

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3733-16

meddelad i Stockholm den 1 december 2016

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 21 juni 2016 i ärende dnr 72-15/D

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

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.

Dok.Id 177380

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

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 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 AA 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 AA 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

Mål nr
3733-16

(fråga 1). Som motivering angav nämnden bl.a. följande. AA 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

Mål nr
3733-16

anses utgöra enklare slag av motion är att det inte är en sport som kräver dyrbarare anläggningar, redskap eller kringutrustning. Golf är en sport som kräver dyrbarare redskap och kringutrustning varför motionen inte kan ses som skattefri.

AA 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 AA 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 medlemskapet 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 AA att använda bidraget för golfspel på pay and play-banor och för hyra av golfbollar på driving range. Han har därför ställt frågan om

Mål nr
3733-16

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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Erik Nymansson, Christer Silfverberg, Inga-Lill Askersjö och Mahmut Baran.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Mundt.