

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4301-17

meddelad i Stockholm den 12 januari 2018

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 6 juli 2017 i ärende dnr 24-17/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

Som huvudregel ska alla inkomster och förmåner som en arbetstagare får på grund av sin anställning tas upp som intäkt och beskattas. Personalvårdsförmåner av mindre värde är dock undantagna från beskattning. Som personalvårdsförmån räknas bl.a. möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård.

Dok.Id 189179

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

AAs arbetsgivare erbjuder personalvårdsförmån i form av friskvårdsbidrag med högst 4 000 kr per anställd och kalenderår. Den anställdes utgifter för friskvård ersätts av arbetsgivaren mot kvitto. AA överväger att använda bidraget för att betala banavgifter för att spela golf på två s.k. pay and play-banor, samt för att köpa ett säsongskort som ger honom möjlighet att öva golfslag på en s.k. driving range.

Genom ansökan om förhandsbesked ville AA få svar på frågan om friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, utgör en skattefri personalvårdsförmån samt lämnade i ansökan bl.a. följande information.

Med pay and play-bana avses att det inte ställs några krav på medlemskap i en golfklubb eller färdighetsbevis i form av grönt kort eller genomförd golfkurs för att få spela där. En driving range är ett område eller övningsfält där golfspelare kan träna golfslag.

AA avser att spela en gång per vecka, företrädesvis på helgerna, antingen på Örestads Golfklubbs korthålsbana i Lomma, där avgiften för att spela är 160 kr på vardagar och 190 kr på helgdagar, eller på Vallgårdens Golfklubbs 9-hålsbana i Åkarp där avgiften är 160 kr per dag. Ett säsongskort på Örestads Golfklubbs driving range kostar 1 200 kr och ger honom rätt att slå ett obegränsat antal bollar under 12 månader från inköpsdatum.

Skatterättsnämnden fann att friskvårdsbidraget var en skattefri personalvårdsförmån samt anförde bl.a. följande. Förutsättningarna för golfspel har förändrats sedan bestämmelserna om skattefria personalvårdsförmåner infördes. På en pay and play-bana och en driving range ges möjlighet att träna golfspel utan krav på medlemskap i en golfklubb eller tidigare erfarenhet av golf. Den aktuella typen av golfspel bör därför kunna jämföras med annan form av motion eller annan friskvård som anses vara av enklare slag.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens beslut och förklarar att friskvårdsbidraget, använt på i ansökan beskrivet sätt, inte utgör en skattefri personalvårdsförmån samt anför bl.a. följande.

Begreppet ”enklare slag” av motion bör tolkas restriktivt eftersom skattefriheten utgör ett undantag från huvudregeln om att ersättning från arbetsgivare ska tas upp till beskattning. Avsikten har inte varit att sporter som kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning, som exempelvis golf, ska anses utgöra sådan motion av enklare slag som arbetsgivaren kan tillhandahålla skattefritt. Det förhållandet att golfspelet utövas på en pay and play-bana eller en driving range medför inte att aktiviteten som sådan kan anses vara motion av enklare slag.

Även om det beskrivna golfspelet skulle anses utgöra enklare slag av motion är förmånen skattepliktig eftersom den inte kan anses vara av mindre värde. Med utgångspunkt i AAs uppgifter kommer den sammanlagda kostnaden för honom att uppgå till mellan 7 600 kr och 8 800 kr per år vilket överstiger gränsen för vad som kan betraktas som mindre värde. Att arbetsgivaren bara ersätter en del av beloppet innebär inte att förmånen som sådan är av mindre värde.

AA anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Rättslig reglering**

Enligt 11 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) gäller som huvudregel att alla inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt.

Ett undantag från skatteplikten görs i 11 § första stycket för personalvårdsförmåner. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte

är en direkt ersättning för utfört arbete utan består av enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet eller liknande. En förmån måste enligt tredje stycket 3 rikta sig till hela personalen för att vara skattefri.

Som personalvårdsförmån räknas enligt 12 § bl.a. möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan är om AA, utan beskattningseksekvenser, kan använda friskvårdsbidraget för att spela golf på pay and play-banor och för att träna golfslag på en driving range.

När bestämmelserna om skattefrihet för enklare slag av motion som bekostas av arbetsgivaren infördes togs golf upp som ett exempel på en sådan sport som inte borde omfattas av skattefriheten eftersom golf – tillsammans med segling, ridning och utförsåkning på skidor – ansågs kräva dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning. Samtidigt anfördes att det skattefria området inte enbart borde bestämmas med utgångspunkt i vilken utrustning som aktiviteten kräver utan även i vilken typ av motionsutövning det är fråga om och att det skulle vara fråga om enklare motionsidrott som kunde utövas av i stort sett var och en och i direkt anslutning till arbetstidens början eller slut (prop. 1987/88:52 s. 53).

Vid den senaste översynen av bestämmelserna avvisades tanken på att tydliggöra innebörden av begreppet ”enklare slag” i 11 kap. 12 § inkomstskattelagen. Regeringen menade att det även i fortsättningen fick ankomma på rätts-tillämpningen att ta hänsyn till de förändringar som sker med tiden i synen på vad som avses med enklare slag av motion (prop. 2002/03:123 s. 15). Skatteutskottet har i flera sammanhang påpekat att vilka sporter eller friskvårdsaktiviteter som uppfyller de krav som riksdagen i angivna proposition ställt sig bakom ytterst är en fråga för de allmänna förvaltningsdomstolarna att bedöma (2015/16:SkU16 s. 18 och 2016/17:SkU22 s. 35).

Uttalandet i 1987/88 års proposition ska läsas i ljuset av att personalvårdsförmånerna på den tiden utgjorde naturaförmåner, dvs. förmåner i annat än pengar. På den tiden gällde dessutom ett krav på att motionen skulle utövas inom en anläggning som regelbundet disponerades av arbetsgivaren. Detta krav togs bort 2003. Alltsedan reglerna infördes gäller att förmånen måste rikta sig till hela personalen för att vara skattefri.

Mot denna bakgrund framstår propositionsuttalandet som högst relevant; för att en naturaförmån i form av möjlighet att utöva motion i en av arbetsgivaren disponerad lokal ska anses rikta sig till hela personalen ter det sig ganska naturligt att motionen måste vara av enklare slag.

Av uttalandet i 2002/03 års proposition följer vidare att rättstillämpningen förutsattes följa samhällsutvecklingen och avspeglar förändringar som med tiden sker i synen på olika sporter.

Frågan är då vilken betydelse rekvisitet ”enklare slag” i 11 kap. 12 § inkomstskattelagen i dag har när det gäller att bedöma en förmån som utgår i pengar som i sin tur används för att finansiera golfspel.

Först kan konstateras att bestämmelserna i 11 kap. 11 och 12 §§ inkomstskattelagen inte uttömmande reglerar vad som räknas som personalvårdsförmåner. Att det skulle vara uteslutet att låta även annan typ av motion eller friskvård än sådan som bedöms vara av ”enklare slag” omfattas av skattefriheten går alltså inte att utläsa av lagtexten. Det väsentliga bör vara att hela personalen kan ta del av förmånen och att ingen ska behöva avstå på grund av att ett utnyttjande t.ex. kräver tillgång till avancerad eller dyrbar utrustning.

Vidare bör framhållas att det förarbetsuttalande som brukar anföras till stöd för att t.ex. golf inte skulle kunna omfattas av skattefriheten tog sikte på naturaförmåner och inte på förmåner i pengar. Till detta kommer att förutsättningarna för att spela golf, liksom synen på sporten, har förändrats väsentligt sedan bestämmelserna om skattefrihet för motionsförmån infördes i slutet av 1980-talet. Vad som då ansågs

Mål nr
4301-17

falla utanför området för ”enklare slag” av motion kan mycket väl vid en prövning i dag bedömas annorlunda.

Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att lagtextens rekvisit ”enklare slag” inte kan tillmätas samma betydelse när det gäller att bedöma en förmån i pengar som när det handlar om en naturaförmån. Det finns heller inte något som hindrar att ett bidrag som används för golfspel av det slag som nu är aktuellt räknas som personalvårdsförmån, förutsatt att förmånen riktar sig till hela personalen och är av mindre värde.

Det aktuella friskvårdsbidraget utgår till hela personalen. Förmånens värde är det belopp som bidraget uppgår till, dvs. 4 000 kr. Att kostnaden för AA kan bli högre än så, beroende på hur mycket AA väljer att spela, påverkar inte förmånens värde. Förmånen får anses uppfylla kravet på att vara av mindre värde.

Högsta förvaltningsdomstolen finner således att det aktuella friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, utgör en skattefri personalvårdsförmån för AA. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Margit Knutsson, Leif Gäverth (skiljaktig mening), Kristina Svahn Starrsjö och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Mundt.

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Gäverth är skiljaktig och anför att domen fr.o.m. andra stycket under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens bedömning borde ha utformats enligt följande.

Genom prop. 1987/88:52 gjordes vissa ändringar i beskattningen av naturaförmåner bl.a. på så vis att dessa delades in i personalvårdsförmåner respektive övriga naturaförmåner. Syftet med översynen var främst att förenkla och schablonisera reglerna, men också att hejda den utveckling som hade skett mot att arbetsgivare erbjöd allt fler slag av naturaförmåner som inte kom att beskattas, med följd att gränsen mot privata levnadskostnader i form av allmänna fritidsaktiviteter suddades ut (a. prop. s. 45 och 48). De härigenom införda reglerna innebar bl.a. att rena personalvårdsförmåner skulle vara skattefria. Till personalvårdsförmåner hänfördes under vissa förutsättningar möjligheten till enklare slag av motion och annan friskvård.

Departementschefen uttalade att en rimlig avgränsning mot allmänna fritidsaktiviteter låg i vilken typ av motionsutövning det var fråga om. För att det skulle vara en skattefri förmån förutsattes att det var fråga om enklare motionsidrott som kunde utövas av i stort sett var och en. Som exempel på sådana aktiviteter angavs gymnastik, styrketräning, bowling och vissa racketsporter samt olika lagidrotter, som t.ex. fotboll. Som exempel på sporter som krävde dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning och som inte var avsedda att omfattas av skattefriheten nämndes golf, ridsport, utförsåkning på skidor och segling (a. prop. s. 53 f. och SkU 1987/88:8 s. 42).

I samband med de förtydliganden och den översyn av reglerna om skattefria personalvårdsförmåner som gjordes genom prop. 2002/03:123 hänvisade regeringen till ovan refererade uttalande och anförde att den tidigare angivna gränsdragningen alltså borde vara vägledande (a. prop. s. 15, se även 2003/04:SkU3 s. 8). Vid tidpunkten för detta uttalande låg antalet golfklubbar och

Mål nr
4301-17

medlemmar i sådana på i vart fall motsvarande nivå som idag och kostnaden för golfutrustning och regelbundet golfspelande är i huvudsak alltjämt densamma, vilket talar för att uttalandet i huvudsak fortfarande bör anses vara relevant.

Därefter har vid flera tillfällen väckts riksdagsmotioner om att bl.a. golf bör jämföras med andra former av skattebefriad friskvård och motion, vilka dock samtliga har avstyrkts av skatteutskottet.

Av ovan följer att reglerna om skattefrihet för personalvårdsförmåner i form av enklare slag av motion och annan friskvård dels bör tolkas restriktivt (jfr HFD 2015 ref. 1 och HFD 2016 ref. 80), dels att inget tyder på att lagstiftaren har haft för avsikt att utöka det skattefria området till den nu omfrågade formen av fritidsaktivitet. Denna slutsats ligger också väl i linje med huvudregeln att förmåner som den anställde erhåller av eller genom sin arbetsgivare är skattepliktiga, särskilt i de fall förmånen utgår i form av ett kontant bidrag. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.