



**Riksidrottsförbundet**

# **Seminarium Föreningsägda bolag**



## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	<b>3</b>
<b>2. Grundläggande om koncernbegreppet</b>	<b>3</b>
2.1 Allmänt	3
2.2 Redovisning	4
<b>3. Grundläggande om beskattningen av inskränkt skattskyldiga ideella föreningar</b>	<b>4</b>
3.1 Inkomstskatt	4
3.2 Moms	6
3.3 Arbetsgivaravgifter	7
<b>4. Grundläggande om vissa andra beskattningsregler ifråga om inkomstskatt och moms</b>	<b>7</b>
<b>4.1 Inkomstskatt</b>	<b>7</b>
4.1.1 Uttagsbeskattning	7
4.1.2 Begränsningar i avdragsrätten för ränta på interna skulder	9
<b>4.2 Moms</b>	<b>10</b>
4.2.1 Idrottstjänster	10
4.2.2 Uttag och omvärdering av beskattningsunderlaget	11
4.2.3 Frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet	11
4.2.4 Korttidsuthyrning av lokal eller anläggning för idrottsutövning (idrottslokal)	13
4.2.5 Avdragsrätt för ingående moms	15
4.2.6 Jämkning av ingående moms vid ändrad användning	16



4.2.7	Omvänd skattskyldighet vid inköp av tjänster från utlandet	17
4.2.8	Omvänd skattskyldighet vid inköp av varor från annat EU-land	18
<b>5.</b>	<b>Situation 1</b>	<b>20</b>
<b>6.</b>	<b>Situation 2</b>	<b>23</b>
<b>7.</b>	<b>Situation 3</b>	<b>26</b>
<b>8.</b>	<b>Situation 4</b>	<b>30</b>
8.1	Inkomstskatt	30
8.2	Moms	32
<b>9.</b>	<b>Fastighetstaxering</b>	<b>39</b>

Detta utbildningsmaterial är daterat 2018-11-12. Ny/ändrad lagstiftning, ny rättspraxis eller nya/ändrade ställningstaganden (Skatteverket) efter detta datum har således inte beaktats.



# 1. Inledning

Syftet med detta dokument är att det ska vara ett stöd för idrottsföreningar som äger ett aktiebolag, framförallt för att kunna bedöma beskattningskonsekvensen vid olika situationer.

Dokumentet inleds med en grundläggande genomgång av; koncernbegreppet, beskattningen av inskränkt skattskyldiga ideella föreningar samt vissa andra beskattningsregler ifråga om inkomstskatt och moms. Därefter följer en genomgång av beskattningskonsekvensen vid fyra olika situationer. Dessa situationer utgår alla från en viss relation mellan idrottsföreningen och aktiebolaget, en relation som ökar i komplexitet från situation 1 till situation 4. De fyra situationerna är följande.

Situation 1 - Den enda relationen mellan idrottsföreningen och aktiebolaget är ägarrelationen.

Situation 2 – Som situation 1 men idrottsföreningen har upplåtit rätten till aktiebolaget att använda idrottsföreningens namn (varumärke) och/eller rätten att bedriva viss verksamhet.

Situation 3 – Som situation 1 men dotterbolaget tillhandahåller varor/tjänster till idrottsföreningen och/eller idrottsföreningen tillhandahåller varor/tjänster till dotterbolaget (i båda fallen exklusive uthyrning av lokal).

Situation 4 – Som situation 1 men idrottsföreningen hyr ut lokal till aktiebolaget och/eller aktiebolaget hyr ut lokal till idrottsföreningen.

Förutom beskattningskonsekvensen vid de olika situationerna redogörs också för hur vissa regler i idrottens interna regelverk påverkas i olika situationer.

Laghänvisningar och fördjupad information har lagts i fotnoter för att underlätta läsningen.

## 2. Grundläggande om koncernbegreppet

### 2.1 Allmänt

Det finns inga lagregler som hindrar att en ideell förening äger ett aktiebolag.



Om en ideell förening äger aktier som motsvarar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier i aktiebolaget bildar den ideella föreningen och aktiebolaget – enligt regler i bokföringslagen och årsredovisningslagen - en koncern<sup>1,2</sup>.

Det är också en koncern i inkomstskattelagens mening<sup>3</sup>. I mervärdesskattelagen finns inte begreppet koncern över huvud taget.

## 2.2 Redovisning<sup>4</sup>

Många ideella föreningar som är moderföretag behöver dock inte upprätta någon årsredovisning för koncernen (koncernredovisning) då detta bara gäller för moderföretag i s.k. större koncerner. Med större koncerner menas koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor.

- Medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50.
- Koncernföretagens redovisade balansomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor.
- Koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

## 3. Grundläggande om beskattningen av inskränkt skattskyldiga ideella föreningar

I detta avsnitt beskrivs de undantag som gäller för inskränkt skattskyldiga ideella föreningar med avseende på inkomstskatt, moms och arbetsgivaravgifter.

### 3.1 Inkomstskatt<sup>5</sup>

Huvudregeln är att juridiska personer är skattskyldiga för alla sina inkomster. För en inskränkt skattskyldig ideell förening finns dock ett flertal undantag från denna

<sup>1</sup> Det är en koncern även om innehavet inte motsvarar mer än hälften av rösterna ifall vissa andra omständigheter gäller (1 kap. 4 § årsredovisningslagen (ÅRL)).

<sup>2</sup> 1 kap. 2 § bokföringslagen (BFL) och 1 kap. 4 § ÅRL.

<sup>3</sup> 2 kap. 5 § inkomstskattelagen (IL).

<sup>4</sup> 7 kap. 3 § och 1 kap. 3 § ÅRL. Det finns även undantag för större koncerner i vissa fall (7 kap. 2 och 3 a §§ ÅRL).

<sup>5</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum - 6 kap. 3-4 §§ IL, 13 kap. 1-2 §§ IL, 7 kap. 3-11 §§ IL, 2 kap. 24 § IL och 35 kap. 2 § IL.



skattskyldighet. I praktiken innebär dessa undantag att många inskränkt skattskyldiga ideella föreningar inte ska betala någon inkomstskatt, eller bara betala inkomstskatt för viss del av sin verksamhet.

För att en ideell förening ska vara inskränkt skattskyldig måste fyra krav vara uppfyllda – Ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljdskravet och öppenhetskravet. Samtliga krav måste vara uppfyllda. I detta dokument redogörs inte närmare för dessa krav, se istället Skatteverkets rättsliga vägledning<sup>6</sup>.

I detta dokument förutsätts att idrottsföreningen uppfyller samtliga krav för inskränkt skattskyldighet. Begreppen "inskränkt skattskyldig ideell förening" och "idrottsförening" används därför synonymt. Begreppen "aktiebolaget" och "dotterbolaget" används också synonymt.

En inskränkt skattskyldig ideell förening är inte skattskyldig för;

#### Kapitalinkomster

- Kapitalvinster och kapitalförluster.
- Ränteintäkter, utdelning, etc. såvida inte den finansiella tillgången innehas som ett led i en verksamhet som föreningen är skattskyldig för.
- Räntekostnader, etc. såvida inte skulden tillhör en verksamhet som föreningen är skattskyldig för.

#### Rörelseinkomster

Inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet (förvärvskälla) om inkomsten till huvudsaklig del kommer från

- verksamhet som är ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamål eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål,
- verksamhet som avser upplåtelse av rättigheter som uppkommit genom främjandet av allmännyttiga ändamål,
- verksamhet som avser försäljning av skänkta varor och som utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete, eller
- verksamhet som avser annat än försäljning av skänkta varor och som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

<sup>6</sup> [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/324999.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/324999.html).



### Fastighetsinkomster

Inkomst från en fastighet som ägs av föreningen och som till övervägande del används i föreningens allmännyttiga verksamhet.

Inkomst från en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från

- - verksamhet som är ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamål eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål,
- verksamhet som avser upplåtelse av rättigheter som uppkommit genom främjandet av allmännyttiga ändamål,
- - verksamhet som avser försäljning av skänkta varor och som utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete, eller
- - verksamhet som avser annat än försäljning av skänkta varor och som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

En inskränkt skattskyldig ideell förening och dess dotterbolag omfattas inte av reglerna om koncernbidrag, dvs. en förmögensöverföring dem emellan är inte avdragsgill respektive skattepliktig.

## **3.2 Moms<sup>7</sup>**

Huvudregeln är att en beskattningsbar person som inom landet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster ska betala moms (utgående moms). Med beskattningsbar person menas den som bedriver ekonomisk verksamhet. Med ekonomisk verksamhet menas fortlöpande försäljning av varor och tjänster.

Om en näringsverksamhet hos en inskränkt skattskyldig ideell förening är undantagen inkomstskatt enligt ovan är dock föreningen inte skattskyldig till moms för i denna verksamhet tillhandahållna varor och tjänster då en sådan verksamhet inte räknas som ekonomisk verksamhet. Föreningen är med andra ord inte en beskattningsbar person i den delen. Särskilda regler gäller dock vid förvärv av tjänster från andra EU-länder, se vidare under avsnitt 4.2.7. Föreningen har inte heller avdragsrätt för ingående moms vid inköp till en sådan verksamhet.

---

<sup>7</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 1 kap. 1 mervärdesskattelagen (ML), 4 kap. 1 och 8 §§ ML och 8 kap. 3 § ML.



### 3.3 Arbetsgivaravgifter<sup>8</sup>

Om en idrottsförening under ett kalenderår betalar ut ersättning (löner, arvoden och/eller förmåner) till en idrottsutövare och ersättningen sammanlagt understiger ett halvt prisbasbelopp ska arbetsgivaravgifter inte betalas för denna ersättning.

Ersättning som betalas av dotterbolaget omfattas alltså inte av detta undantag. Enligt Skatteverkets uppfattning omfattar undantaget inte heller den situation då idrottsföreningen betalar ut ersättningen men idrottsutövaren hyrs ut till dotterbolaget för att vara verksam där.

## 4. Grundläggande om vissa andra beskattningsregler ifråga om inkomstskatt och moms

I detta avsnitt beskrivs ett antal andra beskattningsregler av betydelse vid bedömning av situationerna 1-4 nedan. Beskrivningarna gör inte anspråk på att vara fullständiga och vissa av reglerna är komplexa. I fotnot till varje avsnitt anges därför var i Skatteverkets rättsliga vägledning ytterligare och mer fullständig information kan läsas.

### 4.1 Inkomstskatt

#### 4.1.1 Uttagsbeskattning<sup>9</sup>

Om den som bedriver en skattepliktig näringsverksamhet tillhandahåller en vara eller tjänst utan ersättning eller mot en ersättning som understiger *marknadsvärdet* är det frågan om ett *uttag*, såvida inte ett sådant tillhandahållande är *affärsmässigt motiverat*.

Lagstiftaren anger att det kan vara affärsmässigt motiverat med ett pris understigande marknadsvärdet om ett företag önskar arbeta upp en affärsrelation till en viss

<sup>8</sup> 2 kap. 19 § socialavgiftslagen (SAL).

<sup>9</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 22 kap. 3-4 och 7 §§ IL, 61 kap. 2 § IL och 23 kap. 3, 4, 14, 16-17 och 27-29 §§ IL. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/329474.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/329474.html) och [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/331612.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/331612.html).





köpare<sup>10</sup>. När det gäller tillhandahållande av varor och tjänster inom en koncern är en avvikelse från marknadsvärdet därför i normalfallet inte affärsmässigt motiverat. T.ex. kan nämnas att Kammarrätten i Sundsvall<sup>11</sup> ansåg att förhållandet mellan bolaget och föreningen inte var någon affärsrelation mellan oberoende parter utan istället en hyresprissättning mellan parter i en intressegemenskap. Domstolen ansåg att de skäl som bolaget angett för att inte ta ut en marknadsmässig hyra inte var affärsmässiga och ansåg därför att avvikelsen från marknadshyran inte var affärsmässigt motiverad. Det är den som tillhandahåller varor eller tjänster som ska visa att en avvikelse från marknadsvärdet är affärsmässigt motiverad<sup>10</sup>.

Med marknadsvärdet avses den ersättning som erhålls för varan eller tjänsten av oberoende köpare, eller som skulle erhållas av oberoende köpare. Det finns dock situationer när sådana jämförbara priser saknas. I situationer där det inte finns relevanta och jämförbara transaktioner som kan ligga till grund för att fastställa ett marknadsvärde anser Högsta förvaltningsdomstolen att det kan vara såväl nödvändigt som rimligt att i stället utgå ifrån att (som det var frågan om<sup>12</sup> i det aktuella målet) den hyra som föreningen betalar dels ska leda till att bolaget får täckning för sina kostnader för lokalerna, dels innehåller ett skäligt vinstpåslag (*kostnads-plus metoden*). En sådan metod tillämpas även i internationella sammanhang i fråga om oriktig prissättning mellan parter i ekonomisk gemenskap, bl.a. i situationer när det saknas jämförbara oberoende transaktioner.

Ett uttag ska skattemässigt behandlas som om varan eller tjänsten tillhandahållits mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (*uttagsbeskattning*). Vid uttagsbeskattning ska den som förvärvat varan eller tjänsten normalt anses ha gjort det till marknadsvärdet. Detta har dock bara betydelse om förvärvet gjorts i en skattepliktig näringsverksamhet.

När marknadsvärdet bestäms med ledning av jämförbara priser (se ovan) ska uttagsbeskattning till inkomstskatt ske i den utsträckning som skattebetalaren inte är skattskyldig till moms för uttaget. Ett jämförbart pris är således ett pris ”oberoende av moms”. När marknadsvärdet bestäms enligt kostnads-plus metoden (se ovan) påverkas inte uttagsbeskattningen till inkomstskatt av eventuell moms som ska tas ut.

Det finns regler om undantag från uttagsbeskattning. Dessa regler innebär att någon uttagsbeskattning inte ska ske även om det är frågan om ett uttag. Transaktionen benämns då *underprisöverlåtelse*. Av de förutsättningar och villkor som måste vara uppfyllda för att undantaget ska vara tillämpligt kan först och främst följande nämnas.

---

<sup>10</sup> Prop. 1998/99:15 s. 166 och 292.

<sup>11</sup> Mål nr. 2088-2095-16 (Leksands IF Fastighets AB).

<sup>12</sup> HFD 2017 ref. 14 (SSK Arena Aktiebolag).



- Undantaget gäller bara vid uttag av en tillgång/vara<sup>13</sup>.
- Undantaget gäller inte om förvärvaren är en inskränkt skattskyldig ideell förening.
- Om överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren måste överlåtarens hela näringsverksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas.

Ovanstående innebär, vad gäller nu aktuella koncerner, att reglerna endast kan bli tillämpliga om överlåtaren är idrottsföreningen och uttaget avser tillgångar i form av hela näringsverksamheten eller en verksamhetsgren. Dessutom finns ytterligare ett antal villkor som måste vara uppfyllda för att det ska vara frågan om en underprisöverlåtelse. Dessa gäller dotterbolagets skattskyldighet och eventuella underskott.

Vid en underprisöverlåtelse ska överlåtelsen, om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

#### 4.1.2 Begränsningar i avdragsrätten för ränta på interna skulder<sup>14</sup>

Som framgår av avsnitt 3.1 är en idrottsförening i normalfallet inte skattskyldig för ränteintäkter. Om idrottsföreningen lånar ut pengar till dotterbolaget och inte ska beskattas för ränteintäkterna aktualiseras regler om dotterbolagets avdragsrätt för ränteutgiften.

För att dotterbolaget ska ha rätt till avdrag för ränteutgiften krävs att skuldförhållandet som ligger till grund för ränteutgiften huvudsakligen är affärsmässigt motiverat. För att skuldförhållandet huvudsakligen ska vara affärsmässigt motiverat krävs dels att dotterbolaget har ett reellt lånebehov, dels att finansieringen inte i stället hade kunnat ske genom ett *tillskott* från det företag som innehar den aktuella fordran (idrottsföreningen). Man ska också beakta om något annat företag som, direkt eller indirekt, har ett väsentligt inflytande i det låntagande företaget (dotterbolaget) haft möjligheten att lämna tillskott.

*Notera* – Den 1 januari 2019 träder nya skatteregler för företagssektorn ikraft (SFS 2018:1206). De nya reglerna innebär en generell avdragsbegränsning med utgångspunkt i företagets räntenetto. För intressegemenskaper införs nya riktade

<sup>13</sup> Såvida inte ett uttag av en tjänst har samband med uttaget av tillgången/varan.

<sup>14</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 24 kap. 10 a–10 f §§ IL. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/339263.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/339263.html).



ränteavdragsbegränsningsregler som främst tar sikte på rena missbruksfall. Ränteutgifter på interna skulder får inte dras av om skuldförhållandet uteslutande eller så gott som uteslutande har uppkommit för att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Möjligheten att lämna tillskott är en av flera faktorer som bör beaktas.

## 4.2 Moms

### 4.2.1 Idrottstjänster<sup>15</sup>

Om en idrottsförening tillhandahåller idrottstjänster är försäljningen momsfri under förutsättning att 4 kap. 8 § ML är tillämplig (se avsnitt 3.2). Dotterbolagets tillhandahållande av idrottstjänster är skattepliktig och omfattas av skattesatsen 6 %. Med idrottstjänster avses tillträde till idrottsligt evenemang (t.ex. entréavgift till fotbollsmatch) och utövande av idrottslig verksamhet (t.ex. träningsavgifter).

För att det ska vara fråga om en idrottslig verksamhet ska det huvudsakliga syftet med en aktivitet vara att utöva sport eller idrott. En avgränsnings får därmed göras mot aktiviteter vars huvudsakliga syfte får anses vara förströelse, rekreation eller nöje. Verksamheter som ingår i något av Riksidrottsförbundets medlemsförbund presumeras vara idrottslig verksamhet förutsatt att verksamheten bedrivs på det sätt som medlemsförbundet i fråga har angett för den specifika idrottsgrenen.

Några exempel på vad som utgör idrott är fotbollsgolf, terrängridning som är integrerad i ridskoleverksamhet, simning i simhall och styrketräning. Exempel på aktiviteter som inte är idrott är turridning i naturen under trivsamma och avkopplande former, äventyrsbad, discobowling och simulatorer.

När en idrottstjänst tillhandahålls tillsammans med andra varor eller tjänster måste det avgöras om det är fråga om flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. Om tillhandahållandet ses som ett enda tillhandahållande uppstår frågan om detta tillhandahållande är en idrottstjänst eller någon annan tjänst.

Som exempel kan tas en badanläggning där ett enda inträde ger tillgång till både simbassäng, äventyrsbad och relax. Skatteverket anser att det i detta fall är fråga om ett (1) tillhandahållande även om det ingår tillträde till olika delar. Om det är en idrottstjänst eller någon annan tjänst (förströelse, rekreation eller nöje) bedöms utifrån vad som utgör den huvudsakliga delen.

<sup>15</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 3 kap. 11 a § ML, 4 kap. 8 § ML och 7 kap. 1 § tredje stycket pkt. 10 ML. Rättslig vägledning -[www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/339643.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/339643.html).



## 4.2.2 Uttag och omvärdering av beskattningsunderlaget<sup>16</sup>

En felaktig prissättning ska också korrigeras vad gäller moms, jmf. avsnitt 4.1.1. Beskattningen i en sådan situation skiljer sig åt beroende på om en vara eller tjänst har tillhandahållits utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet.

Om en vara eller tjänst har tillhandahållits utan ersättning ska normalt en *uttagsbeskattning ske*<sup>17</sup>. Beskattningsunderlaget, dvs. det underlag som moms (utgående moms) ska beräknas på, är ifråga om en vara det historiska inköpspriset, såvida inte marknadsvärdet vid uttaget är lägre, vilket då är beskattningsunderlaget. Saknas inköpspris ska självkostnadspriset för varan vid tidpunkten för uttaget användas för att bestämma beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget är ifråga om en tjänst i form av *utfört arbete* kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget. Moms (ingående moms) ska inte i något av ovanstående fall ingå i beskattningsunderlaget.

Om en vara eller tjänst har tillhandahållits mot en ersättning som understiger marknadsvärdet ska beskattningsunderlaget omvärderas till marknadsvärdet. Följande ska gälla för att en *omvärdering av beskattningsunderlaget* ska kunna ske när köparen inte fullt ut kan återfå den ingående momsen på förvärvet.

- Ersättningen är lägre än marknadsvärdet.
- Köparen har inte full avdragsrätt eller återbetalningsrätt för förvärvet.
- Säljaren och köparen är förbundna med varandra.
- Säljaren kan inte göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

Om marknadsvärdet bestämts enligt kostnads-plus metoden (se ovan) ska vinstpåslaget inte ingå i marknadsvärdet vid omvärdering av beskattningsunderlaget.

## 4.2.3 Frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet<sup>18</sup>

Uthyrning av fastighet är enligt huvudregeln inte en skattepliktig (momspliktig) tjänst, dvs. moms (utgående moms) ska inte betalas vid omsättning av en sådan tjänst. Den

<sup>16</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 2 kap. 1-5 §§ ML och 7 kap. 3 och 3a §§ ML. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/322328.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/322328.html), [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/339655.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/339655.html) och [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/339640.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/339640.html).

<sup>17</sup> Uttagsbeskattning förutsätter dock att varan eller tjänsten tillhandahållits (utan ersättning) i en ekonomisk verksamhet. Om så inte är fallet blir det istället frågan om att neka avdragsrätt för ingående moms.

<sup>18</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 3 kap. 2-3 §§ ML och 9 kap. ML. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/321534.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/321534.html).



som hyr ut en fastighet har heller inte avdragsrätt för ingående moms vid inköp som avser uthyrningen.

Det finns dock möjlighet för den som hyr ut en fastighet att under vissa förutsättningar bli frivilligt skattskyldig för uthyrningen, vilket också innebär avdragsrätt för ingående moms vid inköp som avser uthyrningen.

Frivillig skattskyldighet kan omfatta uthyrning av en byggnad eller en annan anläggning som omfattas av momslagens fastighetsbegrepp. I fastighetsbegreppet ingår inte obearbetad mark, men väl mark som bearbetats för användning direkt i hyresgästens verksamhet, t.ex. en golfbana eller en fotbollsplan.

Förutsättningen för frivillig skattskyldighet bedöms för varje fastighetsdel för sig. För att en yta i en byggnad ska kunna omfattas av frivillig skattskyldighet ska den normalt ha en sådan självständig karaktär att den i vart fall är att se som en lokal. Som lokal bör betraktas en byggnadstekniskt avskild enhet i en byggnad.

Nedan benämns fastighetsdel ”lokal”.

Villkoren för frivillig skattskyldighet är följande.

- Hyresvärden ska ha för avsikt att *stadigvarande hyra ut lokalen*.
- Om hyrestidens längd enligt hyresavtalet är bestämd till minst ett år eller om det avtalats att uthyrningen sker tillsvidare är det i normalfallet frågan om en stadigvarande uthyrning. Om den avtalade hyrestiden är kortare än ett år måste hyresvärden, med stöd av andra objektiva omständigheter, visa att avsikten är att lokalen ska hyras ut stadigvarande. I vissa fall kan dock frivillig skattskyldighet vara möjlig när det gäller tillfällig uthyrning som exempelvis till en sommarrestaurang eller liknande säsonguthyrning<sup>19</sup>.
- Hyresvärdens avsikt att lokalen stadigvarande ska hyras ut ska också innebära en avsikt att *frånhända sig dispositionsrätten* till lokalen och helt använda den för uthyrningsverksamhet. Det innebär bl.a. att hyresvärden inte själv kan ha för avsikt att använda sin lokal, varken under tid då den är uthyrd eller då den står outhyrd mellan hyresgäster.

---

<sup>19</sup> En särskild bedömning av omständigheterna måste göras i varje enskilt fall för att se om förutsättningar för frivillig skattskyldighet finns. Det avgörande för om frivillig skattskyldighet är möjlig för en säsonguthyrning är att lokalen inte hyrs ut under resten av året för användning i verksamhet som inte är skattepliktig. Lokalerna får inte heller användas av hyresvärden själv eller i dennas egen verksamhet. Om en lokal som har hyrts ut med frivillig skattskyldighet när säsongen är över står oanvänd under resten av året, upphör inte av denna anledning den frivilliga skattskyldigheten. Frivillig skattskyldighet upphör först då lokalen inte längre är avsedd att hyras ut eller då lokalen börjar hyras ut för användning i en verksamhet som inte är skattepliktig.



- Hyresgästen ska *använda den hyrda lokalen stadigvarande i skattepliktig (momspliktig) verksamhet.*
  - Hyresgästen ska hyra en klart bestämd lokalyta som hyresgästen kan använda med uteslutande av andra hyresgäster.
  - För att det ska vara frågan om stadigvarande användning får det *inte finnas några avbrott* i hyresgästens möjlighet att exklusivt disponera den hyrda lokalytan. Exempel på ett sådant avbrott är att hyresvärden själv använder lokalen helt eller till viss del, utan att hyra tillbaka lokalen.
  - Verksamheten som hyresgästen bedriver i lokalen måste i vart fall till viss del vara momspliktig. Den momspliktiga verksamheten måste bedrivas stadigvarande (*konstant*) under hyrestiden.

Skattesatsen (momssatsen) för uthyrning av fastighet är 25 %.

#### 4.2.4 Korttidsuthyrning av lokal eller anläggning för idrottsutövning (idrottslokal)<sup>20</sup>

Undantaget att uthyrning av fastighet som huvudregel inte är en skattepliktig (momspliktig) tjänst omfattar inte korttidsuthyrning av idrottslokal. Sådan uthyrning behandlas i stället som en idrottstjänst. Moms (utgående moms) ska med andra ord betalas vid omsättning av en sådan tjänst<sup>21</sup>. Den som hyr ut en idrottslokal för kort tid har avdragsrätt för ingående moms vid inköp som avser uthyrningen.

Villkoren för att en uthyrning ska vara en idrottstjänst är följande.

- Det ska vara uthyrning av en lokal eller anläggning för idrottsutövning.
- Lokalen eller anläggningen ska användas för idrottsutövning.
- Det ska vara en korttidsuthyrning i form av en idrottstjänst, d.v.s. någonting annat än skattefri uthyrning av fastighet.

Uthyrning av fastighet kännetecknas av hyresgästens exklusiva rätt att använda en fastighet som om denne vore ägare av den. Det ska dessutom vara en förhållandevis passiv uthyrning.

<sup>20</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 3 kap. 3 § 10 pkt. ML, 3 kap. 11a§ ML och 7 kap. 1 § tredje stycket pkt. 10 ML. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/322529.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/322529.html).

<sup>21</sup> För idrottsföreningar dock endast om inte 4 kap. 8 § ML är tillämplig (se avsnitt 3.2).



En idrottstjänst innebär däremot ett mer aktivt utnyttjande av egendomen, såsom att den som tillhandahåller tjänsten ständigt övervakar, administrerar och underhåller anläggningen.

Vid bedömning av om det är frågan om en korttidsuthyrning i form av en idrottstjänst eller uthyrning av fastighet är följande omständigheter av betydelse.

- *Den avtalade hyrestidens längd*; En uthyrning kan antingen avtalas som en obruten uthyrning (dygnet runt under en viss tidsperiod) eller som en återkommande uthyrning (t.ex. varje måndag klockan 10-11 under en viss tidsperiod). Ett avtal om en obruten uthyrning där uthyrningstiden inte är enbart tillfällig är i normalfallet inte en korttidsuthyrning. Ett avtal om återkommande uthyrning är i normalfallet en korttidsuthyrning. Som exempel kan nämnas uthyrning av en fotbollsplan två timmar i veckan under ett år. Ett annat exempel är försäljning av ett gymkort där kunden kan välja träningstillfällen under en viss tidsperiod.

Även om det har avtalats om en återkommande uthyrning kan dock hyresgästen ha en särställning i förhållande till andra hyresgäster som innebär att hyresförhållandet är uthyrning av fastighet. En sådan särställning kan t.ex. vara att avtalsvillkor eller prissättning väsentligt skiljer sig ifrån vad som gäller för andra hyresgäster, t.ex. att hyresgästen får tillgång till alla utrymmen i en lokal medan övriga bara disponerar en begränsad yta eller att hyresgästen har förtur att boka lokalen.

När det gäller vad två parter i en intressegemenskap (t.ex. i en koncern) har avtalat ifråga om hyrestidens längd och andra avtalsvillkor är det självfallet av betydelse att vad som avtalats också återspeglar faktiska förhållanden.

- *Hyresvärdens närvaro i lokalen*; Om hyresvärdens närvaro i lokalen eller anläggningen (för att administrera uthyrningen och övervaka aktiviteterna i lokalen eller anläggningen) är det en indikation på att det är en idrottstjänst.
- *Beräkningen av ersättningen*; Om ersättningen har ett strikt samband med hur länge hyresgästen använder egendomen, t.ex. genom en fast månadshyra, är det en indikation på att det är uthyrning av fastighet. Om ersättningen däremot bestäms på annat sätt än genom att viss tid förflyter, t.ex. att man betalar per gång oavsett tiden man använder lokalen eller anläggningen är det en indikation på att det är en idrottstjänst.
- *Hyresgästens möjlighet att fritt förfoga över lokalen*; Om hyresgästen har en egen nyckel till anläggningen samt att denne fritt kan förfoga över alla



utrymmen i lokalen och har möjlighet att själv bestämma över vilka och hur många som får bjudas in i lokalen (inom ramen för gällande brandsäkerhetsföreskrifter) är detta en indikation på att det är uthyrning av fastighet.

En sammantagen bedömning av ovan angivna omständigheter måste göras för varje idrottslokal och *för varje enskild hyresgäst*.

Ett hyresavtal mellan hyresvärden och hyresgästen kan, förutom lokalen, även omfatta tillgång till inventarier. Om uthyrningen betraktas som en idrottstjänst innebär det i normalfallet att alla delar ingår i idrottstjänsten, t.ex. vid försäljning av ett gymkort där idrottsutövaren får tillgång till en helhet bestående av lokalerna, alla inventarier och övriga tjänster. Även i de fall uthyrningen betraktas som uthyrning av fastighet bör inventarierna i normalfallet ses som en integrerad del av uthyrningen.

Skattesatsen (momssatsen) för korttidsuthyrning av idrottslokal är 6 %.

#### 4.2.5 Avdragsrätt för ingående moms<sup>22</sup>

Den som är skattskyldig har rätt att göra avdrag för ingående skatt på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet. Den som både har skattepliktig omsättning och omsättning som är undantagen från skatteplikt i en ekonomisk verksamhet bedriver s.k. blandad verksamhet. Den som har blandad verksamhet har endast avdragsrätt för ingående moms på inköp som är kopplade till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Vid blandad verksamhet ska den ingående momsen hanteras enligt följande.

- Fullt avdrag medges för ingående skatt på inköp som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet.
- Ingen avdragsrätt finns för ingående skatt på inköp som helt avser den del av verksamheten som inte medför skattskyldighet.
- Avdragsrätten för ingående skatt på inköp som ska användas eller förbrukas i båda verksamhetsgrenarna ska bestämmas genom uppdelning<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 8 kap. 3 § och 13 ML. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/321546.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/321546.html).

<sup>23</sup> I vissa fall får ingående moms på ett gemensamt inköp dras av i sin helhet. Det gäller dels när inköpet till mer än 95 procent ska användas i den del av verksamheten som medför skattskyldighet.





Om den faktiska användningen inte är känd vid förvärvstillfället får en fördelning ske efter skälig grund. En sådan fördelning ska så långt möjligt motsvara resursförbrukningen i de olika verksamhetsgrenarna.

Skatteverket anser att det är omsättningen som i normalfallet ska användas som fördelningsnyckel för att bedöma användningen av en inköpt vara eller tjänst. Enligt Skatteverkets mening bör en fördelning av ingående skatt som avser fastighetskostnader emellertid göras med yta som utgångspunkt för fördelningen, i de fall skattepliktig respektive skattefri verksamhet bedrivs på separata ytor.

#### 4.2.6 Jämkning av ingående moms vid ändrad användning<sup>24</sup>

Om ingående moms dragits av vid inköp av en investeringsvara ska detta avdrag begränsas (jämkas) om investeringsvaran innan en viss tid förflutit (korrigeringstiden) används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms (ändrad användning).

Investeringsvaror är bl.a.

- Maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar, förutsatt att den ingående momsen på anskaffningskostnaden för den enskilda tillgången uppgår till minst 50 000 kr.
- Fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, förutsatt att den ingående momsen på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr. Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den ingående momsen på de olika åtgärderna läggas samman vid bedömningen av om det är en investeringsvara eller inte.

Korrigeringstiden är för fastigheter 10 år och för andra investeringsvaror 5 år. För fastigheter är korrigeringstidens "år 1" det beskattningsår fastigheten efter ny-, till- eller ombyggnad har kunnat tas i bruk. Vid bygg- eller anläggningsentreprenader är motsvarande tidpunkt det beskattningsår då slutbesiktning eller någon annan jämförlig åtgärd har gjorts. För andra investeringsvaror är korrigeringstidens "år 1" det beskattningsår inköpet har skett.

En ändrad användning kan uppkomma på olika sätt. I en fastighetsförvaltande verksamhet kan en uthyrning med frivillig skattskyldighet upphöra om lokalen hyrs ut

<sup>24</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 8a kap. ML. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/321549.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/321549.html)



till en ny hyresgäst vilken inte bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till moms. En lagändring kan innebära att en investeringsvara inte längre används i en verksamhet som medför skattskyldighet till moms. Här ska nämnas att Skatteverket anser att det är frågan om en ändrad användning om verksamheten – med anledning av Skatteverkets ställningstagande Uthyrning av lokal och anläggning för idrottsutövning, mervärdesskatt (dnr. 131 11634-16/111) - inte längre är korttidsuthyrning av idrottslokal utan uthyrning av fastighet. Det är investeringsvarans användning vid beskattningsårets utgång som ligger till grund för bedömningen om det skett en ändrad användning eller inte.

#### Exempel

En maskin anskaffas och den ingående momsen på kostnaden för inköpet uppgår till 100 000 kr, för vilket avdrag medges. Det är alltså frågan om en investeringsvara med en korrigeringsperiod om 5 år.

Under år 3 ändras maskinens användning för att därefter användas i en verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms. Den ingående momsen ska därför jämkas. Då investeringsvaran under två år har använts i en verksamhet som medför skattskyldighet till moms och därefter används i en verksamhet som inte gör det är det totala jämningsbeloppet 60 000 kr (100 000 kr/5 x 3). Jämkningsbeloppet ska alltså ske av den ingående moms som belöper på återstoden av korrigeringsperioden, i denna tid ingår också det år under vilket den ändrade användningen skett. Jämkningsbeloppet ska betalas tillbaka med lika delar per år under återstoden av korrigeringsperioden, dvs. med 20 000 kr/år (60 000/3). Jämkningsbeloppet deklarerar den första redovisningsperioden i år 4-6.

### 4.2.7 Omvänd skattskyldighet vid inköp av tjänster från utlandet<sup>25</sup>

Det är köparen som är skattskyldig till moms (utgående moms) när en utländsk beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst som - enligt huvudregeln för omsättningsland – är omsatt i Sverige (inom landet), förutsatt att också köparen är en beskattningsbar person.

En tjänst som tillhandahålls av en beskattningsbar person är omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige

<sup>25</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 1 kap. 2 § första stycket pkt. 2 ML och 5 kap. 4-5 §§ ML. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/329366.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/329366.html)



eller har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Vissa tjänster är dock undantagna denna huvudregel och ska bedömas enligt särskild regel<sup>26</sup>.

Ovanstående regler gäller också för en inskränkt skattskyldig ideell förening som skulle ha varit en beskattningsbar person om inte 4 kap. 8 § ML hade varit tillämplig (se avsnitt 3.2).

Avdragsrätten för den ingående moms (vilken beloppsmässigt uppgår till den utgående moms som ska betalas med anledning av reglerna om omvänd skattskyldighet) ska prövas på vanligt sätt, vilket innebär att en idrottsförening som köpt in tjänsten i en verksamhet som är momsfri enligt 4 kap. 8 § ML inte har rätt till avdrag.

#### 4.2.8 Omvänd skattskyldighet vid inköp av varor från annat EU-land<sup>27</sup>

Vid inköp av varor från andra EU-länder är köparen i vissa fall skyldig att redovisa och betala moms på inköpet (utgående moms). Detta gäller bl.a. om säljaren är en beskattningsbar person som har avdrags- eller återbetalningsrätt och varorna transporteras till Sverige från ett annat EU-land.

Om köparen är en juridisk person som inte är en beskattningsbar person, eller en beskattningsbar person som inte har avdragsrätt- eller återbetalningsrätt för ingående moms, finns det en beloppsgräns för att inköpet ska beskattas här i Sverige, den s.k. *förvärvströskeln*. Det är i dessa fall först när inköpen under det löpande eller föregående kalenderåret sammanlagt överstiger 90 000 kr exkl. moms som köparen ska betala moms här i Sverige på varuinköpen.

##### Exempel

En idrottsförening som endast bedriver momsfri verksamhet<sup>28</sup> köper i början av året in hockeyklubbor från Finland för 20 000 kr. Senare samma år köper föreningen in en ismaskin från Tyskland för 80 000 kr. Varorna transporteras från respektive land till föreningen i Sverige.

<sup>26</sup> Dessa tjänster är t.ex. fastighetstjänster, persontransporttjänster, tillträde till kulturella m.m. evenemang, restaurang- och cateringtjänster samt korttidsuthyrning av transportmedel.

<sup>27</sup> Avsnittet utgår från följande lagrum – 1 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § första stycket 5 ML, 2 a kap. 2-3 §§ ML. Rättslig vägledning - [www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/329327.html](http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/329327.html). Det sker ingen återkoppling till detta avsnitt senare i dokumentet.

<sup>28</sup> Dvs. inte är en beskattningsbar person.



Eftersom tröskelvärdet överskrids i och med det andra inköpet ska föreningen redovisa och betala moms här i Sverige på inköpet av ismaskinen. Föreningen ska även förvärvsbeskatta påföljande inköp under året och inköp som görs under året efter.<sup>29</sup>

Avdragsrätten för den ingående momsen (vilken beloppsmässigt uppgår till den utgående moms som ska betalas med anledning av reglerna om omvänd skattskyldighet) ska prövas på vanligt sätt, vilket innebär att en idrottsförening som köpt in varan i en verksamhet som inte medför skattskyldighet till moms inte har rätt till avdrag. Idrottsföreningen i exemplet har således inte avdragsrätt för den ingående momsen.

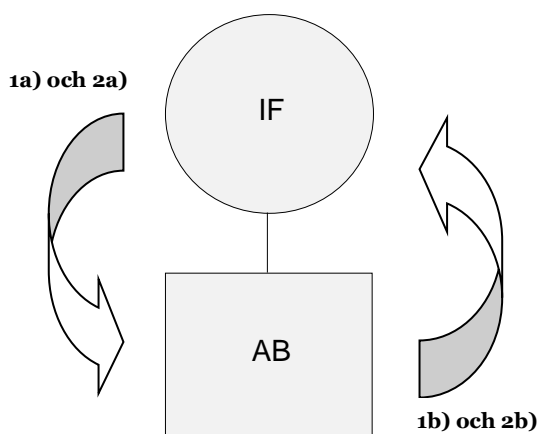
---

<sup>29</sup> Förvärvströskeln kan givetvis också uppnås genom ett enda inköp.

## 5. Situation 1

I denna situation är den enda relationen mellan idrottsföreningen och dotterbolaget ägarrelationen. Något tillhandahållande av varor och tjänster mellan dem förekommer alltså inte. Situationen - att idrottsföreningens och dotterbolagets operativa verksamhet är helt skilda från varandra - är sannolikt mycket ovanlig, men skulle t.ex. kunna gälla ifråga om en förening som bildat ett bolag av rena finansieringsskäl som då bedriver sin verksamhet helt frikopplat till föreningens verksamhet.

De transaktioner som i denna situation är aktuella att bedöma beskattningskonsekvensen av är begränsade till 1) *förmögenhetsöverföringar* och 2) *lånetransaktioner*<sup>30</sup>. Med en förmögenhetsöverföring avses i detta sammanhang en överföring av likvida medel som inte till någon del avser betalning för erhållna varor eller tjänster.



### *Förmögenhetsöverföringar (1a och 1b)*

Eftersom idrottsföreningen och dotterbolaget inte omfattas av reglerna om koncernbidrag (se avsnitt 3.1) ska den skattemässiga konsekvensen av en förmögenhetsöverföring endast bedömas utifrån överföringens civilrättsliga innebörd.

En *nedåtgående förmögenhetsöverföring* (1a) är ett *tillskott* (aktieägartillskott). Syftet med ett aktieägartillskott är i regel att förbättra ett aktiebolags finansiella ställning. Det finns två olika former av aktieägartillskott; ovillkorat aktieägartillskott och villkorat aktieägartillskott. Ett ovillkorat aktieägartillskott lämnas utan krav på återbetalning

<sup>30</sup> Man skulle i och för sig kunna hävda att en lånetransaktion är en del av en operativ verksamhet. Lånetransaktioner behandlas dock ändå i detta avsnitt.



och kan närmast liknas vid en kapitalinsats från aktieägaren. Ett villkorat aktieägartillskott innebär vanligen att aktieägartillskottet ska återbetalas om och när bolagets fria egna kapital medger det, och efter beslut av bolagsstämman. Ett villkorat aktieägartillskott kan närmast liknas med ett lån utan säkerhet.

Ett aktieägartillskott (ovillkorat eller villkorat) är inte skattepliktigt för dotterbolaget<sup>31</sup> och inte avdragsgillt för idrottsföreningen<sup>32</sup>. Eventuell ränta på ett villkorat aktieägartillskott är inte avdragsgillt för dotterbolaget, såvida det inte finns ett bolagsstämmebeslut om återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet, dvs. att en förpliktelse som kan jämföras med en skuld har uppstått (se dock nedan om lånetransaktioner).

Det är viktigt att notera att ett regelrätt aktieägartillskott inte är att anse som en ersättning för tillhandahållna varor och tjänster. I det fall dotterbolaget tillhandahållit varor eller tjänster till idrottsföreningen men inte fått en marknadsmässig ersättning ska reglerna om uttagsbeskattning m.m. (se avsnitt 4.1.1 och 4.2.2) tillämpas oberoende av om idrottsföreningen har lämnat ett aktieägartillskott till dotterbolaget eller inte.

*En uppåtgående förmögenhetsöverföring (1b) är en utdelning.*

Idrottsföreningen är inte skattskyldig för utdelningen, såvida inte aktierna i dotterbolaget innehåller som ett led i en verksamhet som idrottsföreningen är skattskyldig för (se avsnitt 3.1). Dotterbolaget har inte avdragsrätt för lämnad utdelning.

Det är viktigt att notera att en regelrätt utdelning inte är att anse som en ersättning för tillhandahållna varor och tjänster. I det fall idrottsföreningen tillhandahållit varor eller tjänster till dotterbolaget men inte fått en marknadsmässig ersättning ska reglerna om uttagsbeskattning m.m. (se avsnitt 4.1.1 och 4.2.2) tillämpas oberoende av om dotterbolaget har lämnat en utdelning till idrottsföreningen eller inte.

---

<sup>31</sup> Det finns dock exempel i rättspraxis där medel lämnats under beteckningen aktieägartillskott men där domstolen ansett att det varit frågan om driftsbidrag (skattepliktigt). Det har i målen gällt kommuner som lämnat medel till kommunala dotterbolag. Generellt kan sägas att Högsta förvaltningsdomstolen i målen inte ansett att kommunen lämnat medlen i egenskap av aktieägare utan som ansvarig för den kommunala service som bolagen tillhandahöll (RÅ 2001 ref. 28 och RÅ 2005 ref. 26). Se även Skatteverkets ställningstagande Tillskott eller driftbidrag från kommuner och landsting till av dem ägda bolag, 131 163772-17/111.

<sup>32</sup> Att avdrag erhålls för ett ovillkorat aktieägartillskott vid avyttring av aktierna, liksom att avdrag medges vid en separat avyttring av ett villkorat aktieägartillskott, saknar betydelse för en idrottsförening eftersom denna inte är skattskyldig för kapitalvinster/kapitalförluster (se avsnitt 3.1).



### Lånetransaktioner (2a och 2b)

Vid en *nedåtgående lånetransaktion* (idrottsföreningen lånar ut medel till dotterbolaget, 2 a) aktualiseras reglerna om dotterbolagets avdragsrätt (se avsnitt 4.1.2).

#### Exempel

Idrottsföreningen har sålt en fastighet och erhållit en försäljningslikvid om 10 miljoner kr. Föreningen lånar ut 8 miljoner kr till dotterbolaget. Lånet löper med en marknadsmässig ränta om 5 %. Idrottsföreningen är inte skattskyldig för ränteintäkten.

Enligt nuvarande regler gäller att eftersom idrottsföreningen inte är skattskyldig för ränteintäkten om 400 000 kr/år måste skuldförhållandet som ligger till grund för ränteutgiften med motsvarande belopp huvudsakligen vara affärsmässigt motiverat, dvs. dotterbolaget måste ha ett reellt behov av medlen och detta behov ska inte ha varit möjligt att tillgodose genom ett tillskott (se avsnitt 4.1.2). Att ett behov av medel i en situation som denna inte kan tillgodoses genom ett tillskott är mycket osannolikt, varför dotterbolaget inte torde ha rätt till avdrag för ränteutgiften.

Vid en *uppåtgående lånetransaktion* (dotterbolaget lånar ut medel till idrottsföreningen, 2b) gäller följande.

Dotterbolaget är skattskyldig för ränteintäkten. Idrottsföreningen har inte rätt till avdrag för ränteutgiften, såvida inte skulden tillhör en verksamhet som föreningen är skattskyldig för (se avsnitt 3.1).

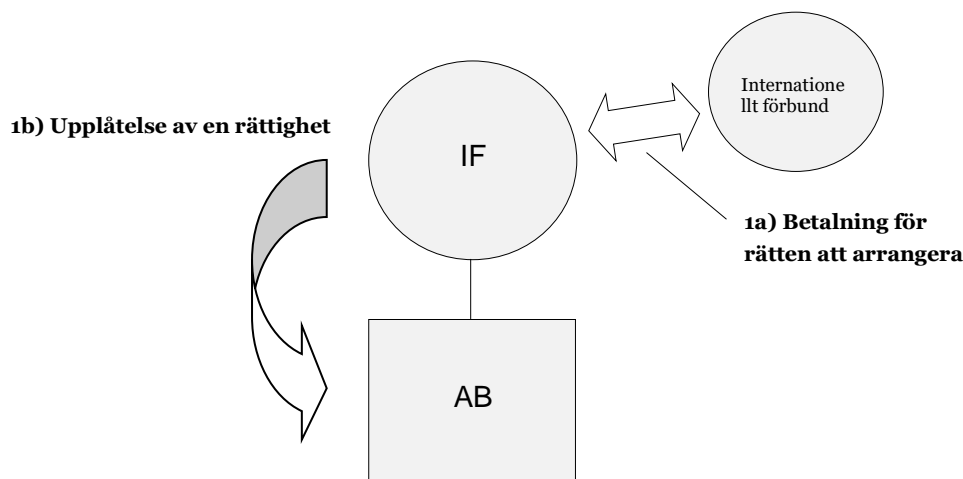
## 6. Situation 2

I denna situation förfogar idrottsföreningen över en rättighet som föreningen *upplåter* till dotterbolaget.

Det kan vara frågan om en rättighet som idrottsföreningen *äger*, t.ex. ett inregistrerat namn/varumärke; ”MODO HOCKEY”, ”STORVRETA INNEBANDY UPPSALA”, etc. Det kan också vara frågan om en rättighet som upplåtits av någon annan och som idrottsföreningen under *viss tid innehar*, t.ex. rätten att delta i ett svenskt idrottsförbunds tävlingsverksamhet på viss nivå eller rätten att arrangera ett svenskt/internationellt idrottsförbunds mästerskap såsom IIHF Ice hockey world championship.

Exempel på dotterbolag – ”IdrottsAB”, andra dotterbolag som bedriver idrottslig verksamhet och marknadsbolag.

Nedan redogörs först för den beskattningskonsekvens som kan bli aktuell om idrottsföreningen betalar ett internationellt idrottsförbund för rätten att få arrangera ett mästerskap. Därefter beskrivs vad som gäller om idrottsföreningen upplåter en rättighet till dotterbolaget.



*Betalning till ett internationellt idrottsförbund för rätten att arrangera ett mästerskap (1a)*<sup>33</sup>

Det internationella förbundet tillhandahåller en tjänst som är omsatt i Sverige (inom landet). Om det internationella förbundet är en utländsk beskattningsbar person

<sup>33</sup> Vad som beskrivs i avsnittet gäller helt oberoende av om idrottsföreningen äger ett dotterbolag eller inte.





(bedriver ekonomisk verksamhet) ska idrottsföreningen betala moms (utgående moms) på det belopp som föreningen betalar för rättigheten. Om idrottsföreningen betalat 5 miljoner kr blir momsen 1,25 miljoner kr (5 miljoner kr x 25 %, det är med andra ord inte frågan om en idrottstjänst, dvs. med lägre skattesats). Idrottsföreningen har inte rätt till avdrag för den ingående momsen (1,25 miljoner kr) om inköpet görs i en verksamhet som idrottsföreningen inte är skattskyldig till moms för (se avsnitt 3.2 och 4.2.7).

### *Idrottsföreningen upplåter en rättighet till dotterbolaget (1b)*

Som framgår av avsnitt 3.1 och 3.2 är idrottsföreningen inte skattskyldig till inkomstskatt eller moms vid upplåtelse av rättigheter som uppkommit genom främjandet av allmännyttiga ändamål<sup>34</sup>.

Skatteverket anser dock inte att undantaget är tillämpligt när idrottsföreningen överför en verksamhet till dotterbolaget och i samband med det t.ex. upplåter rätten för dotterbolaget att nyttja föreningens varumärke, dvs. idrottsföreningen är skattskyldig till inkomstskatt och moms för en sådan upplåtelse. Att rättsläget är så får enligt Skatteverket anses framgå av förarbetena till lagregeln<sup>35</sup>, på så sätt att lagstiftaren ger uttryck för att tidigare rättspraxis inom området alltså är aktuell, t.ex. RÅ 2000 ref. 53. I målet överförde idrottsföreningen en verksamhet till ett aktiebolag och upplät i samband med det rätten att nyttja föreningens varumärke. Idrottsföreningen beskattades för upplåtelsen av varumärket.

## **Idrottens interna regler**

### Idrottens regelverk kopplat till IdrottsAB

I 11 kap. 3 § RF:s stadgar ger de allmänna förutsättningarna för IdrottsAB och det definieras i 11 kap. 3 a § 1 st:

Under förutsättning att SF:s stadgar medger det får förening upplåta rättigheten att delta i SF:s tävlingsverksamhet till ett IdrottsAB. Med förenings IdrottsAB avses ett aktiebolag som till huvudsaklig del har till ändamål att bedriva idrottslig verksamhet och därtill naturligt anknytande verksamhet och i vilket upplåtande förening har röstmajoritet på bolagsstämma.

Enligt Riksidrottsstyrelsens kommentar så avses med IdrottsAB aktiebolag enligt aktiebolagslagen, med den särskilt avsedda inriktningen. Med ”huvudsaklig del bedriva

<sup>34</sup> Skattskyldighet för ett sådant tillhandahållande skulle i och för sig kunna uppstå om verksamheten ingår en självständig näringsverksamhet (förvärvskälla) som huvudsakligen är skattepliktig. I normalfallet utgör dock upplåtelse av rättighet en egen förvärvskälla.

<sup>35</sup> Prop. 2016/17:192.



idrottslig verksamhet och därtill naturligt anknyttande verksamhet” avses att av IdrottsAB:s totala verksamhet cirka 75 % av IdrottsAB:s totala verksamhet ska utgöras av idrottslig verksamhet och sådan verksamhet som naturligt får anses höra till idrottsverksamheten, såsom t.ex. drift av idrottsanläggningar och därtill hörande serviceverksamhet, reklamverksamhet och sponsringsverksamhet.

Upplåtande förening ska även fortsättningsvis bedriva faktisk verksamhet som under inga omständigheter får utvecklas dithän att det framstår som att föreningen enbart finns till för att upprätthålla medlemskapet i SF. I annat fall skulle man kunna riskera att få en bulvanförening, som existerar för att upprätthålla upplåtelseavtalet gentemot aktiebolaget. Föreningen måste ha rimlig omfattning på sin kvarvarande idrottsliga verksamhet som i normalfallet bör utgöras av ungdomsverksamhet som motsvarar det man haft tidigare.

#### Ekonomiskt stöd från RF

Idrottsrörelsen får statsanslag och varje år fördelas dessa pengar bland landets föreningar och förbund. Merparten går ut i form av ett lokalt aktivitetsstöd (LOK-stöd) till gagn för barn-och ungdomsidrotten. Därutöver finns det ett antal olika stöd som antingen söks eller fördelas till idrottens organisationer (IF, SF och DF/SISU-d).

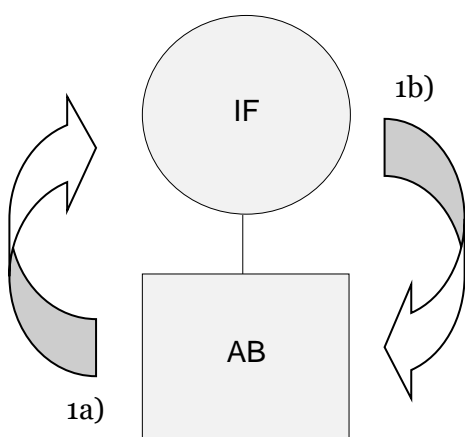
I RF:s LOK-stödsföreskriften anges i 2 § att stödberättigad förening är ideell förening som är medlem i ett specialidrottsförbund (SF), anslutet till RF, har rätt att erhålla LOK-stöd i enlighet med vad som anges nedan. Därutöver har föreningar som tillhör ett idrottsförbund som har ett av RS godkänt samarbetsavtal med SF samma rättighet.

Idrottsrörelsens egna regelverk kring stödformer är generellt kopplade till ideella föreningar och inte möjliga att söka för eventuella dotterbolag.

## 7. Situation 3

I denna situation tillhandahåller dotterbolaget varor/tjänster till idrottsföreningen och/eller idrottsföreningen tillhandahåller varor/tjänster till dotterbolaget (i båda fallen exklusive uthyrning av lokal (se avsnitt 8)).

Exempel på dotterbolag – De typer av dotterbolag som nämns i föregående avsnitt kan också omfattas av denna situation, därutöver t.ex. idrottsservicebolag, driftsbolag och evenemangsbolag.



*Dotterbolaget tillhandahåller varor/tjänster till idrottsföreningen (1a)*

Att dotterbolaget tillhandahåller en vara till, eller utför en tjänst åt, idrottsföreningen är många gånger uppenbart, t.ex. då ett dotterbolag som tillhandahåller administrativa tjänster åt idrottsklubbar också sköter idrottsföreningens löneadministration, bokföring och redovisning. Ett annat exempel är då dotterbolaget sköter driften av en idrottsanläggning som idrottsföreningen äger (utan att den hyrs ut till dotterbolaget).

Det finns dock många fall då det är mindre uppenbart att dotterbolaget faktiskt tillhandahåller en vara *till*, eller utför en tjänst *åt*, *idrottsföreningen*. För att identifiera dessa situationer är det först nödvändigt att komma fram till vad som är *idrottsföreningens uppgift*. Därefter blir frågan om *dotterbolaget gör något som följer av idrottsföreningens uppgift* – om så tillhandahåller dotterbolaget en vara till, eller utför en tjänst åt, idrottsföreningen.

Vad som är idrottsföreningens uppgift kan allmänt uttryckas på följande sätt.

A. Det som är föreningens ansvar i dess egenskap av a) *juridisk person*, b) *ägare till dotterbolaget* samt c) *enligt lag*.



- a) Sådant som rör föreningens grundvalar, t.ex. stadgar, årsmöte, medlemsregister och styrelsemöten.
- b) T.ex. ledning och administration vad avser koncernen som helhet.
- c) Vad som framgår av lagstiftning t.ex. inom områdena bokföring, redovisning, skatt och immateriell rätt (t.ex. i fråga om utgivningsbevis för medlemstidning).

B. Det som är föreningens ansvar *enligt avtal*.

Föreningen ansvarar mot sina medlemmar enligt muntligt eller skriftligt avtal om medlemskap. Föreningen ansvarar också för vad som muntligt eller skriftligt överenskommit med de som betalar t.ex. träningsavgifter, deltagaravgifter och ersättning för sponsring. Föreningen ansvarar också för vad som muntligt eller skriftligt överenskommit med t.ex. bidragsgivare och den som upplåtit en rättighet till föreningen (vilken föreningen inte vidare upplåtit till dotterbolaget).

C. Det som är föreningens uppgift *i övrigt*.

Att tillvarata medlemskollektivets/idrottsrörelsens intressen som t.ex. genom remissvar, deltagande i olika nationella eller internationella projekt eller sammanslutningar, opinionsbildning och lobbyverksamhet.

Utifrån ovanstående (A, B och C) -

Om idrottsföreningens klubbchef är anställd av dotterbolaget och inom ramen för den anställningen utför de uppgifter som ankommer på honom eller henne i egenskap av klubbchef i idrottsföreningen *utför dotterbolaget en tjänst åt idrottsföreningen*.

Om man mot betald medlemsavgift till idrottsföreningen får en medlemstidning och den produceras av dotterbolaget har *dotterbolaget tillhandahållit en vara till idrottsföreningen*<sup>36</sup>.

Om idrottsföreningen ingått avtal med agenter (förmedlare), vilket bl.a. innebär att förmedlarna ska få utbildning (och efter genomförd utbildning en förmedlarlicens) och dotterbolaget producerar utbildningen (tar fram material, arvoderar föreläsare, etc.) *utför dotterbolaget en tjänst åt idrottsföreningen*.

Idrottsföreningen innehar rätten att arrangera ett internationellt mästerskap. Idrottsföreningen upplåter inte denna rättighet men bildar ett bolag (dotterbolag) som genomför hela evenemanget. I en sådan situation *tillhandahåller dotterbolaget*

---

<sup>36</sup> Notera att omsättning av medlemstidningar och försäljning av annonser i sådana tidningar under vissa förutsättningar inte är momspliktig (3 kap. 13 § ML och 3 kap. 19 § pkt. 1 ML).



*idrottsföreningen en tjänst.* Tjänsten är – ifråga om moms – inte en idrottstjänst (se avsnitt 4.2.1).

Om dotterbolaget i en situation som ovan inte erhåller någon ersättning, eller om erhållen ersättning understiger marknadsvärdet, aktualiseras de i avsnitt 4.1.1 och 4.2.2 beskrivna reglerna om uttagsbeskattning m.m.

#### Exempel

Dotterbolaget sköter idrottsföreningens löneadministration, bokföring och redovisning inkl. kontakt med myndigheter och revisorerna i sådana frågor. Den administrativa tjänsten är således relativt standardiserad och marknadsvärdet kan bestämmas med hjälp av ”jämförbara priser”, dvs. vad dotterbolaget erhåller för motsvarande tjänst av oberoende köpare, eller vad som skulle erhållas av oberoende köpare. Förstnämnda är inte aktuellt, men motsvarande tjänst utförda av redovisningsbyråer har ett pris om ca. 250 000 kr/år inklusive moms. Dotterbolaget har erhållit en ersättning om 100 000 kr/år inklusive moms.

Den erhållna ersättningen understiger alltså marknadsvärdet med 150 000 kr vilket är utgångspunkten för uttagsbeskattning till inkomstskatt. Det finns dock också förutsättning för att omvärdera beskattningsunderlaget (moms, se förutsättningarna i avsnitt 4.2.2<sup>37</sup>), vilket innebär tillkommande moms (utgående moms) om 30 000 kr  $((250\ 000 \times 0,8 \times 0,25) - (100\ 000 \times 0,2))$ . Denna tillkommande moms redovisas av dotterbolaget.

Skatteeffekten av ovanstående är alltså följande.

- Ökad skattepliktig intäkt; 120 000 kr  $(250\ 000 - 100\ 000 - 30\ 000)$ .
- Ökad utgående moms; 30 000 kr.

#### *Idrottsföreningen tillhandahåller varor/tjänster till dotterbolaget (1b)*

Tillhandahållande av varor och tjänster för dotterbolagets verksamhet har inte naturlig anknytning till idrottsföreningens allmännyttiga ändamål. Att tillföra dotterbolagets kommersiella verksamhet resurser kan med andra ord inte anses vara ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamål eller ha annan naturlig anknytning till sådana ändamål. Inkomsten är inte heller en hävdvunnen finansiering av idrottsföreningens ideella arbete. Idrottsföreningen är därför skattskyldig till inkomstskatt för verksamheten och det är ifråga om moms en ekonomisk verksamhet, allt under förutsättning att verksamheten inte ingår i en självständig näringsverksamhet (förvärvskälla) varinom intäkterna till huvudsaklig del är skattefria.

<sup>37</sup> I exemplet utgås från att idrottsföreningen inte har full avdragsrätt för ingående moms avseende inköpet.



Reglerna om uttagsbeskattning m.m. (se avsnitt 4.1.1 och 4.2.2) gör ingen principiell skillnad på om det är dotterbolaget eller idrottsföreningen som tillhandahåller en vara eller tjänst utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet.

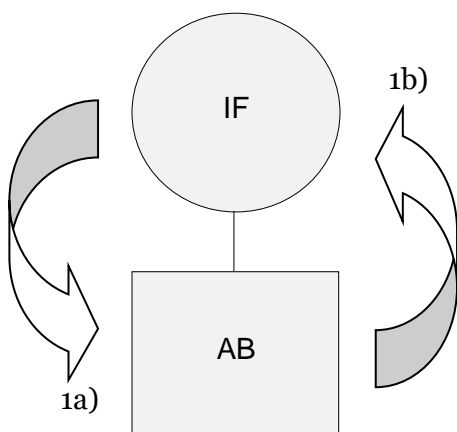
#### Exempel

Idrottsföreningen hyr ut en tränare till dotterbolaget mot en ersättning om 200 000 kr/år. I beloppet ingår moms med 11 000 kr (6 %). Relevanta och jämförbara transaktioner som kan ligga till grund för att fastställa ett marknadsvärde saknas. Marknadsvärdet ifråga om inkomstskatt får istället bestämmas till de utgifter (i förekommande fall exkl. ingående moms) som idrottsföreningen haft för tränaren med avseende på den tid denne har hyrts ut till dotterbolaget (exempelvis lön, sociala avgifter, försäkringar och utbildning) samt med tillägg för ett skäligt vinstpåslag. Beräkningar visar att marknadsvärdet med en sådan kost-plus metod uppgår till 270 000 kr/år, exklusive moms. Idrottsföreningens skattepliktiga intäkt ska därför ökas med 81 000 kr ( $270\,000 - (200\,000 - 11\,000)$ ). Dotterbolaget har rätt till avdrag med motsvarande belopp. Ifråga om moms uppkommer inga beskattningsekvenser (med anledning av att priset understiger marknadsvärdet); uttagsbeskattning är inte aktuellt eftersom idrottsföreningen fått ersättning och omvärdering av beskattningsunderlaget är inte heller aktuellt eftersom – får det förutsättas – dotterbolaget har full avdragsrätt för ingående moms på inköpet.

## 8. Situation 4

I denna situation hyr idrottsföreningen ut fastighet/lokal till aktiebolaget och/eller aktiebolaget hyr ut fastighet/lokal till idrottsföreningen.

Exempel på dotterbolag – Dotterbolag till idrottsföreningar inom golf, ridsport, fotboll och racketsporter, etc., dotterbolag inom friskvård samt arenabolag.



### 8.1 Inkomstskatt

*Idrottsföreningen hyr ut fastighet till dotterbolaget (1a)*

Som framgår av avsnitt 3.1 finns det två fall då en idrottsförening kan undantas beskattning för inkomst från *uthyrning*.

I det första fallet – vilket endast är tillämpligt om idrottsföreningen *äger* fastigheten - är det avgörande hur och i vilken omfattning idrottsföreningen själv använder fastigheten. Om föreningen till *övervägande del* använder fastigheten i *egen allmännyttig verksamhet*<sup>38</sup> är föreningen inte skattskyldig för hyresinkomsten.

Undantaget gäller inte för all fast egendom utan bara för byggnader, den tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden, samt för markanläggningar som hör till fastigheten (dvs. sådana fastighetsdelar som kan undantas skatte- och avgiftsplikt enligt

<sup>38</sup> Med allmännyttig verksamhet menas följande. Ideell verksamhet som främjar allmännyttiga ändamål och rörelse som har naturlig anknytning till allmännyttiga ändamål, men även uthyrning som sker hyresfritt eller uppenbart under marknadsmässig hyra till vissa hyresgäster, t.ex. till en annan idrottsförening. För att förenkla avsnittet om idrottsföreningens uthyrning av fastighet till dotterbolaget avses med idrottsföreningens egen användning att fastigheten används av idrottsföreningen för ideell verksamhet som främjar det idrottsliga ändamålet och/eller för rörelse som har naturlig anknytning till detta ändamål.



fastighetstaxeringslagen 3 kap. 4 §). Det innebär t.ex. att en golfbana (själva banan) inte kan omfattas av undantaget. Användningen bestäms normalt utifrån hur byggnadens yta är fördelad på egen användning respektive uthyrning. Skatteverket anser att denna prövning ska göras för varje byggnad för sig. Om föreningen helt eller delvis hyr tillbaka byggnaden räknas inte nyttjandet av återhyrd yta som egen användning.

Om byggnaden hyrs ut till dotterbolaget i sådan omfattning att idrottsföreningen inte själv använder byggnaden till övervägande del är hyresintäkten skattepliktig. Idrottsföreningen ska dessutom i förekommande fall uttagsbeskattas för den del som föreningen använder i den egna verksamheten. Föreningen har rätt till avdrag för alla kostnader som avser byggnaden. Vad som sägs i detta stycke gäller dock inte om den andra undantagssituationen (nedan) är tillämplig.

I det andra fallet är det hyresverksamhetens karaktär som är avgörande. Det fallet är också tillämpligt för en fastighet/del av en fastighet som inte kan undantas skatte- och avgiftsplikt enligt fastighetstaxeringslagen 3 kap. 4 § och också om idrottsföreningen inte äger fastigheten<sup>39</sup>.

När det gäller idrottsföreningens uthyrning till dotterbolaget har denna verksamhet inte naturlig anknytning till idrottsföreningens allmännyttiga ändamål. Det är heller inte frågan om en hävdvunnen finansiering av idrottsföreningens ideella arbete (se situation 3 och Skatteverkets ställningstagande ”En idrottsförenings skattskyldighet för upplåtelse av en idrottsanläggning till ett aktiebolag”, dnr. 131 641701-13/111). I och med detta och för att detta undantag ska bli tillämpligt måste hyresvärdet för den del som föreningen själv använder uppgå till åtminstone 75 % av hela den särskilda förvaltningsenhetens intäkter. Ifråga om en byggnad utgör denna normalt en (1) särskild förvaltningsenhet.

#### Exempel

Idrottsföreningen äger en fastighet med flera byggnader. I en av byggnaderna hyr dotterbolaget lokaler motsvarande 55 % av byggnadens yta. Resterande 45 % använder idrottsföreningen själv. Dotterbolaget betalar en hyra om 200 000 kr/år (exklusive moms). Hyresvärdet för den del som idrottsföreningen själv använder uppgår till 250 000 kr/år (exklusive moms). Hyresvärdet har beräknats med utgångspunkt i den hyra som dotterbolaget betalar, som är marknadsmässig. De lokaler som idrottsföreningen själv använder är dock i betydligt bättre skick än de som hyrs ut till dotterbolaget, vilket motiverar ett högre värde för de lokaler som föreningen själv använder. Kostnaderna avseende byggnaden uppgår till totalt 150 000 kr/år (exklusive moms).

---

<sup>39</sup> I det senare fallet är det dock fråga om en rörelseinkomst.





Eftersom idrottsföreningen inte använder byggnaden till övervägande del i den egna verksamheten ska idrottsföreningen beskattas. Överskottet uppgår till 300 000 kr (200 000 + 250 000 – 150 000). Idrottsföreningen är dock inte skattskyldig om 75 % eller mer av byggnadens totala intäkter belöper på den del som idrottsföreningen själv använder. Detta är dock inte fallet eftersom denna del endast uppgår till 56 % (250 000 / (200 000 + 250 000)).

*Dotterbolaget hyr ut fastighet till idrottsföreningen (1b)*

Dotterbolaget är skattskyldig för uthyrning till idrottsföreningen.

## 8.2 Moms

*Idrottsföreningen hyr ut fastighet till dotterbolaget (1a)*

När idrottsföreningen hyr ut en lokal/fastighet till dotterbolaget är uthyrningen som huvudregel momsfri<sup>40</sup>. Det innebär att ingen moms ska betalas på hyran och att idrottsföreningen inte har någon avdragsrätt för ingående moms på investeringar eller driftskostnader avseende fastigheten.

Idrottsföreningen kan emellertid välja att fastighetsuthyrningen till dotterbolaget ska vara momspliktig om förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är uppfyllda<sup>41</sup>. För detta krävs att föreningen hyr ut fastigheten till dotterbolaget för stadigvarande användning i bolagets momspliktiga verksamhet.

Kravet på att uthyrningen ska vara stadigvarande innebär bl.a. att idrottsföreningen helt måste ha avhänt sig dispositionsrätten över lokalerna. För att frivillig skattskyldighet ska vara möjlig får föreningen alltså inte själv nyttja lokalerna utan att först återhyra dem. Om föreningen behöver använda lokalerna/anläggningen för kurser eller tävlingar som de anordnar så måste de alltså hyra tillbaka dessa från dotterbolaget på motsvarande villkor som gäller, eller skulle ha gällt, om dotterbolaget hyr ut till någon annan. Det krävs vidare att dotterbolaget disponerar lokalerna med ensamrätt, d.v.s. idrottsföreningen kan inte hyra ut samma lokaler även till andra hyresgäster.

För att kravet på att fastigheten ska användas stadigvarande i en verksamhet som är momspliktig ska vara uppfyllt måste dotterbolaget bedriva en kontinuerlig momspliktig verksamhet i lokalerna som inte bryts av att det i sin helhet bedrivs skattefri

<sup>40</sup> Det gäller både vid vanlig fastighetsupplåtelse och vid korttidsupplåtelse av idrottslokal (idrottstjänst), se avsnitt 4.2.1 och 4.2.3.

<sup>41</sup> Se avsnitt 4.2.3 för en mer utförlig beskrivning av förutsättningarna för frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokal.



verksamhet. Dotterbolaget kan därför inte hyra ut lokalerna skattefritt (skattefri fastighetsupplåtelse) utan att samtidigt bedriva en momspliktig verksamhet i dessa lokaler.

Förutsättningarna för frivillig skattskyldighet måste vara uppfyllda för var och en av de lokaler som idrottsföreningen avser att hyra ut med moms. Om förutsättningarna endast är uppfyllda för vissa lokaler i fastigheten omfattar den frivilliga skattskyldigheten endast dessa lokaler. För de lokaler som omfattas av frivillig skattskyldighet ska moms betalas på hyran och föreningen har avdragsrätt för ingående moms på investeringar och driftskostnader som kan hänföras till den delen av verksamheten.

#### Exempel

Idrottsföreningen hyr ut sin idrottsanläggning till dotterbolaget. Hyresavtalet löper tillsvidare. Dotterbolaget upplåter idrottslokalen till idrottsutövare och tar in avgifter i form av årliga spelavgifter från föreningens medlemmar och engångsavgifter från övriga. Föreningen nyttjar anläggningen för sin juniorverksamhet och för tävlingar som de anordnar. Det finns inget avtal om att föreningen återhyr lokalerna.

Eftersom idrottsföreningen själv använder lokalerna, utan att återhyra dem från bolaget, så har de inte avhånt sig dispositionsrätten till lokalerna helt till dotterbolaget. Uthyrningen kan därmed inte anses ske för stadigvarande användning i dotterbolagets verksamhet. Förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är därmed inte uppfyllda, vilket innebär att idrottsföreningens uthyrning till dotterbolaget är momsfri och att avdragsrätt saknas.

#### Exempel

Idrottsföreningen hyr ut sin anläggning till dotterbolaget. Anläggningen består av idrottslokaler, behandlingsrum och kontor. Hyresavtalet löper tillsvidare. Bolaget vidareuthyr dels behandlingsrummen<sup>42</sup> till legitimerade sjukgymnaster som bedriver skattefri verksamhet, dels ett kontor till ett idrottsförbund som endast har allmännyttig verksamhet. Övriga lokaler använder bolaget i sin momspliktiga idrottsverksamhet (korttidsupplåtelse av idrottslokal).

Eftersom sjukgymnasterna och idrottsförbundet inte bedriver momspliktig verksamhet är dotterbolagets vidareuthyrning av behandlingsrum och kontor till dem momsfri. Då denna uthyrning är momsfri kan bolaget inte anses använda behandlingsrummen eller kontoret i sin momspliktiga verksamhet. Det innebär att idrottsföreningen inte kan hyra ut dessa lokaler till dotterbolaget med frivillig skattskyldighet. Däremot kan

---

<sup>42</sup> Behandlingsrummen upplåts utan någon särskild utrustning.



föreningen hyra ut övriga lokaler till dotterbolaget med frivillig skattskyldighet, eftersom denna uthyrning sker för stadigvarande användning i dotterbolagets momspliktiga verksamhet. Moms ska då betalas på den del av hyran som avser idrottslokalerna som omfattas av frivillig skattskyldighet. Eftersom föreningen bedriver blandad verksamhet är deras avdragsrätt begränsad till den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

#### *Dotterbolaget hyr ut fastighet till idrottsföreningen (1b)*

När dotterbolaget hyr ut en lokal/fastighet till idrottsföreningen blir det sällan fråga om frivillig skattskyldighet. Detta eftersom idrottsföreningens verksamhet vanligtvis inte är momspliktig<sup>43</sup>.

För att bedöma om dotterbolagets upplåtelse till idrottsföreningen är momspliktig eller inte måste istället en gränsdragning göras mellan om upplåtelsen utgör en skattefri fastighetsuthyrning eller en skattepliktig korttidsuthyrning av idrottslokal d.v.s. en idrottstjänst.

Av avsnitt 4.2.4 framgår det att vissa villkor ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en idrottstjänst.

Först och främst ska det vara fråga om en lokal eller anläggning för idrottsutövning och lokalen eller anläggningen ska även användas för idrottsutövning. Detta innebär att dotterbolagets uthyrning av kontor, personalutrymmen eller klubbtrum till föreningen inte utgör en idrottstjänst. Detta gäller även om dessa utrymmen hyrs ut i samband med att andra idrottslokaler hyrs ut. En sådan uthyrning är därmed en skattefri fastighetsuthyrning.

Därutöver ska det även vara fråga om en korttidsuthyrning, d.v.s. något annat än uthyrning av fastighet, för att det ska vara en idrottstjänst.

För att bedöma om dotterbolagets uthyrning till idrottsföreningen ska ses som en skattefri fastighetsuthyrning eller en skattepliktig idrottstjänst måste omständigheterna i det enskilda fallet beaktas. Skatteverket anser att uthyrningstidens längd, dotterbolagets närvaro i lokalerna, beräkningen av ersättningen som föreningen betalar och hyresgästens möjlighet att fritt förfoga över lokalen är sådana omständigheter som ska beaktas vid gränsdragningen. Det ska även beaktas om idrottsföreningen har en särställning i förhållande till övriga hyresgäster. En

---

<sup>43</sup> Ifall idrottsföreningen bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet t.ex. restaurangverksamhet eller butik kan uthyrning av lokal från dotterbolaget till föreningen omfattas av frivillig skattskyldighet förutsatt att uthyrningen sker för stadigvarande användning i föreningens momspliktiga verksamhet.



sammantagen bedömning av dessa omständigheter måste göras för varje idrottslokal och hyresgäst för sig.

Om bedömningen enligt ovan leder fram till att dotterbolagets uthyrning utgör en skattepliktig idrottstjänst ska moms betalas (6 %) på omsättningen och bolaget har även avdragsrätt för ingående moms på inköp för uthyrningen. Medför bedömningen istället att uthyrningen utgör en skattefri fastighetsupplåtelse betalas ingen moms på omsättningen och bolaget saknar avdragsrätt för ingående moms på inköp som avser uthyrningen.

Inventarier som ingår i upplåtelsen får i normalfallet anses ingå som ett led i tillhandahållandet av idrottstjänsten respektive i upplåtelsen av fastigheten och därmed hanteras på samma sätt som idrottstjänsten/fastighetsupplåtelsen.

#### Exempel

Ett dotterbolag upplåter en idrottsanläggning till idrottsutövare och tar in avgifter i form av årliga spelavgifter från idrottsföreningens medlemmar och engångsbelopp från övriga. Dessutom hyr bolaget enligt avtal ut anläggningen till idrottsföreningen för medlemsverksamhet, kurser och tävlingar som de anordnar. Avtalet löper tills vidare om ingen säger upp avtalet och innebär att föreningen betalar en marknadsmässig hyra för de timmar de bokar anläggningen. Hyran beräknas per timme och föreningen bokar i genomsnitt 20 timmar i veckan under säsong. Föreningen bokar i regel anläggningen innan säsongen startar. Dotterbolaget har anställda som alltid finns i anläggningen och övervakar och administrerar verksamheten.

Dotterbolagets uthyrning till idrottsföreningen är en återkommande uthyrning vilket i normalfallet bör ses som en korttidsuthyrning. Bolaget har vidare personal på plats under uthyrningen. Föreningen får anses ha en särställning gentemot övriga idrottsutövare som använder anläggningen genom att de har rätt att i förväg boka anläggningen. Föreningen använder emellertid inte anläggningen i så stor omfattning att denna förtursrätt innebär att uthyrningen ska ses som en fastighetsuthyrning. Sammantaget anser Skatteverket att dotterbolagets uthyrning till föreningen ska ses som en idrottstjänst. Omsättningen av idrottstjänster är skattepliktig (6 %) och dotterbolaget har avdragsrätt för den ingående momsen på inköp för verksamheten.

#### Exempel

Samma omständigheter som i exemplet ovan men i detta fall är det idrottsföreningen som i eget namn tar in spelavgifterna från medlemmarna. Spelavgifterna ger medlemmarna rätt att nyttja anläggningen under all öppen tid. Idrottsföreningen för sedan över spelavgifterna till bolaget via avräkningskonto.



För att föreningen ska kunna tillhandahålla medlemmarna tillgång till anläggningen måste de ha dispositionsrätt till anläggningen, d.v.s. hyra anläggningen av dotterbolaget. Skatteverket anser härmed att det belopp som har förts över från föreningen till dotterbolaget utgör ersättning för föreningens dispositionsrätt till anläggningen, d.v.s. hyresersättning. Föreningen får alltså anses hyra anläggningen från bolaget all öppen tid, vilket innebär att uthyrningen från dotterbolaget till föreningen är obruten. Skatteverket anser härmed att dotterbolagets uthyrning till idrottsföreningen är en skattefri fastighetsuthyrning. Moms ska därmed inte tas ut på uthyrningen till föreningen. Bolagets upplåtelse till övriga kunder mot engångsbelopp utgör däremot skattepliktiga idrottstjänster. Dotterbolaget har därmed blandad verksamhet och avdragsrätten är begränsad till den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

*Idrottsföreningen hyr ut fastighet till dotterbolaget och dotterbolaget återuthyr fastigheten till idrottsföreningen (1a+1b)*

Bedömningen av om dotterbolagets återuthyrning till idrottsföreningen (1 b) utgör en skattefri fastighetsupplåtelse eller en skattepliktig idrottstjänst kan komma att påverka idrottsföreningens möjlighet att hyra ut fastigheten till dotterbolaget med frivillig skattskyldighet (1 a). Detta eftersom frivillig skattskyldighet vid föreningens uthyrning till bolaget endast är möjlig om bolaget använder lokalerna stadigvarande i en momspliktig verksamhet. En bedömning ska göras för varje lokal för sig.

Om dotterbolagets återuthyrning till idrottsföreningen utgör en skattefri fastighetsupplåtelse så använder dotterbolaget lokalerna i vart fall delvis i en momsfri verksamhet. Kravet på att lokalerna stadigvarande ska användas i en momspliktig verksamhet är då endast uppfyllt om bolaget samtidigt som de upplåter lokalerna skattefritt till idrottsföreningen även använder respektive lokal i momspliktig verksamhet. Så kan vara fallet om bolaget tillhandahåller idrottstjänster till andra kunder som kan nyttja lokalerna samtidigt som föreningen. Dotterbolaget kan emellertid inte anses bedriva momspliktig verksamhet kontinuerligt i lokalerna om föreningen får nyttja lokalerna exklusivt vissa tider varje dag. Den skattefria fastighetsupplåtelsen till föreningen medför då ett avbrott i den momspliktiga verksamheten som bedrivs i lokalerna. Idrottsföreningen kan därför i sistnämnda fall inte hyra ut lokalerna med frivillig skattskyldighet till dotterbolaget. Föreningens uthyrning till bolaget är därmed skattefri och avdragsrätt saknas för ingående moms på investeringar eller driftskostnader avseende fastigheten.

### Exempel

En idrottsförening hyr ut en idrottsanläggning till sitt dotterbolag enligt ett avtal som löper på fem år med automatisk förlängning om det inte sägs upp. Dotterbolaget



upplåter i sin tur anläggningen till idrottare och företag mot en säsongavgift eller mot engångsbelopp. Dessutom hyr dotterbolaget enligt avtal ut anläggningen till idrottsföreningen för medlemsverksamhet, kurser och tävlingar som de anordnar. Avtalet löper tillsvidare om ingen säger upp avtalet och innebär att föreningen betalar en marknadsmässig hyra för de timmar de bokar anläggningen. Hyran beräknas per timme och faktureras kvartalsvis i efterskott. Föreningen bokar anläggningen i genomsnitt 40 timmar per vecka under säsong och har då rätt att nyttja lokalerna exklusivt. Bokningen görs inför varje säsong d.v.s. innan bolaget lägger ut resterande tider för bokning. Dotterbolaget har inga anställda.

Dotterbolagets uthyrning till idrottsföreningen är en återkommande uthyrning vilket i normalfallet bör ses som en korttidsuthyrning. Det är emellertid en omfattande uthyrning och idrottsföreningen och dotterbolaget är i intressegemenskap vilket innebär att de fritt kan förfoga över avtalsvillkoren. Föreningen får vidare anses ha en särställning gentemot övriga idrottsutövare som använder anläggningen genom att de har rätt att i förväg boka anläggningen. Bolaget har inte heller några anställda på plats och tillför därför inget till uthyrningen som ger dem en mer aktiv roll än vad som är brukligt vid fastighetsuthyrning. Sammantaget anser Skatteverket att dotterbolagets uthyrning till föreningen ska ses som en skattefri fastighetsupplåtelse. Dotterbolaget bedriver därmed både momspliktig och momsfri verksamhet och har därmed en begränsad avdragsrätt.

Genom att dotterbolaget hyr ut anläggningen momsfritt till idrottsföreningen utan att samtidigt bedriva momspliktig verksamhet i lokalerna så finns det inte förutsättningar för idrottsföreningen att hyra ut anläggningen till dotterbolaget med frivillig skattskyldighet. Uthyrningen till dotterbolaget är därmed skattefritt och idrottsföreningen saknar därmed avdragsrätt för ingående moms på investeringar och driftskostnader avseende fastigheten.

#### *Prissättning och uttagsbeskattning m.m.*

Vad som sägs om prissättning och uttagsbeskattning m.m. i avsnitt 4.1.1 och 4.2.2 är självfallet också aktuellt vad gäller tillhandahållande av fastighet och lokal. Se även beräkningsexempel i avsnitt 7.

### **Idrottens interna regler**

Kort om idrottens interna regler kopplat till anläggningar

Tillgång till anläggningar och idrottsmiljöer är en avgörande faktor för att kunna bedriva idrottslig verksamhet. Ett av Idrottslyftets prioriterade områden är att öka tillgängligheten till anläggningar och idrottsmiljöer och därför avsätter RF årligen medel till anläggningsstöd.



Det finns idag fem olika stöd som går att söka inom det så kallade anläggningsstödet (stöd till nya aktivitetsytor, mindre och större projekt, energi- och miljöprojekt, renoveringsprojekt samt säkerhetsprojekt). Utöver dessa stöd finns även möjlighet att söka stöd från Allmänna Arvsfonden och Jordbruksverket. Det kan även finnas lokala stiftelser som delar ut stöd till anläggningar och idrottsmiljöer.

Utdrag ur föreskrifter för RF:s stöd till anläggningar och idrottsmiljöer

#### 2 § Stödberättigad förening

Ideell förening som är medlem i ett specialidrottsförbund (SF) anslutet till RF har rätt att erhålla anläggningsstöd i enlighet med vad som anges nedan. Därutöver har föreningar som tillhör ett idrottsförbund som har ett av RS godkänt samarbetsavtal med SF samma rättighet.

För stöd till aktivitetsytor, mindre projekt (stöd upp till 400 000 kr) gäller följande:

##### 4.1.6 § Ägande, nyttjande eller drift av anläggningar

Anläggning ska ägas eller disponeras av föreningen i minst 3 år från ansökningstillfället. Om det beslutade stödet från RF överstiger 200 000 kr ska anläggning ägas eller disponeras av föreningen i minst 10 år från ansökningstillfället. Äganderättshandling eller arrende-/nyttjanderättsavtal ska lämnas in innan beviljat stöd kan utbetalas till föreningen.

För stöd till nya aktivitetsytor, större projekt (stöd över 400 000 kr) gäller följande:

##### 4.2.6 § Ägande, nyttjande eller drift av anläggningar

Anläggning ska ägas eller disponeras av föreningen i minst 10 år från ansökningstillfället. Äganderättshandling eller arrende-/nyttjanderättsavtal ska lämnas in innan beviljat stöd kan utbetalas till föreningen.

Det anläggningsstöd som fördelas från RF, och även Allmänna Arvsfonden, kan bara fördelas till ideella föreningar.



## 9. Fastighetstaxering

För en idrottsförening och dess dotterbolag finns det ifråga om fastighetstaxering två undantagsregler av speciell betydelse.

Den ena regeln finns i fastighetstaxeringslagens (FTL) 3 kap. 4 § och är bara aktuell för idrottsföreningen. Regeln innebär att byggnad samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten ska undantas från skatte- och avgiftsplikt om fastigheten ägs av idrottsföreningen och till övervägande del används av föreningen i allmännyttig verksamhet. Om fastigheten hyrs ut räknas inte uthyrd del som använd av föreningen, detta gäller även om föreningen hyr tillbaka fastigheten.

Eftersom regeln är begränsad till ovan nämnda fastighetsdelar kan t.ex. inte en golfbana (själva banan) omfattas av undantaget.

En annan regel finns i 3 kap. 2 § (se även 2 kap. 2-3 §§) FTL. Regeln innebär att en byggnad som till övervägande del är inrättad för sport och idrott, och som till övervägande del används för sport och idrott och som allmänheten har tillträde till ska undantas från skatte- och avgiftsplikt. Regeln omfattar även sådan byggnad under uppförande samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden. Vem som är ägare till byggnaden och om den hyrts ut till någon annan som bedriver verksamheten (mot allmänheten) saknar betydelse (jmf. 3 kap. 4 § FTL ovan).

Eftersom regeln är begränsad till ovan nämnda fastighetsdelar kan t.ex. inte en golfbana (själva banan) omfattas av undantaget. En golfbana taxeras istället normalt som övrig mark.