

HFD 2018 ref. 2

Ett friskvårdsbidrag på 4 000 kr som används för att spela golf på pay and play-banor och för att träna golfslag på en driving range har ansetts utgöra en skattefri personalvårdsförmån. Förhandsbesked om inkomstskatt.

11 kap. 11 och 12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 12 januari 2018 följande dom (mål nr 4301-17).

Bakgrund

Som huvudregel ska alla inkomster och förmåner som en arbetstagarer 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.

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 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 U.R. 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.

Han avser att spela en gång per vecka, företrädesvis på helger, 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 med-

lemskap 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 dyrbara 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 U.R:s 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.

U.R. 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 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 U.R., 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 rättstillämpningen 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 avspegla 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 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 U.R. kan bli högre än så, beroende på hur mycket han 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 U.R. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Knutsson, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Mundt.

Justitierådet *Gäverth* var av skiljaktig mening och anförde:

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 alltjämt borde vara vägledande (a. prop. s. 15, se även 2003/04:SkU3 s. 8). Vid tidpunkten för detta uttalande låg antalet golfklubbar och medlemmar i sådana på i vart fall motsvarande nivå som idag och kostnaden för golfutrustning och regelbundet golfspel 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.

Skatterättsnämnden (2017-07-06, Pettersson, Dahlberg, Jönsson och Werkell):

Förhandsbesked

Ett friskvårdsbidrag om högst 4 000 kr som LRF Konsult AB betalar till U.R. som ersättning för greenfee på korthålsbanor på Örestads och Vallgårdens golfklubbar är en skattefri personalvårdsförmån.

Detsamma gäller om bidraget används för säsongskort på driving range i anslutning till Örestads golfbana.

Motivering

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 §§ inkomstskattelagen.

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 utförsåkning 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).

Den utveckling av olika sporter som sker i samhället får alltså följas 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.

Eng, ordförande, *Lohela* och *Påhlsson* var skiljaktiga och anförde:

Skattefrihet för enklare slag av motion och annan friskvård enligt 11 kap. 11–12 §§ utgör ett särskilt reglerat undantag från huvudregeln i 1 § att inkomster på grund av tjänst ska tas upp som intäkt. Av prop. 1987/88:52 s. 52–54 framgår att syftet med avgränsningen av det skattefria området varit att finna en rimlig avvägning mellan arbetsgivarens intresse av anställda i god fysisk balans (personalvård) och intresset av att arbetsgivare inte utan skattekonsekvenser subventionerar enskildas personliga levnadskostnader.

Begreppet enklare slag av motion ska enligt vår mening därför tolkas restriktivt (jfr HFD 2015 ref. 1 och HFD 2016 ref. 80).

I samband med införandet av den aktuella bestämmelsen uttalades att gränsen 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 och i direkt anslutning till arbetstidens början eller slut. Som exempel angavs bl.a. styrketräning, racketsporter och fotboll (a prop. s. 53). Av detta uttalande och angivna exempel framgår enligt vår mening att vad som avsetts varit relativt enkla aktiviteter med inga eller enstaka enkla individuella redskap och som kan utövas i nära samband med arbetstiden. Denna typ av aktiviteter kan också generellt utövas i relativ närhet till arbetsplatsen.

Syftet med 2003 års ändring har därefter endast varit att förtydliga och förenkla bestämmelserna. Genom ändringen blev det t.ex. klart att betalning av abonnemangskostnaden inte behöver ske direkt från arbetsgivaren till anläggningens innehavare (prop. 2002/03:123 s. 14). Det framgår däremot inte att innebörden av uttrycket personalvårdsförmån eller avgränsningen av mindre värde och enklare slag var avsedd att ändras på något grundläggande plan (jfr HFD 2015 ref. 1).

Att man förenklade förutsättningarna för parterna att organisera utövandet av motionen bör därför inte tolkas som att man därmed också avsåg att förändra vilka krav som ska ställas på aktiviteterna som sådana för att de ska anses utgöra enklare slag av motion.

Mot bakgrund härav kan de aktiviteter som ansökan gäller inte anses utgöra enklare slag av motion enligt 12 §.