

Målnummer:	693-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-03-25		
Rubrik:	Allsvensk damfotbollsspelare har inte beskattats för ett från Svenska Fotbollförbundet erhållet stipendium. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	8 kap. 5 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

Sveriges Olympiska Kommitté (SOK) tilldelade under år 2002 Svenska Fotbollförbundet vissa medel i enlighet med vad som överenskommits i ett mellan de båda organisationerna ingånget avtal. Enligt avtalet, som avsåg en av SOK gjord särskild satsning på damlandslagstruppen i fotboll, skulle ca 400 000 kr av medlen användas för förstärkt individuell träning och utvecklingsarbete för ca 20 av spelarna i truppen. Detta stöd utgavs till fotbollförbundet under förutsättning att förbundet i sin tur utgav minst motsvarande penningssumma som individuellt stöd. Fotbollförbundet betalade ut medlen i form av stipendier, vilka inte utgick periodiskt. Av stipendiesumman kom således hälften av medlen från SOK och hälften från fotbollförbundet. - Stipendierna gavs ut efter individuell ansökan och beslut av en från förbundet fristående kommitté. Som villkor för att erhålla ett stipendium gällde att sökanden hade erfarenhet från internationell toppfotboll i landskampssammanhang och att hon hade internationell konkurrenskraft och internationell utvecklingspotential. En stipendiat förband sig gentemot förbundet att dels bedriva viss träning, dels genomgå vissa medicinska och fysiologiska tester. - A, som är allsvensk fotbollsspelare, tilldelades ett stipendium om 60 000 kr. Hon hade då sedan flera år tillbaka regelmässigt varit uttagen till den svenska landslagstruppen i fotboll och deltagit i ett flertal landskamper. Vid deltagande i landskamper och sammandragningar av landslagstruppen för träning o.d. erhåller den uttagna spelaren ersättning från fotbollförbundet för förlorad arbetsförtjänst samt rese- och traktamentsersättning. I samband med vissa mästerskapstävlingar kan dessutom bonusersättning betalas ut från förbundet till spelarna. Under det nu aktuella året var A studerande på heltid med en inkomst - bortsett från stipendiet - om ca 100 000 kr. A önskade besked om den del av stipendiesumman som utgavs av fotbollförbundets egna medel skulle beskattas hos henne.

Skatterättsnämnden (2003-01-17, André, ordförande, Brydolf, Hallberg Eriksson, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Det som stipendium betecknade bidraget från Svenska Fotbollförbundet utgör inkomst av tjänst för A. - Motivering. - Fast eller tillfällig anställning och stadigvarande eller tillfälligt uppdrag eller därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet i samband med tävlingar m.m. hänförs till tjänst. Detta gäller oavsett om det är fråga om hobbyverksamhet eller inte (jfr prop. 1990/91:76 s. 8). Alla ersättningar beskattas som erhålls på grund av egen prestation eller verksamhet. En förutsättning är emellertid att det rör sig om ersättning för någon prestation (jfr prop. 1982/83:157 s. 39 ff., prop. 1989/90:110 s. 308 och prop. 1990/91:54 s. 182). - I 8 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns vissa bestämmelser om inkomster som är skattefria. Enligt 8 kap. 5 § gäller således skattefrihet för stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning. Stipendier som är

avsedda för andra ändamål är också skattefria, om de inte är ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utbetalarens räkning, och inte betalas periodiskt. - Svenska Fotbollförbundet har enligt sina stadgar till uppgift att främja och administrera fotbollidrotten i Sverige samt att företräda den utom landet (1 kap. 1 §). Förbundet består av de föreningar som i vederbörlig ordning har upptagits som medlemmar i förbundet (1 kap. 2 §). Endast den som är medlem i en till förbundet ansluten förening har rätt att delta i förbundets mästerskapstävlingar (1 kap. 20 §). - Enligt förbundets tävlingsbestämmelser år 2003 gäller angående landskamper bl.a. följande. En landskamp är en match mellan av fotbollförbundet och annat landsförbunds utsedda lag (1 kap. 4 § 1). Spelare som kallats att delta i landskamp eller förberedelse till sådan match får inte utan giltig anledning undandra sig deltagande (4 kap. 7 § 1). Endast spelare som är medlem i en förening ansluten till Internationella fotbollförbundet (FIFA) är behörig att delta i landslaget (7 § 4) och endast svensk medborgare får representera fotbollförbundet i landskamp (7 § 5). - Fotbollförbundet och SOK har en överenskommelse som innebär att SOK lämnar ett årligt anslag till fotbollförbundet att användas till att satsa på det svenska damfotbollslandslaget inför framtida mästerskapstävlingar. I ett avtal mellan parterna avseende samarbetet år 2002 har detta uttryckts så att damlandslagets mål är VM-kvalet och kvalificering till VM 2003 samt fortsatt individuell utveckling med sikte på OS 2004. För år 2002 betalar SOK sammanlagt 775 000 kr till fotbollförbundet. - Av detta stöd skall 400 000 kr användas för individuellt stöd till förstärkt individuell träning/utvecklingsarbete för ca 20 spelare. Den andra delen av stödpengarna skall enligt avtalet användas till att knyta klubbtränare som resurspersoner/tränare på deltid för att jämte landslagsledningen genomföra satsningen på förstärkt individuell träning och utveckling. - SOK tillhandahåller den del som skall användas för individuellt stöd endast om fotbollförbundet betalar ut ett minst lika stort belopp. Fotbollförbundet delar därför årligen ut vad man benämner som stipendier för utökad individuellt stöd med belopp som uppgår till 20 000, 40 000, 60 000 respektive 80 000 kr per stipendiat efter individuella ansökningar. Av beloppen härrör hälften från de medel som SOK tillhandahåller och hälften från förbundets egna medel. - För att komma i fråga för ett stipendium gäller att sökanden har erfarenhet från internationell toppfotboll i landskampssammanhang, har internationell konkurrenskraft och har internationell utvecklingspotential. På den som erhållit ett stipendium uppställs inga andra krav än att hon skall följa ett träningsprogram och delta i olika tester för att bl.a. mäta fysiologisk och medicinsk profil. - I den svenska damlandslagstruppen i fotboll ingår för närvarande 25 spelare. Deltagarna i truppen, som förutsätts bedriva individuell träning, kallas till samlingar där resultaten av den individuellt bedrivna träningen följs upp samt till sammandrag för träning och landslagsspel. Spelare som fått fotbollförbundets stipendium för utökade möjligheter till träning utgör stommen i landslagstruppen även om sammansättningen kan påverkas av formen hos spelarna, skador m.m. - En spelare som kallas för att delta i landslagstruppens sammankomster av skilda slag får ersättning för förlorad arbetsförtjänst samt rese- och traktamentsersättning. I samband med EM- eller VM-slutspel kan bonusersättning utgå till landslagsspelarna beroende på lagets framgångar. Vidare har fotbollförbundet rätten att kommersiellt utnyttja enskilda aktiva eller damlandslaget för reklamändamål, en rätt som under OS övergår på SOK. - A är medlem i en idrottsförening och spelar i dess allsvenska representationslag i fotboll. Hon ingår även i den svenska damlandslagstruppen i fotboll och har deltagit i ett stort antal landskamper. Vid sidan av fotbollen studerar hon. Hon är en av dem som av fotbollförbundet fått ett stipendium för år 2002 av ovan nämnt slag. Den del av stipendiebeloppet som kommer från förbundets egna medel uppgår till 30 000 kr. I ärendet är frågan om detta belopp är ett skattefritt stipendium eller om det utgör ersättning för arbete som utförts eller skall utföras för utbetalarens, dvs. fotbollförbundets, räkning och därmed ej är skattefritt enligt de ovan redovisade reglerna om andra stipendier än utbildningsstipendier. - Nämnden gör följande bedömning. - Av villkoren för stipendiet ifråga framgår att det riktas till spelare vilka kan ingå i den svenska

landslagstruppen som ett led i den pågående satsningen på damlandslaget inför kommande mästerskapstävlingar. För denna kategori av elitspelare torde ett deltagande i landslagstruppen framstå som ett naturligt led i fotbollskarriären. Att ingå i landslagstruppen innebär ett tids- och arbetsmässigt långtgående åtagande med krav på individuell träning, med och vid sidan av klubblaget, deltagande i sammandrag med övriga spelare i truppen för uppföljning av den individuella träningen, träningar inför landskamper m.m. och i förekommande fall även landskampsspel. Mot den bakgrunden får det reella syftet med stipendierna anses vara att ge ett ekonomiskt bidrag till spelare som redan ingår i landslagstruppen eller som kan förväntas tas ut till denna trupp. Denna uppfattning vinner stöd av innehållet i överenskommelsen mellan fotbollförbundet och SOK. - Slutsatsen av det sagda är att en mottagare av stipendiet ställer sig till fotbollförbundets förfogande för att delta i landslagstruppen. Genom att ingå i denna trupp får hon anses utföra en bestämd prestation för förbundet. - Med hänsyn till det ovan anförda skall det som stipendium betecknade bidraget om 30 000 kr från fotbollförbundet anses utgöra inkomst av tjänst för A.

Ledamöterna Wingren och Silfverberg var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare Gilbe följande. Begreppet stipendium är inte definierat i skattelagstiftningen och har i allmänt språkbruk en ganska obestämd innebörd (SOU 1990:47 s. 49). Med stipendium avses ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare eller uppfinnare. Begreppet omfattar inte vad som skatterettsligt är gåva och inte heller ersättning för arbete för utgivarens räkning. Utgivare av stipendier är nästan uteslutande staten, kommuner, stiftelser, föreningar och andra juridiska personer och bidrag från sådana personer anses normalt inte utgöra gåva. När t.ex. en stiftelse delar ut ett stipendium sker det i normalfallet för att främja det ändamål som enligt stadgarna styr stiftelsens verksamhet (jfr prop. 1990/91:54 s. 180 f.). Detsamma torde normalt gälla för en ideell förening och dess verksamhet enligt stadgarna. - Diskvalifikationsgrunden för skattefrihet för stipendium att det inte får utgöra ersättning för arbete har följt av praxis alltsedan bestämmelser om stipendier avseende mottagarens utbildning infördes i kommunalskattelagen (1928:370), KL. I lagtext kom principen till uttryck genom en provisorisk lagstiftning fr.o.m. 1984 års taxering (SFS 1983:447) som gjordes permanent fr.o.m. 1988 års taxering (SFS 1986:1245). I 19 § KL angavs därvid att stipendium som är avsett för mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning räknas icke till skattepliktig inkomst. Lagstiftningen syftade till att den omständigheten att mottagaren deltar i utbildning som stipendiegivaren visserligen har nytta av men där stipendiet inte utgör ersättning för en bestämd prestation inte skall utlösa inkomstbeskattning och avsåg närmast stipendier till förtroendemän inom fackföreningsrörelsen för att delta i kurser (jfr prop. 1982/83:157 s. 41). Bestämmelserna var föremål för nya överväganden i följd av 1990 års skattereform och närmast då med anledning av den reducering som då gjorts av antalet inkomstslag. Den bestämmelse som permanentats genom 1986 års lagstiftning behölls oförändrad (SFS 1990:1457) och i förarbetena uttalades att stipendier och liknande bidrag även i fortsättningen skulle vara skattefria i den utsträckning som de varit tidigare (prop. 1990/91:54 s. 181 f.). Emellertid kompletterades regeln om skattefrihet för utbildningsstipendium med en i lagtexten efterföljande regel om stipendier för andra ändamål. I 19 § KL föreskrevs därför skattefrihet också för stipendium som är avsett för andra ändamål och som inte utgår periodiskt och som inte utgör ersättning för arbete som utförts eller skall utföras för utgivarens räkning. I förarbetena anfördes som motiv för bestämmelsen bl.a. att med hänsyn till utformningen av den bestämmelse i 31 § KL som reglerar omfattningen av inkomstslaget tjänst skulle vissa stipendier, som hade samband med egen prestation, efter skattereformens genomförande kunna komma att hänföras till tjänst och därmed vara skattepliktiga (prop.

1990/91:54 s. 182). - Före införandet av IL var bestämmelserna om skattefria stipendier föremål för ytterligare en översyn av betydelse i förevarande sammanhang år 1992. Den utvidgning av skattefriheten som skett 1983 och permanentats 1986 ansågs alltför vidsträckt. Förelåg ett uppdragstagarförhållande mellan givaren och mottagaren, t.ex. i form av förtroendeuppdrag, och givaren hade ett eget intresse av att mottagaren deltog i utbildningen borde således skatteplikt föreligga. Regeringen föreslog således riksdagen att regeln om skattefrihet för utbildningsstipendier skulle utformas så att därmed avsågs stipendium som är avsett för mottagarens utbildning och inte utgör ersättning för arbete eller annan prestation som har utförts eller skall utföras för utgivarens räkning eller eljest i dennes intresse. Några ändringar beträffande beskattningsreglerna för andra stipendier föreslogs inte. Skatteutskottet instämde i vad som anförts i propositionen men att man borde utgå från den före 1983 gällande lydelsen av bestämmelsen med viss modernisering. Utskottet, som synes ha förväxlat förslaget till lagtext i propositionen med den vid tidpunkten för behandlingen av ärendet gällande lydelsen av bestämmelsen, föreslog därför att bestämmelsens lydelse skulle vara att till skattepliktig inkomst räknas icke stipendier för mottagarens utbildning. Detta blev också den av riksdagen beslutade lydelsen (SFS 1992:1597; jfr prop. 1992/93:127 s. 47 f. och 1992/93:SkU14 s. 29 och s. 33). Bestämmelserna har därefter oförändrade - bortsett från s.k. Marie Curie-stipendier - med endast redaktionella justeringar förts över till IL. Innebörden av bestämmelserna om stipendier efter 1992 års lagstiftning är således att stipendier för mottagarens utbildning är skattepliktiga om ett direkt anställningsförhållande eller uppdragsförhållande föreligger eller om stipendiegivaren kan sägas ha ett direkt intresse av utbildningen t.ex. om mottagaren har ett fackligt förtroendeuppdrag för stipendiegivaren (jfr RÅ 1994 not. 424). För andra stipendier föreligger däremot skatteplikt först om stipendiet utgår för en bestämd prestation. - Vi gör följande bedömning. - Det stipendium som tilldelats A får anses vara ett penningbidrag som utges som ett naturligt led i fotbollförbundets verksamhet att främja sitt allmännyttiga, idrottsliga ändamål. Det krav som ställs på A för att få stipendiet är att hon deltar i viss träningsverksamhet och i vissa test. Deltagandet i träningsverksamheten m.m. innebär att hon bl.a. förbättrar sina förutsättningar att framgångsrikt spela i landskamper som fotbollförbundet bestämmer. Hon skall således delta i den av förbundet arrangerade träningsverksamheten och stå till förfogande för spel. Detta kan emellertid inte anses innebära att hon utför en bestämd prestation för förbundet eller har ett konkret uppdrag att i framtiden utföra en sådan prestation. Hennes förhållande till förbundet att stå till förfogande för spel och representera Sverige som nation kan närmast jämföras med ett förtroendeuppdrag. Utgivandet av stipendiet, även om det kan ligga i fotbollförbundets intresse, utgör inte ersättning för arbete och är därmed skattefritt. Vi anser att förhandsbeskedet hade bort meddelas i enlighet med det anförda.

A överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att stipendiet var skattefritt.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2004-03-25, Ragnemalm, Hulgaard, Kindlund) yttrade efter att ha redovisat de inledningsvis återgivna faktiska omständigheterna: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Stipendier är enligt 8 kap. 5 § IL skattefria dels om de är avsedda för mottagarens utbildning, dels - om de är avsedda för andra ändamål - om de inte är ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utbetalarens räkning och inte betalas ut periodiskt.

Enligt fotbollförbundets tävlingsbestämmelser gäller att en spelare i en till förbundet ansluten förening som kallats att delta i landskamp eller förberedelser för sådan match inte utan giltig anledning får undandra sig deltagande. Några särskilda bestämmelser i detta hänseende gäller inte för spelare som har tilldelats stipendium.

A är inte anställd hos fotbollförbundet och har, såvitt framgår av utredningen i målet, inga andra uppdrag för förbundet än de som består i hennes deltagande i av förbundet anordnade landskamper och sammandragningar av landslagstruppen. De åtaganden som hon i egenskap av stipendiat gjort gentemot förbundet är inte av annat slag än de skyldigheter hon som spelare generellt har gentemot förbundet enligt dess tävlingsbestämmelser. Förpliktelserna kan heller inte anses vara mer långtgående än de som enligt förbundets tävlingsbestämmelser gäller för spelare som tas ut till landslagstruppen. Av utredningen framgår vidare att stipendiaterna vid dessa tillfällen inte erhåller andra ersättningar än övriga spelare. Med hänsyn härtill kan A som stipendiat inte anses utföra något sådant arbete för förbundets räkning som enligt 8 kap. 5 § IL medför att det från förbundet erhållna stipendiet inte är skattefritt. Annan grund för beskattning av den erhållna ersättningen föreligger heller inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att det ifrågavarande stipendiet är skattefritt.

Regeringsråden Nordborg och Almgren var skiljaktiga och fann inte anledning att komma till annat slut än Skatterättsnämnden, varför förhandsbeskedet borde ha fastställts.

Föredraget 2004-03-03, föredragande Kristiansson, målnummer 693-03

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av tjänst

Litteratur: Prop. 1982/83:157 s. 39 ff.; prop. 1990/91:54 s. 180 ff.; prop. 1992/93:127 s. 46 f
