

Skatteverkets ställningstaganden

Second hand-försäljning av ideell förening eller registrerat trossamfund

Datum: 2014-09-17

Område: Inkomstskatt - Näring

Dnr/målnr/löpnr:

131 92444-14/111

1 Sammanfattning

Second hand-försäljning som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan jämföras med sådana basarer och loppmarknader som enligt förarbetena till inkomstskattereglerna är verksamheter som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete och som undantas från beskattning. Förutsättningen är att second hand-försäljningen inte bedrivs i direkt konkurrens med den kommersiella second hand-branschen.

En allmännyttig ideell förening eller registrerat trossamfund som säljer second hand-varor i sådan omfattning att de är skattskyldiga till inkomstskatt är också skattskyldiga till mervärdesskatt för sin försäljning. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt är ersättningen, alltså hela försäljningspriset för varorna, minskat med mervärdesskatt.

2 Frågeställning

Försäljning av skänkta varor, s.k. second hand-försäljning, är numera en rätt vanlig finansieringskälla för ideella föreningar och registrerade trossamfund. Verksamheten bedrivs av vissa föreningar och trossamfund i butikslokaler och med öppettider liknande de som är vanliga i kommersiell handel, helt eller delvis med anställd personal och i vissa fall med specialiserat sortiment. Medan andra bedriver verksamheten med ideella krafter och har öppet endast någon enstaka gång per vecka.

Frågan är om second hand-försäljning kan jämföras med sådana basarer och loppmarknader som enligt förarbetena till inkomstskattereglerna är verksamheter som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

3 Gällande rätt m.m.

3.1 Skattskyldighet

För ideella föreningar finns bestämmelser om skattskyldighetens omfattning i 7 kap 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. För tid före 2014 fanns dessa i 7 kap 7 § IL i då gällande lydelse.

En ideell förening som uppfyller vissa krav är skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, dock inte för kapitalvinster och kapitalförluster (7 kap. 3 § första stycket IL). En sådan inskränkt skattskyldig förening kallas vanligen för allmännyttig. Bestämmelserna gäller även för registrerade trossamfund (här fortsättningsvis även kallad förening).

En allmännyttig förening är dock inte skattskyldig för en inkomst från en självständig näringsverksamhet om inkomsten till huvudsaklig del kommer från verksamhet, som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete (7 kap. 3 § andra stycket IL).

3.1.1 Hävdvunnen finansieringskälla

Någon närmare förklaring till vad som avses med hävdvunnen finansieringskälla finns inte i IL. Före införandet av IL återfanns bestämmelser om hävd i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

I SIL fanns exempel uppräknade på verksamheter som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete. Där angavs anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Även angavs verksamhet som består i att en allmännyttig förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler eller dylikt. Uppräkningen i lagtexten var inte avsedd att vara uttömmande.

I motiven uppräknas som hävdvunna finansieringskällor för ideellt arbete även danstillställningar, loppmarknader och om en förening upplåter reklamutrymme på idrottsplatser eller i programblad m.m. (prop. 1976/77:135, s. 85) samt den tivolverksamhet som bedrevs av Barnens Dags Förening i Stockholm (SkU 1976/77:45, s. 30).

Lagtexten som den utformats i IL innebär inte någon materiell ändring av rättsläget även om uppräkningen i lagtexten tagits bort (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 85).

3.1.2 Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, har vid ett flertal tillfällen prövat om en näringsverksamhet är en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. Några klara och entydiga kriterier för vad som krävs har dock inte lämnats. Domstolen har beaktat olika faktorer som inslaget av frivilligt och

oavlönat arbete, verksamhetens omfattning och konkurrenssituationen (RÅ85 1:2, RÅ 1992 ref. 68, RÅ 1987 ref. 153).

I HFD 2013 ref. 56 fann domstolen att en idrottsförenings försäljning av skänkta varor är en sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Verksamheten bör jämföras med regelbundet anordnade basarer och loppmarknader. HFD klargjorde att det är konkurrensförhållandet med second hand-branschens kommersiella handel, t.ex. antikhandeln, som bör ligga till grund vid bedömningen. Särskilda aspekter på detta är verksamhetens kommersiella karaktär, dess omfattning och inslaget av ideellt arbete. HFD fann att det bör vara skillnad mellan försäljning i butiker som är öppna dagligen och i vilka även anställd personal är verksam och försäljning i en lokal som håller öppet endast vid något enstaka tillfälle per vecka och som i allt väsentligt sköts av ideella krafter. Det senare slaget av verksamhet kan närmast jämföras med regelbundet anordnade basarer.

Förvaltningsrätten i Malmö, dom 2013-12-12, fann med åberopande av HFD 2013 ref. 56, att en idrottsförening som bedriver second hand-försäljning i två butiker, öppna två respektive tre dagar per vecka med i huvudsak ideella insatser, kan jämföras med regelbundet anordnade basarer eller loppmarknader.

3.1.3 Kvantifierande uttryck

Vad som avses med "i allt väsentligt sköts av ideella krafter" anges inte i förarbetena eller i rättspraxis. I förarbetena till IL anges att med huvudsakligen avses cirka 75 % (prop. 1999/2000:2, Del 1, s. 504). Med till klart övervägande del avses ca 60 % och uppåt (a. prop. s. 505).

3.2 Mervärdesskatt

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (4 kap. 1 § mervärdesskattelagen, ML).

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör (4 kap. 1 § andra stycket ML).

Som ekonomisk verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen, IL (4 kap. 8 § ML).

Tillhandahållande av tjänster och leverans av varor som görs av vissa organisationer är undantagna från skatteplikt. Det är sådana organisationer vars transaktioner är undantagna från

skatteplikt och som bl.a. har nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete, idrottslig eller fysisk träning. Vidare omfattar undantaget enbart sådan försäljning i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv och då undantaget inte kan vålla snedvridning av konkurrensen (artikel 132.1 o i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet).

4 Bedömning

4.1 Näringsverksamhet

En allmännyttig förening som bedriver second hand-försäljning med viss regelmässighet, även begränsad sådan, bör anses bedriva näringsverksamhet (13 kap. 1 § IL). Därmed aktualiseras frågan om skattskyldighet för inkomst från second hand-verksamheten.

4.1.1 Hävdvunnen finansieringskälla

Allmännyttiga föreningars second hand-försäljning av skänkta föremål kan ske i olika typer av lokaler, på olika ställen och på olika sätt. Syftet med verksamheten är densamma, att finansiera föreningarnas ändamålsenliga allmännyttiga verksamhet.

Det är allmänt känt att second hand-verksamhet numera bedrivs rent kommersiellt av många olika typer av näringsidkare. Om en allmännyttig förening bedriver en second hand-försäljning på liknande sätt så bör detta anses ske direkt i konkurrens med den kommersiella handeln. Sådan försäljningsverksamhet är enligt Skatteverkets uppfattning inte en hävdvunnen finansieringskälla.

Skatteverkets uppfattning är att en second hand-verksamhet som bedrivs i en butik som inte håller öppet mer än 24 timmar i veckan med till klart övervägande del ideellt arbetande personal kan jämföras med regelbundet anordnade basarer eller loppmarknader. Sådan second hand-försäljning ska anses vara verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

I de fall en allmännyttig förening bedriver second hand-försäljning i flera geografiskt åtskilda butiker så bör dessa normalt bedömas var för sig.

4.2 Anskaffningsvärde

Skänkta föremål till ideella föreningar i form av tillgångar som ska säljas vidare av föreningen (lagertillgångar) ska redovisningsmässigt och enligt Skatteverkets uppfattning skattemässigt värderas till nettoförsäljningsvärdet vid förvärvstidpunkten. Se Skatteverkets ställningstagande Hur beskattas gåvor till ideella föreningar och registrerade trossamfund i form av lös egendom som ska säljas vidare, exempelvis via second hand-butiker? (dnr 131 514551-14/111).

4.3 Mervärdesskattekonsekvenser

Mot bakgrund av bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML får bedömningen av om försäljningen är hävdvunnen eller inte direkt betydelse för frågan om mervärdesskatt ska utgå på försäljningen. Om second hand-försäljningen inte undantas från inkomstskatt utgör den ekonomisk verksamhet och blir föremål för mervärdesskatt. Vid stadigvarande butiksförsäljning som kan undantränga normal kommersiell varuhandel kan inte skattefriheten i artikel 132.1 o i mervärdesskattedirektivet medges. Således finns inte något tillämpligt undantag för sådan second hand-försäljning som bedrivs på sådant sätt att skattskyldighet till inkomstskatt uppkommer för försäljningen.

Beräkningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avviker från den beräkning av skattepliktig vinst som görs vid inkomstbeskattningen, se Skatteverkets ställningstagande Hur beskattas gåvor till ideella föreningar och registrerade trossamfund i form av lös egendom som ska säljas vidare, exempelvis via second hand-butiker? (dnr 131 514551-14/111).

Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt är ersättningen, alltså hela försäljningspriset för varorna, minskat med mervärdesskatt.