

Rt-1997-1602 (436-97) - UTV-1997-1137

| | |
|--------------------|--|
| INSTANS: | Høyesterett - Dom. |
| DATO: | 1997-10-16 |
| PUBLISERT: | Rt-1997-1602 (436-97) - UTV-1997-1137 |
| STIKKORD: | Skatterett. Ideelle organisasjoners skatteplikt for sin økonomiske virksomhet, jfr. skatteloven §26 bokstav k. |
| SAMMENDRAG: | Inntektene av fotballklubben Bodø/Glimts salg av supporterutstyr i 1993, dels av vanlig utstyr, dels beregnet på cupfinalen samme år, var skattefrie. Alt salg av supporterutstyr måtte sies å stå i naturlig sammenheng med realiseringen av klubbens ideelle formål. |
| SAKSGANG: | Høyesterett HR-1997-00060 A, nr 26/1997 |
| PARTER: | Staten v/ Nordland fylkesskattekontor (Advokat John Steen Holm) mot Fotballklubben Bodø/Glimt (Advokat Ole Lindseth - til prøve) Hjelpeintervenient: Norges Fotballforbund (Advokat Dag Saltnes - til prøve) |
| FORFATTER: | Lund, Matningsdal, Stang Lund, Dolva, Aasland |

Saken gjelder forståelsen av skatteloven §26 første ledd bokstav k, nærmere bestemt om en fotballklubb er skattepliktig for inntekter vunnet ved salg av såkalt supporterutstyr.

I sin selvangivelse for 1993 med vedlagt næringsoppgave oppga Fotballklubben Bodø/Glimt som skattbare driftsinntekter kr 2.496.437. Inntektene refererte seg til salg av supporterutstyr: flagg, skjerf, luer, gensere, jakker og spillerdrakter. Det dreiet seg dels om standard utstyr med klubbens navn og logo, i noen tilfeller også med logo som tilhørte klubbens sponsorer. En vesentlig del av inntektene skrev seg fra salg av supporterutstyr knyttet til ett bestemt arrangement - cupfinalen i 1993. Dette utstyret hadde påskriften Cupfinale 1993. En stor del av omsetningen til dette arrangementet skjedde ved salg av "cuppakker", der supporterutstyret ble solgt sammen med billetten til cupfinalen.

Side 1603

I de inntekter som ble oppgitt til beskatning, krevet Bodø/Glimt fradrag med kr 1.349.320 for utgifter som direkte knyttet seg til de inntektene ved salg av supporterutstyr som var oppgitt til beskatning og med kr 1.184.427 som skjønsmessig andel av såkalte fordelingskostnader, dvs kostnader som i utgangspunktet skal fordeles på den skattepliktige og skattefrie del av klubbens virksomhet. Andelen var av klubben beregnet til 16,44 %, den prosent de driftsinntekter som var oppgitt som skattbare, utgjorde av klubbens totale omsetning - i 1993 i overkant av 15 millioner kroner. Med de oppførte fradrag fremkom det i driftsresultatet et underskudd på ca kr 37.000.

Under ligningsbehandlingen fikk Bodø/Glimt bare godkjent som fradrag en mindre del av fordelingskostnadene - kr 340.000 - idet ligningskontoret la til grunn at fradrag ikke kunne kreves for andel av kostnader som etter kontorets oppfatning bare kunne antas å vedrøre den skattefrie del av virksomheten. Ligningsbehandlingen endte med at klubben ble lignet for et skattepliktig overskudd på kr 813.775.

Klubben klaget til ligningsnemnda, som opprettholdt ligningen. Ved stevning til Salten herredsrett av 31 mars 1995 reiste Bodø/Glimt søksmål med påstand om opphevelse av ligningen for inntektsåret 1993. Herredsretten avsa den 21 november 1995 dom med slik domsslutning:

- "1. Staten v/ Nordland fylkesskattekontor frifinnes.
2. Partene dekker hver sine omkostninger."

Bodø/Glimt anket dommen til Hålogaland lagmannsrett. I ankeerklæringen gjorde klubben som ny anførsel gjeldende at inntektene ved salg av supporterutstyr som i selvangivelsen var oppgitt til beskatning, ikke var skattepliktige etter skatteloven §26 første ledd bokstav k annet ledd, men

omfattet av fritaksregelen for organisasjoner som ikke har erverv til formål, jf bokstav k første ledd. Under ankesaken erklærte Norges Fotballforbund hjelpeintervensjon til støtte for Bodø/Glimt.

Hålogaland lagmannsrett avsa den 6 oktober 1996 dom med denne domsslutning:

"1. Ligningen av Fotballklubben Bodø/Glimt oppheves.

2. Staten v/ Nordland fylkesskattekontor betaler innen to uker fra forkynnelsen av dommen saksomkostninger til

a) Fotballklubben Bodø/Glimt med kr 36.170 - trettisekstusenetthundreogsytti- for herredsretten og kr 66.885 -seksstisekstusenåttehundreogåttifem- for lagmannsretten og til

b) Norges Fotballforbund med kr 50.653 - femtitusensekshundreogfemtire."

Lagmannsretten la til grunn at salget av supporterutstyr i forbindelse med cupfinalen i 1993 var et ledd i realiseringen av klubbens idrettslige formål, og at inntektene fra dette salget derfor ikke var skattepliktige. Når det gjaldt inntekter ved salget av standard supporterutstyr, ga lagmannsretten uttrykk for å mangle tilstrekkelig grunnlag for å ta standpunkt til spørsmålet om skatteplikt.

Side 1604

Saksforholdet og anførselene i de tidligere instanser fremgår av dommene.

Staten ved Nordland fylkesskattekontor har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen. Den gjaldt opprinnelig også saksbehandlingen - at lagmannsretten unnlot å ta standpunkt til spørsmålet om skatteplikt ved salg av standard supporterutstyr - men denne del av anken er frafalt under ankeforhandlingen i Høyesterett.

Daglig leder i Bodø/Glimt og assisterende generalsekretær i Norges Fotballforbund har avgitt skriftlige erklæringer til bruk for Høyesterett. Erklæringene er fremlagt med den ankende parts samtykke. Den ankende part har for Høyesterett innhentet uttalelser om ligningspraksis fra i alt ti ligningskontorer. Saken står ellers i samme stilling som for lagmannsretten.

Den ankende part, staten ved Nordland fylkesskattekontor, har i korthet anført:

Ligningen er korrekt. Bodø/Glimt er som idrettsklubb i utgangspunktet unntatt fra skatteplikt etter skatteloven §26 første ledd bokstav k første ledd, men unntaket gjelder bare for inntekter som flyter av klubbens ideelle formål eller må ses som en integrert del av dette formålet. Inntekter vunnet ved annen økonomisk virksomhet er skattepliktige etter bokstav k annet ledd, så lenge inntektene ikke underskriver kr 70.000 eller skriver seg fra tilfeldige salg.

Lagmannsretten har lagt til grunn at formålet med salget av supporterutstyret til cupfinalen var å organisere en heiagjeng som kunne bidra til at klubben seiret, og at formålet ikke var å tjene penger. Denne bevisbedømmelsen er uriktig.

Hovedformålet med salg av supporterutstyr er nettopp å tjene penger - ellers kunne salget vært satt bort til andre. Det salget som her fant sted, kan ikke ses som en integrert del av det ideelle idrettslige formålet. Det er tale om en næringsvirksomhet som foregår gjennom hele sesongen, fra eget butikkutvalg i Bodø, gjennom postordresalg og ved stadionsalg til tilskuere på hjemmekamper og enkelte bortekamper. Inntektene er dessuten betydelige, og det er ikke tale om tilfeldige salg. Salget skjer profesjonelt, til dels ved fast lønnet arbeidskraft eller ved selgere som betales i form av provisjon. Utstyret kan anvendes også i dagliglivet og selges til langt flere enn klubbens medlemmer. Salget konkurrerer for så vidt med ordinært salg av liknende utstyr.

Det er ikke grunn til å stille utstyret til cupfinalen i noen annen stilling enn standard supporterutstyr. Det dreier seg om samme utstyr med noe forskjellig tekst; også cupfinaleutstyret selges over tid.

Det er på det rene at et par ligningskontorer har skattlagt inntekter fra salg av supporterutstyr. Når det ellers ikke foreligger praksis for beskatning av slike inntekter, har dette antakelig sammenheng med at spørsmålet ikke har vært overveid.

Legges det til grunn at inntektene fra salget av supporterutstyr er skattepliktige, er det ikke grunnlag for å innrømme fradrag utover det ligningsnemnda har godtatt. Nemndas skjønsmessige fastsettelse av fradraget er ikke vilkårlig.

Selv om Bodø/Glimt skulle få medhold, kan klubben ikke tilkjennes saksomkostninger for herredsretten.

Side 1605

Staten ved Nordland fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:

- "1. Staten v/ Nordland fylkesskattekontor frifinnes.
2. Staten v/ Nordland fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for herredsrett, lagmannsrett og Høyesterett."

Hjelpeintervenienten, Norges Fotballforbund, som etter avtale med Bodø/Glimt har prosedert det prinsipale spørsmål om inntekten ved salget av supporterutstyr er skattepliktig, har i korthet anført:

En ideell organisasjon som omfattes av fritaksregelen i skatteloven §26 første ledd bokstav k første ledd, anses ikke for å drive "økonomisk virksomhet" når virksomheten har tatt sikte på å realisere det ideelle formålet, eventuelt må ses som en integrert del av den ideelle virksomhet. Skatteplikt kan bare oppstå når formålet har vært å finansiere den ideelle virksomheten.

Bodø/Glimts formål er - som for andre fotballklubber - ikke begrenset til det rent idrettslige; det dreier seg også om å skape opplevelser i tilknytning til idretten og arrangementene. Supportere er vesentlige både for spillernes prestasjoner og for den totale opplevelse som for et større publikum er knyttet til fotballen. Det er en meget nær sammenheng mellom supportere og fotballklubbenes formål. Salget av supporterutstyr tar således nettopp sikte på å realisere det ideelle formålet. At det også tjenes penger på salget, er, som lagmannsretten korrekt har lagt til grunn, en ren sideeffekt. Det spiller i denne sammenheng ingen rolle om den økonomiske virksomhet er større eller mindre.

Hensynet til sammenheng i rettssystemet tilsier at inntekter ved salg av supporterutstyr ikke er skattepliktige. I praksis er det akseptert at inntekter fra tvoverføringer, reklame, sponsorer, spilleautomater og bingo er skattefrie, på tross av at slike inntekter i atskillig utstrekning kan ses som ren finansiering av virksomheten.

Ligningspraksis tyder gjennomgående på at salg av supporterutstyr ikke oppfattes som skattepliktig, men gir ikke noe nevneverdig bidrag til løsningen av spørsmålet.

Subsidiært gjøres gjeldende at for så vidt salget oppfattes som økonomisk virksomhet etter bokstav k annet ledd, vil inntektene være skattefrie, idet det dreier seg om tilfeldige eller enkeltstående salg. I hvert fall gjelder dette salget til cupfinalen.

Norges Fotballforbund har nedlagt slik påstand:

- "1. Hålogaland lagmannsretts dom stadfestes.
2. Hjelpeintervenienten tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett."

Ankemotparten, Fotballklubben Bodø/Glimt, har anført at lagmannsrettens dom er riktig, og har sluttet seg til Norges Fotballforbunds anførsler i spørsmålet om inntektene er skattepliktige. Subsidiært, for så vidt Høyesterett skulle finne at skatteplikt foreligger, har ankemotparten i korthet anført:

Ligningen må oppheves fordi ligningsnemnda nektet å godta til fradrag utgifter som har sammenheng med de skattepliktige inntekter og som således er pådratt til ervervelse av dem, jf skatteloven §44. Det er

Side 1606

uten betydning om utgiften er oppstått i den skattefrie eller skattepliktige del av virksomheten.

Har utgiften tilknytning både til den skattepliktige og skattefrie delen av virksomheten, må det foretas en fordeling. Bodø/Glimt har foretatt en samvittighetsfull vurdering av hvilke utgifter som er tilknyttet begge deler av virksomheten og har så foretatt en forholdsmessig fordeling, basert på forholdet mellom skattefrie og skattepliktige inntekter. Klubben har gitt tilstrekkelige opplysninger til ligningsmyndighetene.

Ligningsnemnda har ikke hatt grunnlag for å sette Bodø/Glimts selvangivelse til side og fastsette

utgiftsfradraget ved skjønn. Ved vurderingen må skatteyteren tilstås et spillerom for sitt eget skjønn over hvilke utgifter som skal fordeles, og hvordan fordelingen skal skje. For øvrig anføres at ligningsnemndas skjønn er vilkårlig.

Fotballklubben Bodø/Glimt har nedlagt slik påstand:

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. Staten v/ Nordland fylkesskattekontor dømmes til å betale sakens omkostninger for Høyesterett."

Jeg er kommet til at inntektene ved Bodø/Glimts salg av supporterutstyr i 1993 ikke er skattepliktige etter skatteloven §26 første ledd bokstav k. Jeg finner i motsetning til lagmannsretten ikke grunn til å trekke noe skille mellom supporterutstyr til bruk for cupfinalen 1993 og annet supporterutstyr.

Det er ikke omtvistet i saken og rettslig sett på det rene at Fotballklubben Bodø/Glimt omfattes av skattefritaksregelen i bokstav k første ledd som ideell idrettsorganisasjon uten erverv til formål. Etter bestemmelsens annet ledd er imidlertid institusjoner som omfattes av første ledd skattepliktige for inntekter vunnet ved "økonomisk virksomhet". Spørsmålet i saken er om Bodø/Glimts salg av supporterutstyr i 1993 var økonomisk virksomhet slik begrepet må forstås i henhold til denne bestemmelsen.

Etter praksis - rettspraksis og ligningspraksis - kan ideelle organisasjoner som omfattes av bokstav k første ledd drive nokså mangeartet økonomisk virksomhet, uten at dette gjør dem skattepliktige for inntekter vunnet ved virksomheten. Bestemmelsen i bokstav k annet ledd kan for så vidt ikke tas på ordet. Etter praksis er avgrensningen mellom skattefritak og skatteplikt i henhold til bestemmelsen knyttet til spørsmålet om den økonomiske virksomhet tar sikte på å realisere organisasjonens ideelle formål eller er en integrert del av dens ideelle virksomhet. I så fall er inntektene fra virksomheten skattefrie. Er siktemålet derimot å bidra til finansieringen av den ideelle virksomhet, vil utgangspunktet være at inntektene er skattepliktige.

Denne praksis, som blant annet er nedfelt i Høyesteretts dommer inntatt i Rt-1955-175 og Rt-1985-917, har etter hva jeg kan se, fått tilslutning av lovgiver gjennom forarbeidene til den endring av skatteloven §26 bokstav k annet ledd som ble vedtatt i 1992, da det ble innført en skattefri beløpsgrense på kr 70.000 for ellers skattepliktig økonomisk virksomhet.

Forarbeidene til endringsloven i 1992 har også interesse for grensedragningen mellom skattepliktig og skattefri virksomhet ved det som

Side 1607

uttales om praksis vedrørende forskjellige typer inntektsbringende virksomhet. Jeg viser til Ot.prp.nr.24 (1991-92) side 3 og Innst.O.nr.32 (1991-92) side 1. Videre viser jeg til NOU 1988:17, især vedlegg 2 side 365 og St.meld.nr.2 (1990-91) om Revidert nasjonalbudsjett 1991 122-123. Også det som her er sagt, må anses for å høre under lovforarbeidene, jf proposisjonen side 1.

Av særlig interesse er det å peke på at skattefrihet forutsettes opprettholdt ikke bare for slike tradisjonelt skattefrie inntektskilder som billettsalg og salg av forfriskninger i forbindelse med idrettsarrangementer mv, men også for reklameog sponsorinntekter, som ikke uten videre fremtrer som en integrert del av den ideelle virksomhet de finansierer, men som etter praksis ikke har blitt beskattet. Heller ikke inntekter fra tvoverføringer beskattes; her fremheves gjerne sammenhengen med inntekter fra billettsalg.

Den praksis som lovgiveren gjennom forarbeidene til lovendringen i 1992 har gitt sin tilslutning, gir uttrykk for atskillig romslighet i spørsmålet om skattlegging av ideelle organisasjoners økonomiske virksomhet. Dette er ikke uten betydning ved forståelsen av bokstav k annet ledd. For ordens skyld nevner jeg at den ligningspraksis den ankende part har innhentet opplysninger om, viser et variert bilde som ikke kaster ytterligere lys over spørsmålet i saken; to av de ti spurte ligningskontorene opplyste at inntekter ved salg av supporterutstyr ble ansett skattepliktige.

Jeg finner det på denne bakgrunn nokså klart at Bodø/Glimts salg av supporterutstyr i 1993 ikke kan ses som økonomisk virksomhet i henhold til bokstav k annet ledd. Salget må - slik jeg ser det - sies å stå i naturlig sammenheng med realiseringen av klubbens formål. Dette er ikke bare å "utvikle

flere og bedre fotballspillere i et godt miljø" som det heter i vedtektene. Det er også - som Norges Fotballforbunds prosessfullmektig har understreket - å engasjere et bredt publikum gjennom de opplevelser som er knyttet til fotballspillet, opplevelser som aksentueres gjennom den solidaritet og begeistring som gjerne følger med tilhørigheten til et bestemt lag og som også er av betydning for prestasjonene på banen. Det er klart at supportere ikledd sitt lags farger og gevanter - gjerne i fargerik kontrast til motpartens supportere - er et vesentlig innslag i denne sammenheng, og at tilstedeværelsen av dem bidrar til at spillet i dag har en slik oppslutning.

Med de rettslige utgangspunkter jeg har skissert, finner jeg således at Bodø/Glimts salg av supporterutstyr må ses som ledd i realiseringen av klubbens formål eller - om man vil - som integreert del av den ideelle virksomhet. Det kan da ikke spille noen rolle at klubben har tjent - og vel også har hatt for øye å tjene - penger på virksomheten. I forhold til betydningen av å engasjere supportere trer inntekts hensynet i bakgrunnen. Det er i denne sammenheng kanskje grunn til å nevne at klubben etter det opplyste i 1992 hadde en omsetning på 30-40 000 kroner på salg av supporterutstyr. Året etter, da Bodø/Glimt nådde cupfinalen, steg omsetningen til rundt 2,5 millioner kroner, for så i 1994 å falle til anslagsvis 1/8 av dette beløpet. Det kan heller ikke spille noen rolle for bedømmelsen at salget av ordinært supporterutstyr har foregått gjennom hele sesongen, i det vesentlige ved betalt arbeidskraft, fra butikk og ved postordre, og uten konkret tilknytning til avviklingen av klubbkampene.

Side 1608

Den ankende part har fremhevet at det utstyret som ble solgt kan tjene til alminnelig bruk i dagliglivet, uten sammenheng med fotballkamper, og at klubbens salg derfor konkurrerer med ordinær skattepliktig omsetning. At utstyret lar seg bruke på denne måten, er i og for seg på det rene. Men det kan heller ikke være tvil om at det er fremstilt for å brukes på klubbens arrangementer. Det har dessuten en karakter som gjør det noe vanskelig å forestille seg at annen bruk kan bli særlig omfattende. Jeg kan således ikke se at dette argumentet kan tillegges nevneverdig vekt, slik denne sak ligger an. Det er grunn til å tilføye at i den utstrekning supporterutstyr utformes med sikte på generell bruk og omsettes med det for øyet, vil dette kunne stille spørsmålet om skatteplikt i et annet lys.

Ligningen av Bodø/Glimt for 1993 må oppheves. Jeg finner også at klubben må tilkjennes saksomkostninger for alle retter. Staten har gjort gjeldende at omkostninger ikke kan tilkjennes for herredsretten fordi forbundet der ikke gjorde gjeldende at inntektene var skattefrie. Bodø/Glimts selvangivelse for 1993 bygde imidlertid på uttalelse fra ligningskontoret om at inntekt ved salg av supporterutstyr var skattepliktig. Jeg kan ikke se at det er tilstrekkelig grunn til å fritta staten for å betale omkostninger fordi ligningsmyndighetene i likhet med skatteyter, og etter å ha vurdert spørsmålet, tok feil med hensyn til skattepliktens omfang. Lagmannsrettens dom blir derfor å stadfeste. Hjelpeintervenienten, Norges Fotballforbund, må tilkjennes omkostninger for lagmannsrett og Høyesterett.

Jeg stemmer for denne dom:

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten ved Nordland fylkesskattekontor 94 500 - nittifiretusenfemhundre - kroner til Fotballklubben Bodø/Glimt og 99 000 - nittinitusen - kroner til Norges Fotballforbund innen 2 - to - uker fra forkynnelsen av denne dom.