännyttigt ändamål, allmännyttig verksamhet, öppenhet* och *inkomstanvändning*. Samtliga dessa krav måste vara uppfyllda för att föreningen skall anses allmännyttig, och därmed begränsat skattskyldig. En allmännyttig ideell förening är inte skattskyldig för kapitalvinster och ej heller för inkomst av näringsverksamhet, som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som antingen har *naturlig anknytning* till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av *hävd* utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. I det följande kommenteras i vad mån de olika kraven på allmännytta kan påverkas av att golfklubben avyttrar spelrätter till sina medlemmar eller andra.

Allmännyttigt ändamål

Den första förutsättningen för att en ideell förening skall vara begränsat skattskyldig är alltså att den har ett allmännyttigt, t.ex idrottsligt, ändamål. Föreningen får dock härvid inte ha till syfte att främja medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen¹. Praxis har varit relativt generös vad gäller tolkningen och godtagit föreningar där det allmännyttiga inslaget varit tämligen ringa. En fråga som skulle kunna uppkomma om priset på de spelrätter som bjuds ut till medlemmar ligger under marknadsvärdet, är om det då föreligger någon risk att golfklubbens ändamål skulle kunna vara att delvis främja medlemmarnas ekonomiska intressen? Det pris en medlem betalar för en spelrätt torde typiskt sett vara lägre än det pris han

¹ Se IL 7 kap 8§

eller hon sedermera kan påräkna vid en vidareförsäljning eftersom det i ett senare skede är fråga om ett marginalpris, som ett begränsat antal potentiella köpare är beredda att betala, främst för att komma in i klubben. Detta andrahandspris på spelrätten kommer således med stor sannolikhet att vara högre än det pris som medlem men får/vill betala under förutsättning att golfklubben är attraktiv. Det går med andra ord inte att undvika att medlemmarna kan komma att göra ett ekonomiskt ”klipp” då de köper en spelrätt. Det primära ändamålet och verksamheten med golfklubben är emellertid fortfarande att det skall spelas golf på banan. Spridning/avyttring av spelrätter är ett led i detta. Att erbjuda medlemmar att förvärva en spelrätt torde således därför inte i sig medföra att ändamålet med golfklubben kan anses vara att gynna medlemmarna ekonomiskt även om det i något fall kan bli så i praktiken. Det bör dock påpekas att frågan är inte helt klarlagd. När en golfklubb erbjuder sina medlemmar att köpa spelrätter bör kanske priset därför ej sättas alltför lågt, utan närmare vad presumtiva medlemmar skulle vilja köpa en spelrätt för (marknadspriset).

Öppenhetskravet

Ett annat krav som måste uppfyllas för att en ideell förening ska anses vara begränsad skattskyldig är det så kallade öppenhetskravet (IL 7 kap 13§). En förening får som huvudregel inte vägra någon inträde om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av dess verk eller föreningens syfte eller annat. En båtklubb torde kunna begränsa antalet medlemmar utifrån tillgången på båtplatser och en musik- eller sångarförening torde kunna uppställa vissa grundläggande krav på musikalitet eller sångröst, utan att kravet på öppenhet går förlorat. På samma sätt borde en golfklubb sätta upp vissa praktiska gränser på hur många spelare man rimligen kan ha på banan utan att det idrottsliga värdet går förlorat och utan att kravet på öppenhet överträds. Frågan är dock om en golfklubb som inför spelrätter och därmed vägrar utomstående personer, som inte kan komma över en spelrätt, medlemskap, om detta kan anses vara ett godtagbart skäl enligt skattelagstiftningen. Enligt förarbetena får inte kraven vara så snäva att bara en mycket begränsad krets kan bli medlemmar. Men i stort vem som helst som har möjlighet kan köpa en spelrätt och kan därmed bli medlem i golfklubben. Kravet på spelrätt blir i praktiken ett indirekt ekonomiskt krav. Motsvarande ekonomiska krav finns delvis redan nu hos golfklubbarna i och med att medlemsavgiften i många fall är relativt hög och måste betalas. Att ha ett krav på att en spelrätt inköps för att få ett medlemskap i golfklubben kan nog anses vara ett ”särskilt skäl” för att begränsa öppenheten men vi vill poängtera att frågan inte är helt klarlagd. Skatte-

myndigheterna synes i vart fall hittills inte ha bedrivit några processer utifrån ”bristande öppenhet”.

En golfklubb skulle teoretiskt sett kunna ha en öppen medlemsintagning för alla, men de medlemmar som inte har en spelrätt får inte spela på banan (förutom mot betalning av greenfee). Med en sådan öppen medlemsantagning kan det dock finnas en risk att de medlemmar som inte har en spelrätt kommer att t.ex. rösta i framtiden på en föreningsstämman att de får köpa nya spelrätter eller skall få spela golf på golfbanan med årlig medlemsavgift. Detta skulle eventuellt kunna hända om de nya medlemmarna kan få t.ex. en majoritet vid en föreningsstämma.

En princip som finns också är att medlemmarna i en ideell förening ska behandlas lika (likhetsprincipen). Erbjudandet om att köpa en spelrätt bör således gå ut till alla hittillsvarande medlemmar på lika villkor.

Skattepliktig inkomst

Kan en avyttring av en spelrätt anses vara en ”skattefri” kapitalvinst?

Den nuvarande lagstiftningen avseende allmännyttiga ideella föreningar² har fått en devis otydlig utformning vad gäller kapitalvinster. Tidigare lagstiftning³ föreskrev att endast rörelseinkomster kunde vara skattepliktiga om en ideell förening uppfyllde de allmänna kraven (se ovan). Detta innebar att alla reavinster ansågs vara skattefria, om inte avyttringen i sig kunde ses som ett led i en rörelse, dvs att tillgångarna ansågs vara ett lager i den ideella föreningen. Avyttring av inventarier, rättigheter definierades således då som skattefri reavinst.

I nu gällande lagstiftning⁴ skriver man att en ideell förening som uppfyller de allmänna kraven är befriad från skatt på kapitalvinster. Frågan är då om avyttring av en spelrätt kan anses vara en kapitalvinst? Med kapitaltillgång avses i skattelagstiftningen⁵ andra tillgångar i näringsverksamhet än patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknade rättigheter. Frågan är vad som menas med liknade rättigheter och om en spelrätt kan anses vara en sådan ”liknande” rättighet? Uppräkningen i lagstiftningen är vidsträckt och torde omfatta varjehanda rättighet av immateriell art. En spelrätt är en immateriell rättighet och torde således definieras som en ”liknande” rättig-

² Se IL 7 kap 7 §

³ Se SIL 7 § 5 mom.

⁴ Se IL 7 kap 7 §

⁵ Se IL 25 kap 3 §

het. Med detta synsätt torde vinst vid en avyttring av en spelrätt inte anses vara en kapitalvinst, och därmed automatiskt skattebefriad.

I förarbetena till IL har dock uttalats att utformningen av reglerna inte skulle ändra den tidigare materiella innebörden. I dagens regler sägs också att en ideell förening är skattskyldig endast för inkomst av sådan näringsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt⁶. Detta uttryck torde endast kunna tolkas så att alla reavinster (kapitalvinster) är skattefria, precis som de har varit tidigare. Användandet av ordet kapitalvinst i den lagstiftningen har sannolikt tillkommit av misstag.

Avyttring av några enstaka spelrätter borde alltså möjligen kunna inrymmas i begreppet ”skattefri kapitalvinst”. Frågan är då om avyttring av ett flertal spelrätter i sig medför att en rörelse uppstår? Vid avyttring av spelrätter vid ett enda tillfälle kan man lättare kunna argumentera för att det inte är rörelse än vid successiva, löpande överlåtelser. Frågan är inte helt klarlagd. Det skulle alltså möjligen kunna föreligga en, om än, begränsad risk att avyttring av spelrätter i sig skulle kunna konstituera rörelse.

Kan en avyttring av en spelrätt anses vara ett direkt led i eller ha en naturlig anknytning till golfklubbens ändamål?

Även om att en spelrätt inte kan anses vara en kapitaltillgång kan en ideell förening ändå, under vissa förutsättningar, befrias från skatt på inkomst från en självständig bedriven näringsverksamhet. Det villkor som skall uppfyllas är att inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådant ändamål som krävs för att föreningen skall vara allmännyttig eller ha en naturlig anknytning till ett sådant ändamål.

Innan reglerna om ideella föreningar flyttades över till IL fanns det i tidigare lagstiftning uttryckliga exempel på sådan verksamhet som skulle anses ha naturlig anknytning. Som exempel nämndes sådan inkomst som direkt härrör från föreningens ideella verksamhet, t.ex. hyror som en förening uppbär vid upplåtelse av klubblokaler, entréavgifter till idrotts- eller kulturevenemang och liknande. I den tidigare lagtexten ansågs kravet på naturlig anknytning också uppfyllt om föreningens kommersiella verksamhet hade karaktär av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Som exempel nämndes, att en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler.

⁶ Se IL 7 kap 7§ jmf 13 kap 1 §

I förarbetarna⁷ till dagens lagstiftning anger man att det känns otidsenligt och mindre lämpligt med exempel direkt i lagtext, och att dessa därför utelämnats. Avsikten har dock inte varit att ändra reglerna i materiellt hänseende. I förarbetena nämns som ytterligare exempel på naturlig anknytning att en musikförening tillhandahåller noter eller ett studieförbund tillhandahåller läroböcker.

Tidigare lagstiftning, förarbeten och praxis får därmed tas till utgångspunkt för bedömningen av om en spelrätt kan sägas ha naturlig anknytning till golfklubbens allmännyttiga, ideella ändamål.

Det kan nämnas att inkomst av verksamhet som inte har annat samband med den ideella arbetet än att finansiera detta anses sakna naturlig anknytning till föreningen allmännyttiga ändamål. Det är den inkomstgivande verksamheten i sig som skall ha naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet.

Kärnan i golfklubbens allmännyttiga verksamhet torde vara att möjliggöra och främja att golf spelas (idrottsligt ändamål). Kan man då anse att avyttring av spelrätter från en golfklubb är ett direkt led till i främjandet av att golf spelas eller har en naturlig anknytning till sådant ändamål? Först och främst kan man klart konstatera att ett samband finns, dvs avyttring av en spelrätten gör att ägaren av spelrätten har en rättighet att spela golf på golfbanan. Entréavgifter och greenfee i en golfklubb torde otvivelaktigt ha en naturlig anknytning till golfklubbens ändamål. En avyttring av en spelrättighet torde kunnas jämföras med en slags en entréavgift till en golfbana även om det är en engångsersättning. En spelrättighet kan också tyckas kunnas jämföras med en hög greenfeeavgift som ger golfspelaren obegränsad rätt att spela golf på den egna banan.

I en skrivelse från RSV⁸ som behandlar övergångsersättningar inom idrotten kan vissa jämförelser göras med avyttring av spelrätter. I denna skrivelse till Svenska Fotbollförbundet angående mervärdesskatt på s.k. övergångsersättningar inom idrotten skriver RSV att den ersättning som en förening erhåller när t.ex. en fotbollsspelare i den egna föreningen överförs till en annan förening, torde i normalfallet utgöra en inkomst som har en naturlig anknytning till föreningens ändamål. En inkomst i en ideell förening är momspliktig endast om motsvarande inkomst är inkomstskattepliktig, därav bedömningen om övergångsersättningen var en inkomst som hade naturlig anknytning till föreningens ändamål. I skrivelsen nämner RSV att spelarför-

⁷ Prop. 1999/2000:2 ang. IL

⁸ RSV (981026, dnr 7547-98/901)

säljningen är en omsättning av spelrättigheter. Även om inte det är exakt samma typ av spelrättighet som gäller för en golfklubbs avyttring av spelrätter så kan man konstatera att det finns vissa likheter. RSVs uttalande är med andra ord ett indirekt stöd för uppfattningen att en spelrätt har en naturlig anknytning till föreningens idrottsliga ändamål.

Med anledning av en dom från RR⁹ rörande beskattning av vissa royaltyinkomster, har RSV av Riksidrottsförbundet ombetts att uttala sin uppfattning om hur inkomstberäkning i dessa fall skall ske i en förening. I rättsfallet framgick att royaltyersättningarna till Helsingborgs idrottsförening (HIF), på grund av att föreningen inte själv bedrev verksamheten, inte var undantagna från beskattning. RSV uttalade som sin mening att royalty- och licensinkomster skall anses utgöra egen särskild förvärvsverksamhet, för vilken inkomstberäkning skall ske helt separat från föreningens verksamhet i övrigt.

Överlåtelse av en spelrätt är inte direkt att jämföra med en royaltyinkomst. Det bör påpekas att RSVs svar baserades på ett specifikt rättsfall, där HIF upplåtit till ett helägt bolag all exklusivt rätt att utnyttja sitt registrerade varumärke. Det helägda bolaget skötte också all reklam och marknadsföring liksom driften av idrottsanläggningen åt HIF. Detta torde inte kunna jämföras med avyttring av spelrätter och det finns också en mycket starkare koppling/anknytning med avyttring av spelrätter och golfklubbens ändamål/ övriga verksamhet.

Kan en avyttring av en spelrätt anses vara en inkomst som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla?

Också om inkomsten till huvudsakligen del kommer från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete kan föreningen befrias från skatt. I tidigare lagstiftning belystes genom uppräknade vilka verksamheter som kunde avse med hävd. Som exempel nämndes anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer. Vidare nämndes som exempel på skattefria hävdinkomster reklamutrymme på kluddräkter eller i föreningens samlingslokaler. Försäljning av spelrätter är en ny, vid lagstiftningens tillkomst ännu ej påtänkt finansieringskälla för ideella föreningar (golfklubbar). Försäljningen tar dock snarare sikte på föreningen idrottsliga verksamhet än att utgöra en fristående extern finansieringskälla. Det torde därför svårligen gå att hävda att

⁹ RRs dom den 10 november 2000 (mål nr. 3493-2000)

försäljning av spelrätter utgör en ”hävdivunnen” finansiering av ideell verksamhet. Skattebefrielse kan således sannolikt ej uppnås på denna grund.

Framtida handlingsalternativ för golfklubbarna

Av ovanstående redogörelse kan man utläsa att rättsläget är inte helt klarlagt i alla delar. **Det mesta talar dock för att försäljning av spelrätter har sådan naturlig anknytning till föreningens idrottsliga och ideella verksamhet att den är skattefri på denna grund.** Det kan möjligen finnas en liten, men ändå risk, att golfklubben i och med systemet med spelrätter kan anses utestänga presumtiva medlemmar, och därmed kringgå det allmänna öppna hetskravet (se ovan). Frågan är inte prövad, men skattemyndigheterna har hittills inte drivit denna typ av processer. Dessutom skulle, med tanke på körsituationen i många storstadsklubbar, denna fråga ändå kunna aktualiseras. Det är dock vår bestämda uppfattning att kravet på öppenhet inte kan drivas in absurdum. Ideella föreningar måste i rimlig omfattning kunna begränsa antalet medlemmar utifrån praktiska hänsyn, t.ex. möjligheten att bereda tillfälle till spel.

Vår uppfattning är alltså att försäljning av spelrätter borde ha sådan naturlig anknytning till den idrottsliga verksamheten att skattefrihet föreligger på denna grund. Eftersom skatteverket ändå skulle kunna ha en annan uppfattning bör rådet vara att golfklubben i sin deklaration öppet redovisar förekomsten av spelrätter och yrkar att försäljningen är skattefri med hänvisning till ”naturlig anknytning”, detta för att eliminera eventuell risk för skattetillägg i den mån frågan slutligen skulle komma att bedömas på annat sätt.

En möjlighet att klarlägga rättsläget är att ett någon golfklubb ansöker om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Detta kan i och för sig medföra att man får ett svar som man inte vill ha och att handlingsutrymmet minskar. Ett annat alternativ skulle kunna vara att man centralt tar upp frågan med Skatteverket. Även om ett sådant svar inte är bindande kan man få en allmän uppfattning av Skatteverkets syn på frågan. Risken med att vända sig direkt till Skatteverket är att man onödigtvis fäster uppmärksamheten på en fråga som Skatteverket hittills inte intresserat sig för.

Medlemmarna

Nedanstående skatterättsliga redogörelse utgår ifrån att medlemmen är en privatperson som har sitt skatterättsliga hemvist i Sverige, dvs är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Köp och försäljning av spelrätter

Då en privatperson avyttrar en tillgång beskattas eventuell vinst som huvudregel i inkomstslaget kapital i den mån tillgången inte är att hänföra till en näringsverksamhet. Avyttring av en spelrättighet är således att jämställa med avyttring av en kapitaltillgång och beskattning skall ske inkomstslaget kapital.

Skattelagstiftningen¹⁰ finns särskilt reglerat hur beskattning skall ske vid avyttring olika sorters tillgångar. Särskilt reglerat är avyttring av fastigheter, bostadsrätter, delägarrätter (aktier), fordringsrätter och andel i handelsbolag. Avyttring av andra tillgångar än de nu nämnda omfattas av en egen gemensam reglering i IL¹¹. Vinst eller förlust vid avyttring av en spelrätt är alltså att bedöma utifrån bestämmelserna i 52 kap IL.

Beräkning av vinst/förlust vid en avyttring av en spelrätt

En vinst (kapitalvinst) eller förlust (kapitalförlust) vid en avyttring av en spelrätt beräknas genom att försäljningspriset reduceras med omkostnadsbeloppet¹². Med omkostnadsbeloppet avses de utgifter man haft för anskaffning av spelrätten. Försäljningspriset får naturligtvis reduceras med eventuella utgifter för avyttringen, t.ex. annonser, mäklarkostnader/provision. Det kan nämnas att för kapitalförluster gäller det generellt att en förlust är avdragsgill endast om förlusten är verklig och definitiv¹³.

Spelrätt som en personlig tillgång

Vid avyttring av en sådan tillgång som en privatperson har innehaft för personligt bruk (personliga tillgångar) skall däremot vissa speciella regler tillämpas. Frågan är vad som menas med personliga tillgångar? Enligt

¹⁰ Inkomstskattelagen 1999:1229

¹¹ Se IL 52 kap

¹² Se IL 44 kap 13 §

¹³ Se IL 44 kap 23§ och 26 §

förarbeten¹⁴ skall tillgångar som till övervägande delen används av ägaren eller hans familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål anses vara personliga tillgångar. En spelrätt som utnyttjas av ägaren (eller familjen), d.v.s. ägaren spelar golf på golfbanan torde anses vara en personlig tillgång för ägaren. Med hjälp av spelrätten kan ägaren utöva sitt privata fritidsintresse (golf), dvs spelrätten används för ägarens privata nyttobruk.

? Avyttring av spelrätt som är en personlig tillgång med vinst

Vid avyttring av personliga tillgångar finns två lätttnadsregler. Avyttring av en spelrätt som får anses vara en personlig tillgång får ett schablonberäknat omkostnadsbelopp istället för det verkliga omkostnadsbeloppet frivilligt användas om det är till en fördel för privatpersonen. Det alternativa omkostnadsbeloppet beräknas 25 procent av ersättningen för spelrätten efter avdrag för försäljningsutgifter. Alternativregeln blir således endast tillämplig om det verkliga omkostnadsbeloppet för spelrätten understiger 25 procent av ersättningen för spelrätten.

Den andra lätttnadsregeln säger att kapitalvinster vid avyttring av personliga tillgångar skall tas upp till beskattning bara till den del de för beskattningsåret sammanlagt överstiger 50.000 kr. Detta innebär att en kapitalvinst upp till 50.000 kr vid en avyttring av en spelrätt som är en personlig tillgång är skattefri, under förutsättning att inga andra kapitalvinster på personliga tillgångar under samma beskattningsår skall tas upp till beskattning. Den del av kapitalvinsten som överstiger 50.000 kr beskattas i inkomstslaget kapital med 30 procent.

? Avyttring av spelrätt som är en personlig tillgång med förlust

En kapitalförlust vid en avyttring av en spelrätt som får anses vara en personlig tillgång är inte avdragsgill¹⁵.

Spelrätt som en kapitalinvestering

Om ägaren av spelrätten har införskaffat densamma som en ren kapitalinvestering och inte nyttjar spelrätten, d.v.s. spelar inte golf på golfbanan torde inte spelrätten klassas som en personlig tillgång. Om en privatperson har flera spelrätter torde de spelrätter som inte nyttjas av ägaren eller hans familj inte anses vara personliga tillgångar.

¹⁴ Se prop. 1989/90:110 s 474 f.

¹⁵ Se IL 52 kap 5 §

? Avyttring av spelrätt som anses vara en kapitalinvestering med vinst

Vid avyttring av en spelrätt som inte anses vara en personlig tillgång finns det inga lättnadsregler utan kapitalvinsten skall beräknas enligt vanliga regler och full kapitalbeskattning (30 %) påförs på hela kapitalvinsten¹⁶.

? Avyttring av spelrätt som anses vara en kapitalinvestering med förlust

En kapitalförlust vid en avyttring av en spelrätt som får anses vara en kapitalinvestering är avdragsgill endast med 70 procent i inkomstlaget kapital. En reduktion av kapitalförlusten skall således ske med 30 procent¹⁷.

Avyttring av spelrätt jämfört med avyttring av "golfaktier"

RR har avgjort ett ärende¹⁸ som rör kapitalförlust vid försäljning av aktier i ett bolag som bedrev golfbaneverksamhet och vars aktier fick innehas endast av medlemmar i en golfklubb. RR ansåg att kapitalförlusten var skattemässig avdragsgill. Dock konstaterade RR att det allmänna avdragsförbudet¹⁹ om att den skattskyldiges levnadskostnader inte är avdragsgilla är även tillämpligt vid överlåtelser av aktier. RR kom fram till att även om aktieförvärvet hade skett för att få möjlighet att spela golf än att göra en god ekonomisk placering var dessa omständigheter inte tillräckliga för att vägra avdrag för förlusten p.g.a. att förlusten skulle anses vara en personlig levnadskostnad.

RR framhöll däremot om kapitalförlusten uppkommit på grund av de förmåner aktieägaren och övriga aktieägare fått i samband utnyttjandet av golfanläggningen eller om villkoren för förvärv och försäljning av aktierna i övrigt varit sådana att transaktionen typiskt sett alltid leder till förlust skulle förlusten anses vara personlig levnadskostnad och således ej avdragsgill.

Vad är då skillnaden mellan en spelrätt och en så kallad golfaktie? Avyttring av aktier är särskilt reglerad i skattelagstiftningen²⁰ och huvudregeln är att en kapitalförlust vid avyttring av aktier är skattemässigt avdragsgill om inte det kan anses vara en personlig levnadskostnad. Däremot vid avyttring

¹⁶ Se IL 41 kap 1 §

¹⁷ Se IL 52 kap 5 §

¹⁸ Se RÅ ref. 2000:45

¹⁹ Se IL 9 kap 2§

²⁰ Se IL 48 kap

av en spelrätt som anses vara en personlig tillgång är det särskilt angivet att en sådan förlust är ej skattemässigt avdragsgill (se ovan).

Uthyrning av spelrätt

Uthyrningsinkomster av en spelrätt skall beskattas i inkomstslaget kapital med en skattesats om 30 %. Ingen skillnad skall göras om en spelrätt är en personlig tillgång eller en kapitalinvestering. Eventuella utgifter som hänföra till uthyrningen av spelrätten är avdragsgilla²¹.

Arv & Gåva

Om ägaren av spelrätten vill ge bort spelrätten som gåva till en annan person kan gåvobeskattning aktualiseras. En marknadsvärdering av spelrätten måste göras²². Överstiger marknadsvärdet på spelrätten 10.000 kr (grundbeloppet) är gåvan som huvudregel skattepliktig för gåvomottagaren²³. Gåvoskatt skall således påföras på det värde som överstiger 10.000 kr. Gåvoskatten varierar mellan 10 % till 30 % beroende på värdet på spelrätten, vem som är gåvomottagare och förekomsten av eventuella andra gåvor under samma år.

Hindrar inte stadgarna/spelrättsavtalet att en spelrätt kan ärvas kommer arvskatt att aktualiseras. En marknadsvärdering av spelrätten får göras.

²¹ Se IL 42 kap 1 §

²² Se AGL 23 § F 2 st.

²³ Se AGL 39 § d