

## **HFD 2016 ref. 80**

**Arbetsgivarens delfinansiering av ett medlemskap hos ett friskvårdsföretag som, förutom möjlighet till fysisk träning, även ger fri tillgång till bl.a. relaxavdelning, träningskläder och hälsodrinkar har inte ansetts utgöra en skattefri personalvårdsförmån. Förhandsbesked angående inkomstskatt.**

11 kap. 1 § första stycket, 11 och 12 §§ inkomstskattelagen

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 1 december 2016 följande dom (mål nr 3733-16).

### **Bakgrund**

U.R:s 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.

U.R. överväger att använda bidraget för att finansiera en del av årsavgiften för ett s.k. Exclusive Platinum-medlemskap hos ett visst friskvårdsföretag. Årsavgiften uppgår till drygt 14 000 kr. Medlemskapet ger honom möjlighet till grupp-, styrke- och konditionsträning i företagets samtliga anläggningar men också tillgång till solarium, vattenmassage, eget förvaringsskåp, obegränsat med hälsodrinkar, frukt och kaffe samt fri tillgång till relaxavdelning, handduk och träningskläder. I priset ingår även ett tillfälle med en personlig tränare samt ett badkort som gäller på vissa angivna badanläggningar.

Alternativt överväger U.R. att använda friskvårdsbidraget för golfspel genom betalning av greenfee (banavgift) på en s.k. pay and play-bana och betalning för hyra av golfbollar på s.k. driving range. Övrig utrustning kommer han att låna eller hyra på egen bekostnad.

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

Genom ansökan om förhandsbesked ville U.R. få veta om friskvårdsbidraget kommer att utgöra en skattefri personalvårdsförmån om det används för att betala årsavgiften för medlemskapet hos friskvårdsföretaget (fråga 1), alternativt för finansiering av golfspel på pay and play-banor och hyra av golfbollar på driving range (fråga 2).

Skatterättsnämnden fann att friskvårdsbidrag som används för att delfinansiera medlemskapet hos friskvårdsföretaget skulle tas upp i inkomstslaget tjänst (fråga 1). Som motivering angav nämnden bl.a. följande. U.R. får tillgång till en rad andra tjänster vid sidan av möjligheten till fysisk träning. Flera av dessa kringtjänster uppfyller inte kravet på att vara motion eller annan friskvård av enklare slag. Detta innebär att medlemskapet både innehållsmässigt och beloppsmässigt går utöver de ramar som har uppställts i gällande rätt för att utgöra motion eller annan friskvård av enklare slag.

Vad beträffar fråga 2 fann nämnden att friskvårdsbidrag som används för att betala banavgift på en pay and play-bana och betalning på en driving range var en skattefri personalvårdsförmån. Som motivering angavs bl.a. följande. Förutsättningarna för golfspel har förändrats sedan bestämmelserna om skattefri motion infördes. På en pay and play-bana och en driving range ges möjligheter att träna golfspel utan att vara medlem i en golfklubb eller ha 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 ska fastställa svaret på fråga 1 samt, med ändring av nämndens svar på fråga 2, förklara att ersättning för golfspel på pay and play-bana och betalning på driving range inte ska anses som skattefri personalvårdsförmån. Skatteverket anför i huvudsak följande.

Beträffande fråga 1 är det tjänsten som sådan som ska bedömas, inte om den till någon del innehåller inslag som om de köpts separat hade ansetts uppfylla kraven på ”möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård”. En anställd har ingen möjlighet att utan skattekonsekvenser fritt förfoga över det erhållna beloppet för att köpa en tjänst som till viss del innehåller inslag av enklare motion eller annan friskvård.

Såvitt avser fråga 2 bör begreppet enklare slag av motion tolkas restriktivt eftersom skattefrihet utgör undantag från huvudregeln om att ersättning från arbetsgivare ska tas upp till beskattning. Det avgörande för om motionen ska anses utgöra enklare slag av motion är att det inte är en sport som kräver dyrbara anläggningar, redskap eller kringutrustning. Golf är en sport som kräver dyrbara redskap och kringutrustning varför motionen inte kan ses som skattefri.

*U.R.* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1 och förklara att friskvårdsbidraget utgör en skattefri personalvårdsförmån samt anför följande. Bidraget från arbetsgivaren är av mindre värde och

avsett för enklare motion. Den omständigheten att han väljer att uppgradera sitt medlemskap och därmed få tillgång till annat än det som direkt är att betrakta som motion medför inte att bidraget därmed är skattepliktigt.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Rättslig reglering m.m.*

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 eller lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

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

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

##### Fråga 1 – medlemskapet hos friskvårdsföretaget

Skattefrihet för personalvårdsförmåner utgör ett undantag från huvudregeln om skatteplikt för inkomster från anställning. Bestämmelserna om skattefrihet bör därför tillämpas restriktivt (jfr HFD 2015 ref. 1).

I förarbetena anges att gränsen för idrottsaktiviteter av enklare slag mot allmänna fritidsaktiviteter bör dras på så sätt att det ska vara fråga om enklare motionsidrott som kan utövas av i stort sett var och en (prop. 1987/88:52 s. 53 och prop. 2002/03:123 s. 15). Om den tjänst som arbetsgivaren subventionerar består av flera aktiviteter bör, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, bedömningen av vad som utgör förmån av mindre värde och motion av enklare slag avse tjänsten som helhet och inte de ingående aktiviteterna var för sig.

Genom att teckna ett Exclusive Platinum-medlemskap för en avgift om drygt 14 000 kr får U.R. tillgång till en tjänst som, vid sidan av fysisk träning, innefattar en rad kringaktiviteter som inte uppfyller kraven på att vara enklare slag av motion eller annan friskvård, däribland tillgång till relaxavdelning, träningskläder och hälsodrinkar.

Vid en helhetsbedömning av tjänsten och med hänsyn till den restriktivitet som bör prägla tillämpningen av bestämmelserna finner Högsta förvaltningsdomstolen att det i målet aktuella med-

lemskapet klart faller utanför gränsen för vad som utgör skattefri personalvårdsförmån. Friskvårdsbidraget är således, som Skatterättsnämnden funnit, skattepliktigt.

#### Fråga 2 – betalning på pay and play-bana och driving range

Som alternativ till att använda friskvårdsbidraget för att teckna medlemskapet enligt fråga 1 överväger U.R. att använda bidraget för golfspel på pay and play-banor och för hyra av golfbollar på driving range. Han har därför ställt frågan om idrottsaktiviteter av denna typ utgör enklare slag av motion eller annan friskvård. I målet har getts in en förteckning över pay and play-banor i Skåne.

Ansökan avser alltså inte någon konkret situation eller något avtal som är av viss varaktighet. Tjänsterna kan variera mellan olika anläggningar och kan också komma att förändras över tiden. Bedömningen av vad som utgör enklare slag av motion och annan friskvård måste då göras beträffande varje enskilt tillfälle. Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att frågan inte är lämpad att besvaras genom förhandsbesked. Vid sådant förhållande borde något förhandsbesked inte ha lämnats utan ansökningen borde i den delen ha avvisats. Förhandsbeskedet avseende fråga 2 bör därför undanröjas och ansökan i den delen avvisas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 och avvisar ansökningen i den delen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Nymansson*, *Silfverberg*, *Askersjö* och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Mundt.

---

*Skatterättsnämnden* (2016-06-21, *André*, ordförande, *Pettersson*, *Dahlberg*, *Jönsson* och *Sundin*):

#### *Förhandsbesked*

##### Fråga 1

Ett friskvårdsbidrag om 4 000 kr som LRF Konsult AB betalar till U.R. som delfinansiering vid inköp av ett Exclusive Platinum-medlemskap hos Nordic Wellness ska tas upp i inkomstslaget tjänst.

## Fråga 2

Ett friskvårdsbidrag om högst 4 000 kr som LRF Konsult AB betalar till U.R. som ersättning för banavgift på en pay and play-bana och betalning på en driving range är en skattefri personalvårdsförmån.

### *Motivering*

#### Fråga 1

Frågan är om arbetsgivarens friskvårdsbidrag till en anställd är skattefritt som personalvårdsförmån enligt 11 kap. 11–12 §§ när bidraget avser ett medlemskap på en motionsanläggning som utöver enklare slag av motion och annan friskvård även innehåller andra tjänster.

Skattefriheten för personalvårdsförmåner utgör ett särskilt reglerat undantag från huvudregeln i 1 § om vad som ska tas upp som intäkt av tjänst vilket talar för en restriktiv tillämpning (jfr HFD 2015 ref. 1).

Vad som utgör en förmån är inte närmare definierat i inkomstskattelagen. Av hur de aktuella bestämmelserna utformats och av övriga bestämmelser i kapitlet kan man dra slutsatsen att kontant ersättning som sådan inte är avsedd att omfattas av skattefriheten (jfr t.ex. 21 § och även prop. 1987/88:52 s. 43).

För att en förmån av motion och annan friskvård ska vara skattefri får den inte heller tillhandahållas på sådant sätt att arbetsgivaren erbjuder kuponger eller liknande betalningssystem som arbetstagaren kan använda på det sätt som denna önskar (jfr prop. 2002/03:123 s. 14 f.).

Praxis och förarbetsuttalanden ger däremot stöd för att friskvårdsbidrag mot kvitto som ersätter arbetstagarens utlägg för ett årsmedlemskap hos en motionsanläggning är skattefritt när det avser enbart sådana träningsinslag som är aktuella i ärendet (jfr RÅ 2001 ref. 44 och prop. 2002/03:123 s. 14).

U.R. överväger att utnyttja friskvårdsbidraget om maximalt 4 000 kr till att teckna ett Platinum-medlemskap hos Nordic Wellness för 4 000 kr.

Han får då tillgång till en rad andra tjänster vid sidan av möjligheten till fysisk träning av vilka flera inte uppfyller kravet på att vara motion eller annan friskvård av enklare slag.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning är ett friskvårdsbidrag som används på det sättet att hänföra till medlemskapet i sin helhet dvs. till samtliga tjänster som ingår.

Det anförda innebär att medlemskapet går både innehållsmässigt och beloppsmässigt utöver de ramar som uppställs i gällande rätt för att utgöra motion eller annan friskvård av enklare slag.

Friskvårdsbidraget är därmed inte en skattefri personalvårdsförmån.

#### Fråga 2

Frågan är om ett friskvårdsbidrag som avser utövande av golf på en pay and play-bana och driving range är en förmån som avser motion eller annan friskvård av enklare slag enligt 11 kap. 11–12 §§.

I förarbetena till de ursprungliga bestämmelserna om skattefri motion, då kravet på att motionen ska vara av enklare slag infördes, sägs att bl.a. sporter som kräver dyrbarare anläggningar och redskap och som oftast utövas skilt från arbetet både i tid och i rum, som t.ex. golf, segling, ridning och utförsäkring på skidor, anses inte omfattas av vad som utgör

motion av enklare slag (prop. 1987/88:52 s. 53 f. och SkU 1987/88:8 s. 42).

Utöver detta och vissa andra uttalanden om vad som avsetts med regleringen har det överlämnats åt praxis att bestämma innebörden av gällande rätt. I förarbetena har även konstaterats att det sker fortlöpande förändringar i synen på vilka aktiviteter som är effektiva för en god hälsa och att det får ankomma på rättstillämpningen att beakta de förändringar som sker med tiden i synen på vad som avses med enklare slag (prop. 2002/03:123 s. 15).

Mot denna bakgrund förutsätts att den utveckling av olika sporter som sker i samhället följs och värderas mot gällande regelsystem för att bedöma om det finns skäl att ompröva tidigare uppfattningar.

Det kan då konstateras att förutsättningarna för golfspel har förändrats sedan bestämmelserna om skattefri motion infördes. Många nya golfbanor har byggts. Utvecklingen har vidare inneburit att tillgången på banor som erbjuder pay and play-spel och anläggningar av driving range-typ har ökat.

På en play and pay-bana och en driving range ges möjligheter att träna golfspel, utan att vare sig vara medlem i en golfklubb eller ha tidigare erfarenheter av golf.

I takt med det ökade utbudet av den här typen av golfspel och allmänhetens intresse för sporten har även möjligheterna att hyra utrustning på banorna eller att köpa begagnade utrustningar ökat.

En slutsats av det anförda är att den aktuella typen av golfspel bör kunna jämföras med annan form av motion eller annan friskvård som anses vara av enklare slag.

I och med att det från och med 2004 inte längre finns något krav på att friskvården utövas i en anläggning som ägs eller hyrs av arbetsgivaren saknar karaktären på anläggningen där friskvården utövas eller dess belägenhet i huvudsak betydelse för bedömningen.

Mot denna bakgrund kan inte det förhållandet att aktiviteten utövas skilt från arbetet i tid eller rum på det sätt som ofta är fallet för golfspel anses vara ett hinder mot skattefrihet för golfspel av nu aktuellt slag.

Enligt Skatterättsnämndens bedömning omfattas därför golfspel på pay and play-bana eller på driving range av uttrycket enklare slag av motion eller annan friskvård i 11 kap. 12 §.

Friskvårdsbidraget är alltså en skattefri personalvårdsförmån för U.R.

*Kristiansson och Werkell* var skiljaktiga avseende fråga 1 och anförde:

Fråga är om ett friskvårdsbidrag om 4 000 kr utgör en förmån som är undantagen från skatteplikt med stöd av 11 kap. 11-12 §§ när den årliga kostnaden för medlemskapet är högre.

Ett belopp om 4 000 kr är att betrakta som mindre värde och det understiger klart den årliga kostnaden för ett medlemskap vid de större friskvårdskedjorna (inklusive Nordic Wellness) som tillhandahåller motion i form av styrketräning, konditionsträning och gruppträning. En förmån av nämnt slag omfattas av undantaget från beskattning i 11 kap. 11-12 §§. Detta oaktat att den årliga utgiften, som oftast betalas löpande varje månad, för den anställde kan uppgå till ett högre belopp.

Den omständigheten att U.R. väljer att uppgradera sitt medlemskap och därmed få tillgång till annat än det som direkt är att betrakta som

motion, medför enligt vår mening inte att friskvårdsbidraget därmed är att betrakta som skattepliktigt. Avtalet om medlemskap ingås mellan den anställda och friskvårdskedjan. Bidraget som U.R. får från arbetsgivaren är alltså av mindre värde och avsett för enklare slag av motion, dvs. styrketräning, konditionsträning och gruppträning.

Vi anser att fråga 1 borde besvaras med att friskvårdsbidraget inte ska tas upp till beskattning.