

<b>Målnummer:</b>	2805-03	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2004-11-15		
<b>Rubrik:</b>	Läkare som biträtt bandyklubb i samband med matcher och träningar har inte ansetts vara en sådan idrottsutövare som avses i lagen om socialavgifter. Ersättning till läkaren har därför ansetts skola ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.		
<b>Lagrum:</b>	2 kap. 4 § första stycket 14 lagen (1981:691) om socialavgifter		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 1999 ref. 25		

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten i Göteborg höjde genom beslut den 21 juni 1999 underlaget för arbetsgivaravgifter för VL Bandyklubb (bandyklubben) med bl.a. 18 000 kr avseende ersättning under år 1997 till en läkare som biträtt bandyklubben vid matcher och träningar. Skattemyndigheten ansåg inte läkaren vara sådan idrottsutövare som avses i lagen (1981:691) om socialavgifter (SAL). Bandyklubben påfördes vidare skattetillägg på beloppet. I omprövningsbeslut den 14 september 1999 fann skattemyndigheten inte skäl att ändra det tidigare beslutet.

I överklagande hos länsrätten yrkade bandyklubben att ersättningen till läkaren inte skulle ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter och anförde bl.a. följande. Bandyklubben är en elitklubb och där är läkaren en förutsättning för verksamheten. Läkaren deltar vid samtliga matcher och tar emot spelarna under övrig tid när skador eller sjukdomar drabbar spelarna.

Skattemyndigheten omprövade den 20 december 1999 med anledning av överklagandet sitt tidigare beslut men fann inte anledning till ändring.

Länsrätten i Mariestad (2000-04-07, ordförande Sjökvist) yttrade: Det får anses allmänt veterligt att det under matcher i bollsporter ofta inträffar att spelare får skador av mer eller mindre allvarligt slag. Det kan också antagas att skadefrekvensen inte alls är densamma vid träningar. Närvaro av en av klubben anlitad läkare vid matcherna får därför anses nödvändig för matchernas genomförande. Ersättningen till anlitad läkare uppgick under år 1997 till 18 000 kr, vilket är lägre än ett halvt basbelopp. Ersättningen skall därför inte ingå i underlaget för beräkning av socialavgifter, enligt 2 kap. 4 § 14 SAL (se Riksskatteverkets rekommendationer m.m. RSV S 1997:22 avsnitt 2 och 6). Bandyklubbens överklagande i denna del skall därför bifallas. - Länsrätten bifaller överklagandet i fråga om läkararvodet och undanröjer sålunda överklagade beslutet i de delar som avser detta arvode.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten - med ändring av länsrättens dom - skulle påföra bandyklubben såväl arbetsgivaravgifter hänförliga till ett avgiftsunderlag om 18 000 kr avseende utbetalade läkararvoden som avgiftstillägg med 20 procent på de arbetsgivaravgifter som utgick på nyss nämnda belopp.

Bandyklubben bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Läkaren finns med vid varje match och är en förutsättning för att en elitseriematch skall kunna genomföras. Vid övriga tillfällen kontaktas läkaren och spelaren får besöka denne på praktiken eller också besöker läkaren spelaren. Detta innebär att kravet på regelbundenhet är uppfyllt.

Kammarrätten i Jönköping (2003-03-12, Andersson, Hallström, referent, Andersson-Jarl) yttrade: Av 2 kap. 4 § 14 SAL framgår att vid bestämmande av avgiftsunderlaget skall bortses från ersättning till en och samme idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp enligt lagen om allmän försäkring. - Enligt Riksskatteverkets rekommendationer (RSV S 1997:22) skall till begreppet idrottsutövare hänföras - förutom utövarna själva - även tränare inbegripet gymnastikinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer avses i sammanhanget också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen. Däremot - sägs det - är sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen huvudsakligen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. kontorsarbete, styrelseuppdrag och liknande, inte att hänföra till denna grupp. Föredragshållare, kursledare o.d. omfattas i denna egenskap inte heller av begreppet idrottsutövare. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Bandyklubben bedriver idrottsverksamhet på elitnivå. Läkarens betydelse för verksamheten får därför anses vara större än i en förening som bedriver idrottsverksamhet på en lägre nivå. Utredningen i målet ger vidare vid handen att läkaren, förutom vid samtliga matcher, finns att tillgå också under den organiserade träningsverksamheten, även om läkaren då inte alltid befinner sig på just den plats där träningen bedrivs. Läkaren är därför att betrakta som idrottsutövare. Från den ersättning som utbetalats till läkaren skall därför - eftersom ersättningen understiger ett halvt basbelopp - bortses vid bestämmande av underlaget för de socialavgifter som föreningen skall betala. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket (SKV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med upphävande av kammarrättens och länsrättens domar, skulle fastställa skattemyndighetens beslut att påföra klubben arbetsgivaravgifter på ett underlag om 18 000 kr avseende ersättning till matchläkare. Till stöd för sin talan åberopade SKV i huvudsak följande. Enligt lagtexten gäller bestämmelsen för idrottsutövare. Att begreppet idrottsutövare har en vidare betydelse än den rent språkliga framgår av förarbetena till bestämmelsen. I dessa återges vad som tidigare angavs i Riksskatteverkets (RSV) rekommendationer om beskattning av ersättningar i samband med idrottslig verksamhet (RSV Dt 1990:15). Med idrottsutövare avses också tränare, gymnastikinstruktörer, domare eller därmed jämställda slag av funktionärer. Vidare sägs att med funktionärer avses i detta sammanhang också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen. Däremot är sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. styrelseuppdrag och liknande, inte att hänföra till denna grupp. Många gånger finns heltids- eller deltidsanställd kontorspersonal på idrottsföreningens kansli för detta ändamål. Även vaktmästare med allehanda arbetsuppgifter är många gånger anställda hos föreningen. Även om vaktmästare i vissa fall utför arbete som kan betecknas som en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen, såsom t.ex. att köra ismaskin, finns det ett förvärvssyfte i dennes arbete hos föreningen. Det kan också finnas andra grupper som anlitas av idrottsföreningen, för vilka arbetet för föreningen är ett led i deras förvärvsarbete, men där ersättningen från en och samma idrottsförening under året understiger ett halvt basbelopp. Det kan exempelvis vara fråga om ordningsvakter som anlitas inför större matcher och elektriker som sköter belysning, frysanläggning m.m. Det kan också gälla läkare. Gemensamt för dem alla är att de utövar sitt ordinarie yrke. Enligt verkets mening har man här avlägsnat sig från det typiskt ideella arbete som annars ofta präglar verksamheten i en idrottsförening. Att hänföra en läkare till en med idrottsutövare jämställd funktionär strider mot vanligt språkbruk. Dennes verksamhet ligger också utanför det område för ideellt

arbete som man med den aktuella bestämmelsen velat undanta från arbetsgivaravgifter.

Bandyklubben bestred yrkandet med hänvisning till kammarrättens dom.

Regeringsrätten (2004-11-15, Eliason, Wennerström, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Vid bestämmande av underlag för arbetsgivaravgifter skall enligt 2 kap. 4 § första stycket 14 SAL bortses från ersättning till en och samme idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 § 5 mom. SIL och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, om ersättningen från föreningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.

SAL är numera upphävd och ersatt av socialavgiftslagen (2000:980), i vilken lag den aktuella bestämmelsen i sak oförändrad tagits in i 2 kap. 19 §. Den upphävda lagen skall dock tillämpas vid prövningen av förevarande mål.

Frågan i målet är om en läkare som finns att tillgå vid matcher och i samband med träningsverksamhet är att betrakta som idrottsutövare enligt den nämnda bestämmelsen i SAL.

Bestämmelsen har sitt upphov i Regeringsrättens praxis från 1980-talet i rättsfallen RÅ84 1:100, RÅ85 1:39, RÅ 1986 ref. 132 och RÅ 1988 ref. 93. Regeringsrätten prövade i dessa rättsfall frågor om hur olika slags ersättningar som hade utbetalats i samband med idrottsverksamhet skulle behandlas enligt den då gällande generella bestämmelsen om beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter. Som en följd av dessa domar rekommenderade dåvarande Riksskatteverket (RSV) att ersättningar till idrottsutövare m.fl. som understeg ett halvt basbelopp skulle presumeras vara av i huvudsak kostnadstäckande natur och därför inte inräknas i detta underlag. I samband med 1990 års skattereform tillkom den lagstiftning på området som fortfarande gäller. I prop. 1990/91:76 s. 10 anfördes därvid bl.a. följande. På samma sätt som enligt RSV:s rekommendationer bör även i fortsättningen med idrottsutövare menas också tränare, innefattande gymnastikinstruktörer, domare eller därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer avses i detta sammanhang också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen. Däremot är sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. styrelseuppdrag och liknande, inte att hänföra till denna grupp.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Enligt den aktuella bestämmelsen i SAL bortses vid bestämmandet av avgiftsunderlaget för arbetsgivaravgifter från ersättning från en idrottsförening till en idrottsutövare, om ersättningen under året inte uppgått till ett halvt basbelopp. Vad som redovisats ovan angående bakgrunden till bestämmelsen ger vid handen att en relativt generös tolkning av begreppet idrottsutövare varit avsedd. Att så är fallet har också visst stöd i rättsfallet RÅ 1999 ref. 25 enligt vilket aktiva lägerledare inom Friluftsförbundet ansetts vara idrottsutövare i den mening som avses i den aktuella bestämmelsen. Oavsett det nu nämnda förhållandet faller det sig enligt Regeringsrättens mening inte naturligt att innefatta en läkare under begreppet idrottsutövare, även om denne bistår idrottsföreningen i samband med matcher och träningar. Till detta kommer att det grundläggande syftet med bestämmelsen synes ha varit att undanta mindre ersättningar som närmast varit avsedda att täcka idrottsutövarens kostnader från avgiftsbeläggning. Av utredningen i målet framgår inte att den av klubben utbetalade ersättningen varit avsedd att täcka utgifter som läkaren haft i samband med sitt uppdrag för föreningen. Ersättningen får i stället antas ha utgått för arbete som läkaren utfört inom ramen för sin ordinarie yrkesutövning. Med hänsyn till det anförda kan läkaren inte anses vara idrottsutövare i den mening som avses i den ifrågavarande undantagsbestämmelsen. Detta gäller även om läkaren i fråga utfört ideellt

arbete i den meningen att ersättningen inte motsvarar värdet av den gjorda arbetsinsatsen. Den utbetalade ersättningen skall därför inräknas i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och fastställer, med upphävande av kammarrättens dom och länsrättens dom i fråga om läkararvodet, skattemyndighetens beslut om underlag för arbetsgivaravgifter avseende läkarersättning.

Regeringsrådet Lavin var skiljaktig och anförde. Begreppet idrottsutövare i 2 kap. 4 § första stycket 14 SAL har en vidare betydelse än den rent språkliga. Till begreppet hänförs - förutom utövarna själva - tränare, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer. Huruvida en läkare också skall kunna räknas dit får bedömas mot bakgrund av hans uppgifter i föreningen ifråga. Läkaren i en förening, som deltar i en lagsport på elitnivå, bistår oftast tränaren i frågor om spelarnas hälsa och fysiska form, varvid hans utsagor och bedömningar kan bli avgörande för laguttagningar. Vidare är hans behandlingar av enskilda spelare av stor vikt för dennes deltagande i spelet. - Läkarens betydelsefulla roll framgår också därav att han är närvarande vid matcher och vissa träningar för att snabbt kunna ingripa om någon spelare skulle komma till skada. - Blott den omständigheten att läkaren också professionellt utövar läkaryrket, vilket naturligtvis är skälet till att föreningen anlitar honom, kan inte medföra att hans arbete inom föreningen inte skulle kunna karakteriseras som ideellt. I detta hänseende får beaktas att spelartruppen i det aktuella fallet antagligen omfattar ett tjugotal spelare och att han skall närvara vid alla matcher och vissa träningar. För allt det arbete som detta medför uppbär läkaren en ersättning om 18 000 kr under ett år. Denna ersättning kan på sin höjd täcka vissa av läkarens kostnader för sina insatser för föreningen, medan hans faktiskt utförda arbete får anses ske helt på ideell basis. - Med hänsyn till det anförda anser jag att läkaren skall hänföras till kategorin idrottsutövare vid tillämpningen av regeln i 2 kap. 4 §, första stycket, 14 SAL och att Regeringsrätten därför skall avslå överklagandet.

Föredraget 2004-10-13, föredragande Perttu, målnummer 2805-03

---

**Sökord:** Arbetsgivaravgifter

**Litteratur:** Prop. 1990/91:76 s. 8-10

---