

PATRIK EMBLAD

Golf som friskvård

Om avgörandet i HFD och om frågorna som uppstått i dess svallvågor

Nyligen meddelade HFD en dom som innebar att golfspel på vissa specificerade pay and play-banor, samt driving range-kort ansågs ingå i de skattefria personalvårdsförmånerna. SKV har därefter publicerat ett ställningstagande som ser ut att gå längre än HFD:s dom. En fråga som kan ställas är vilka konsekvenser detta får och hur man som anställd, arbetsgivare och golfklubb ska hantera eller förhålla sig till olika slags kostnader i samband med golfspel. I artikeln jämför jag HFD:s avgörande med SKV:s ställningstagande och diskuterar vilka olika slags kostnader i samband med golfspel som numera kan tänkas ingå i det skattefria området.

1 ARTIKELNS INRIKTNING OCH DISPOSITION

I denna artikel undersöker jag hur HFD:s avgörande i mål nr 4301-17 (nedan benämnt ”golfdomen”) förhåller sig till SKV:s efterföljande ställningstagande ifråga om golf som friskvård.¹ Ställningstagandet behandlar även andra sporter såsom ridning, men i artikeln koncentrerar jag mig till just golfspel. Jag inleder med ett referat av domen och SKV:s ställningstagande, för att därefter presentera min jämförande analys. Efterföljande avsnitt behandlar vilka specifika kostnader i samband med golfspel som numera kan tänkas ingå i det skattefria området.²

2 DOMEN I HFD OCH SKV:S STÄLLNINGSTAGANDE

Golfdomen meddelades den 12 januari 2018. Målet rörde ett friskvårdsbidrag som en anställd erhållit från sin arbetsgivare på 4 000 kr och som hen övervägde att använda för att spela golf på så kallade pay and play-banor, samt för att träna golf på en driving range. Frågan i målet var om

1 SKV:s ställningstagande Friskvårdsbidrag – när de anställda själva får välja, dnr 202 39595-18/111.

2 Jag vill tacka universitetslektor Bo Svensson för värdefulla synpunkter på ett utkast till artikeln. Eventuella brister är givetvis mina egna.

friskvårdsbidraget, använt på detta sätt, skulle klassas som en skattefri personalvårdsförmån.

HFD framhöll inledningsvis att golf, tillsammans med segling, ridning och utförsåkning på skidor uttryckligen undantogs från skattefriheten i förarbetena vid införandet av reglerna om skattefria personalvårdsförmåner. Motivet för detta var att utövandet av dessa sporter kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning.³ Därefter återgav HFD ett senare förarbetsuttalande som avfärdade idén att precisera begreppet ”enklare slag” med motivering att det fick ankomma på rättstillämpningen att ta hänsyn till de förändringar som sker i tiden vad gäller synen på enklare slag av motion.⁴

Enligt HFD är 11 kap. 11 och 12 §§ IL inte uttömmande ifråga om vad som räknas som en skattefri personalvårdsförmån. En motionsaktivitet måste alltså inte nödvändigtvis vara av ”enklare slag” för att omfattas av skattefriheten. Det väsentliga är att hela personalen kan ta del av förmånen och att inte någon ska behöva avstå på grund av att utnyttjandet kräver avancerad eller dyrbar utrustning.

HFD skilde därefter mellan förmåner som erhålls i annat än pengar (så kallade naturaförmåner) och bidrag som en arbetsgivare lämnar till en anställd för att finansiera en motionsaktivitet. Vid naturaförmåner är det enligt HFD befogat att uppställa ett krav på att motionen måste vara av enklare slag för att den ska anses rikta sig till hela personalen, men detta krav kan inte tillmätas samma betydelse vid bedömningen av en förmån i pengar. Enligt HFD föranledde detta, samt det förhållandet att förutsättningarna för att spela golf väsentligt förändrats sedan införandet av bestämmelserna om skattefria motionsförmåner, att friskvårdsbidraget ifråga skulle bedömas som en skattefri personalvårdsförmån.

SKV har på grundval av domen gått ut med ett pressmeddelande och ett ställningstagande där det uttrycks att dyrare sporter, såsom golf och ridning, numera utgör skattefria personalvårdsförmåner så länge förmånen maximalt uppgår till 5 000 kr per anställd och år (inklusive moms).⁵ Vidare har SKV i ett justerat meddelande strukit golf, segling, ridning och

3 Prop. 1987/88:52 s. 53, SkU 1987/88:8 s. 42.

4 Prop. 2002/03:123 s. 15.

5 Se SKV:s ställningstagande Friskvårdsbidrag – när de anställda själva får välja, dnr 202 39595-18/111 och Skatteverkets pressmeddelande 2018-01-15, Friskvårdsbidrag nu även för dyrare sporter. Ställningstagandet ersätter det tidigare ställningstagandet Arbetsgivarens subvention av motion och friskvård i vissa fall, dnr 131 1766330-15/111.

utförsäkning från uppräknigen av sporter som faller utanför det skattefria området. Som exempel på aktiviteter som undantas på grund av att de kräver dyrare anläggningar, redskap och kringutrustning upptas numera istället fallskärms hoppning, hästkörning och motorsport.⁶

3 ANALYS AV STÄLLNINGSSANTAGANDETS FÖRHÅLLANDE TILL DOMEN OCH DESS KONSEKVENSER

Avgörandet i golfdomen visar att HFD inte alltid upplever sig absolut bunden av explicita förarbetsuttalanden.⁷ Dessutom visar avgörandet att HFD i sin tolkning av skattelag kan påverkas av förändringar i samtiden,⁸ åtminstone när HFD anser att lagstiftningen har en tillräckligt öppen formulering.⁹

Enligt min mening går SKV längre i sitt ställningstagande än vad HFD gjorde. I domen prövades ett överklagat förhandsbesked som begränsade sig till pay and play-spel och driving range-kort. SKV ser emellertid ut att hänföra golf i sin helhet, samt ridning och segling till det skattefria området. Detta kan problematiseras mot bakgrund av att HFD tidigare avvisat ett förhandsbesked om pay and play-spel och driving range-kort med motivering att ansöknigen behövde specificeras mer.¹⁰ Förvisso skulle kunna hävdas att avvisningen inte utsäger något om HFD:s syn på rättsfrågan, utan endast handlar om att HFD ansåg att sakomständigheterna inte var tillräckligt tydligt beskrivna. Sak- och rättsfrågan hänger emellertid ihop. Vilka sakomständigheter som HFD anser sig behöva få in ankommer på rättsfrågan – det ankommer på vilka sakomständigheter som HFD

6 SKV M 2017:17, Skatteverkets information om vissa förmåner för beskattningsåret 2018, s. 16. Jämför den tidigare formuleringen på s. 19. Se även SKV:s lista på skattefria personalvårdsförmåner där golf numera inkluderas: <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/formaner/personalvardmotionochfriskvard/skattefriaformanerao.4.15532c7b1442f256bae714.html>.

7 Förvisso hänvisar HFD till andra förarbetsuttalanden som uttrycker att det ankommer på rättstillämpningen att hänsyn till förändringar som sker i tiden när det gäller att bedöma vad som utgör en friskvårdsförmån (prop. 2002/03:123, s. 15), vilket skulle kunna uppfattas som att domen inte strider mot de tidigare förarbetsuttalandena.

8 Därmed inte sagt att HFD alltid kommer att göra motsvarande överväganden framgent.

9 Om golf explicit hade undantagits från de skattefria personalvårdsförmånerna i lagstiftningen hade HFD sannolikt upplevt sig mer bunden vid denna skrivning. Det hade krävts ett än tydligare resonemang kring att begreppet "golf" inte är detsamma idag som vid lagregelns införande. Med hänsyn till den vikt som brukar tillmätas legalitetsprincipen på skatteområdet framstår dylika resonemang som avlägsna.

10 HFD 2016 ref. 80. Se också SRN, 21/6 2016, dnr 72-15/D.

anser vara rättsligt relevanta. Det som specificerades i det senare förhandsbeskedet var vilka banor, till vilken kostnad och hur ofta den enskilde skulle spela, samt att pay and play-spel inte ställer några krav på medlemskap eller färdighetsbevis i form av grönt kort eller liknande.¹¹ Om HFD var av uppfattningen att all golf skulle inkluderas hade det inte funnits anledning att avvisa det första förhandsbeskedet. Det ska emellertid hållas öppet för att HFD själv möjligen betraktar en avvisning som rent formell och inte som beroende av något ställningstagande till rättsfrågan i sak.

Samtidigt står det klart att om SKV nu godkänner golfspel i sin helhet kommer denna fråga aldrig att prövas. Detta utgör ett tydligt exempel på rättspolycentri.¹² Ett led i SKV:s ställningstagande som emellertid skulle kunna komma att prövas är beloppsgränsen på 5 000 kr. Begränsningen är till nackdel för enskild om denne exempelvis medges ett friskvårdsbidrag på 6 000 kr från sin arbetsgivare och avser att använda bidraget för att införskaffa ett årskort på gymmet till en motsvarande summa. Överskjutande värde, det vill säga 1 000 kr, ska enligt SKV tas upp såsom en löneförmån hos den anställde. Någon motsvarande beloppsgräns uppställs dock inte i domen och det är inte säkert att en sådan beloppsgräns skulle godtas av HFD. I vart fall skulle kunna tänkas att beloppsgränsen borde variera från ort till ort.¹³

Enligt min uppfattning kan goda skäl emellertid anföras till stöd för SKV:s ställningstagande, både vad gäller inkluderandet av golf i sin helhet och vad gäller beloppsbegränsningen. Det främsta argument som har anförts *mot* att erkänna golf som skattefri personalvårdsförmån består i att denna idrott kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning och att den därför inte kan utövas av var och en.¹⁴ Om golfspel antas ha positiva hälsoeffekter¹⁵ skulle detta argument emellertid lika gärna kunna anföras till stöd för att golfen borde inkluderas bland de skattefria personalvårdsförmånerna – så att fler personer får råd att utöva den. Förvisso

11 SRN, 6/7 2017, dnr 24-17/D.

12 Se om rättspluralism och rättspolycentri: Legal Polycentricity: Consequences of Pluralism in Law, 1995, Petersen, Hanne och Zahle, Henrik (red.), Gustafsson, Håkan, Rättens polyvalens – en rättsvetenskaplig studie av sociala rättigheter och rättssäkerhet, 2002, Pahlsson, Robert, Polycentri i skatterättens källor, SN 1995 s. 573 ff.

13 Jfr Antonson, Förmåner – stora uppslagsboken, 2015, s. 108.

14 Jfr fotnot 3.

15 Se exempelvis <http://www.svenskgolf.se/artiklar/artiklar/20170530/ny-studie-golf-forlanger-livet/>, hämtad den 2018-02-07.

skulle kunna påpekas att det finns vissa exklusivare klubbar som skulle kunna utnyttjas för relativt stor bruttolöneväxling.¹⁶ Detta motiverar dock att det uppställs ett gränslöpp (såsom SKV nu gjort), snarare än att golf i sin helhet eller att vissa former av golf exkluderas från det skattefria området.¹⁷

En annan förtjänst med att inkludera golfspel i sin helhet är enligt min mening att man undkommer den svåra gränsdragning som annars kan uppstå mellan olika typer av golfspel. Förutom SKV:s ställningstagande hade nämligen kunnat tänkas att många klubbar, till följd av HFD:s dom, skulle öppna upp för pay and play-spel på sina ordinarie banor. Fråga hade då uppstått om man skulle behöva göra skillnad på korthållsgolf (vilket pay and play-spel allt som oftast är) och ”vanlig” golf. Som framgår nedan verkar ställningstagandet emellertid ge upphov till en annan gränsdragningsproblematik, nämligen mellan medlems- och spelavgifter.

4 GOLF SOM NATURAFÖRMÅN?

I HFD:s domskäl görs skillnad på naturaförmåner och bidrag som en arbetsgivare lämnar till en anställd för att utöva viss motionsaktivitet. Naturaförmåner tar sikte på motionsaktiviteter som arbetsgivaren själv valt ut och betalat för eller som utövas på en av arbetsgivaren disponerad anläggning. För naturaförmåner anser HFD att större vikt bör läggas på att förmånen är av enklare slag eftersom risk annars finns att förmånen i praktiken bara kan utnyttjas av en mindre krets av arbetstagarna på arbetsplatsen. Kravet på enklare slag är inte fullt lika angeläget när arbetstagarna själva kan välja vad de ska utnyttja ett friskvårdsbidrag till.

Att golf skulle kunna erbjudas såsom en skattefri naturaförmån är dock inte helt uteslutet. HFD uttrycker nämligen i sina domskäl: ”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

16 Om 10 000 kr skulle godkännas som skattefri personalvårdsförmån räcker det att den anställde sänker sin lön med 5 909 kr ($0,32 * x + x = 10\,000 * 0,78$).

17 Någon slags gränsdragning med avseende på typen av aktivitet är dock ofrånkomlig. Som framgår ovan har SKV förskjutit denna gräns från golf, segling, ridning och utförsäkring till fallskärmshoppning, hästkörning och motorsport, se SKV M 2017:17, Skatteverkets information om vissa förmåner för beskattningsåret 2018, s. 16. Jämför den tidigare formuleringen på s. 19.

bedömas annorlunda.” Möjligen innebär detta att golf, eller åtminstone vissa former av golf, numera är att anse som enklare slag av motion. Som arbetsgivare finns det dock anledning att vara försiktig och låta personalen få möjlighet att välja motionsaktivitet till ett visst belopp.

5 OM SKATTEFRIHETENS OMFATTNING

5.1 Inledning

Golfspel är förknippat med olika typer av kostnader: årsavgift, medlemsavgift, spelavgift, spelrätt, kapitalinsats, greenfee med mera. Det finns därför anledning att närmare behandla vilka mer specifika kostnader i samband med golfspel som kan tänkas ingå i det skattefria området. Jag kommer inledningsvis att behandla kostnader avseende utrustning, greenfee och spelrätter/kapitalinsatser. Därefter gör jag en närmare analys av den mer betydelsefulla frågan om årsavgiften till någon del kan betraktas som skattefri personalvårdsförmån.

5.2 Utrustning

Förvärv av utrustning anses inte ingå i de skattefria personalvårdsförmånerna enligt SKV:s mening, såvida det inte rör sig om utlåning av enklare idrottsredskap.¹⁸ Inte heller är det sannolikt att HFD skulle betrakta inköp av utrustning såsom en skattefri personalvårdsförmån. Exempelvis har en arbetstagares lån av motionsband till bostaden från sin arbetsgivare inte ansetts som en skattefri personalvårdsförmån i HFD 2015 ref. 1.¹⁹

5.3 Greenfee

Enligt SKV omfattas utlägg för greenfee av de skattefria personalvårdsförmånerna förutsatt att kostnaden inte överstiger 1 000 kr för det specifika speltillfället. Om kostnaden överstiger detta belopp rör det sig enligt SKV inte om motion som är av mindre värde och enklare slag, varför greenfeen i sin helhet ska beskattas som en förmån hos den anställde.²⁰ HFD uttalar i sin dom att det förhållandet att den anställdes kostnader kan komma att bli högre än det lämnade friskvårdsbidraget på 4 000 kr, beroende på hur

18 SKV M 2017:17, s. 16. Jfr <http://www.golf.se/klubb-och-anlaggning/friskvardsbidrag/>.

19 Specialfall gäller enligt SKV för vissa yrkesgrupper såsom försvarsmakten, räddningstjänsten och polisen som har en reglerad skyldighet att hålla sig i god fysisk form, se SKV:s ställningstagande Skattefri träningsutrustning, dnr 131 6933990-10/111.

20 Skatteverkets ställningstagande Friskvårdsbidrag – när de anställda själva får välja, dnr 202 39595-18/111.

mycket denne väljer att spela, inte påverkar bedömningen av om förmånen är av mindre värde. Det skulle kunna hävdas att det är en annan fråga huruvida kostnaden för enskilda speltillfällen måste hålla sig under en viss beloppsgräns för att vara av mindre värde och enklare slag. Enligt min mening tillgodoses dock syftet att motverka alltför hög bruttolönevaxling lika väl genom att enbart den del som överstiger 1 000 kr beskattas som en löneförmån. En tänkbar konsekvens av SKV:s ställningstagande är att golfklubbar vars greenfee-nivå ligger strax över 1 000 kr kommer att överväga en justering.

5.4 Spelrätt och kapitalinsats

Många golfklubbar uppställer som krav att dess medlemmar måste inbetala en kapitalinsats eller inneha en så kallad spelrätt. Kapitalinsatsen återbetalas från klubben vid utträde och kan jämföras med ett räntefritt lån. En spelrätt kan istället vidareöverlåtas till presumtiva medlemmar. Både kapitalinsatser och spelrätter faller utanför reglerna för skattefria personalvårdsförmåner. Försäljning av en spelrätt kan beskattas som inkomst av kapital om vinsten överstiger 50 000 kr.²¹

5.5 Spel- och medlemsavgifter

Den kanske mest betydelsefulla frågan är huruvida årsavgiften till en golfklubb skulle kunna ses som en skattefri personalvårdsförmån. Årsavgiften är nämligen den huvudsakliga kostnaden för att spela golf. Som framgår ovan var inte detta något som HFD tog ställning till i målet.

Denna fråga kan i viss utsträckning tänkas påverka hur golfsverige idag ser ut. Som framgår ovan har SKV i sitt ställningstagande öppnat upp för att inkludera greenfee-spel i de skattefria personalvårdsförmånerna. Om inte också årsavgifter till någon del inkluderas i de skattefria personalvårdsförmånerna är det tänkbart att intresset för så kallade brevlådeklubbar skulle tillta. Med brevlådeklubb menas en klubb som mot en väldigt billig medlemsavgift lockar till sig medlemmar som i princip aldrig spelar på klubbens egen bana utan som bara spelar på andra banor mot erläggande av greenfee vid varje speltillfälle. Förekomsten av brevlådeklubbar beror på att många golfklubbar runt om i Sverige uppställer som krav för greenfee-spel att den gästande spelaren är medlem i en svensk

²¹ RÅ 2005 ref. 4 II, med tillämpning av 52:2 IL. Se också RÅ 2000 ref. 45 om avdragsrätt för en kapitalförlust på försäljning av aktier i ett golfaktiebolag.

golfklubb. För den som bara spelar några enstaka rundor per år är det billigare att vara medlem i en brevlådeklubb än i en ”vanlig” golfklubb. Det skulle sannolikt stärka intresset för brevlådeklubbar ytterligare (möjligen till skada för andra klubbar) om greenfee-spel skulle ingå i de skattefria personalvårdsförmånerna, men inte årliga spelavgifter. Tänkbart är också att fler golfklubbar skulle öppna upp för pay and play-spel.

Sannolikt anser dock inte SKV att årsavgiften, i vart fall inte hela årsavgiften, ingår i det skattefria området. Enligt SKV är nämligen *medlemsavgifter* som en arbetsgivare betalar för en anställds räkning skattepliktiga för den anställda. Motivet för detta består enligt SKV i det avdragsförbudet för medlemsavgifter som återfinns i 9:2 IL.²² I vissa klubbar görs emellertid en uppdelning mellan medlems- och spelavgifter.²³ Att spelavgifter skulle ingå i det skattefria området är en föreställning som ser ut att vara på spridning i golfsvetige. I tidskriften ”Svensk Golf”, som kostnadsfritt utgår till samtliga svenska hushåll där minst en person är medlem i en svensk golfklubb, samt på golf.se, uppges nämligen att spelrättsavgifter numera ingår i de skattefria personalvårdsförmånerna.²⁴ Att årliga spelavgifter skulle ingå i det skattefria området framgår emellertid inte explicit av SKV:s ställningstagande. Frågan inställer sig därför om denna uppdelning mellan medlems- och spelavgifter har någon betydelse för avdragsförbudet i 9:2 IL och om det finns en risk att olika klubbar i så fall skulle kunna ”trixa” med dessa begrepp.

Hur gränsen ska dras mellan medlemsavgifter och avgifter för motionsutövande verkar inte ha behandlats i särskilt stor utsträckning i de skatterättsliga rättskällorna. Någon närmare bestämning av uttrycket ”medlemsavgift” återfinns inte i 9:2 IL. Förvisso finns det flera rättsfall som handlar om hur gränsen ska dras mellan vad som utgör en medlemsavgift och en servicekostnad.²⁵ Denna fråga handlar om att identifiera det som utgör personliga levnadskostnader. Detta är emellertid en helt annan fråga än hur gränsen ska dras mellan medlemsavgifter och avgifter för mo-

22 Se SKV M 2017:17, s. 9.

23 Se exempelvis Varbergs GK där spelavgiften för en senior fulltidsmedlem är 5 200 kr och medlemsavgiften 800 kr för år 2018 (<http://www.varbergsgk.se/se/medlemskap/arsavgifter-2016>, hämtad den 2018-02-05).

24 Se Svensk Golf nr 1 2018 s. 32 och <http://www.golf.se/klubb-och-anlaggning/friskvardsbidrag/>, hämtad den 2018-02-05. Detta stöds på uppgift som SKV ska ha lämnat över telefon.

25 Se bland annat RÅ 1934 ref. 18, RÅ 1944 ref. 52, RÅ 1947 Fi 1166, RÅ 1949 ref. 34, RÅ 1956 Fi 1533, RÅ 1966 ref. 21, RÅ 1969 Fi 1373, RÅ 1973 ref. 31, RÅ 2000 ref. 3.

tionsutövande av enklare slag. Båda dessa avgifter utgör nämligen just personliga levnadskostnader, om än den senare typen har undantagits från tjänsteinkomstbeskattning. Frågan om var gränsen går mellan dessa typer av avgifter kan alltså inte lösas genom att bedöma vad som utgör en personlig levnadskostnad. Nämnda rättsfall ger därför inte så stor ledning för frågan om hur årliga spelrättsavgifter till en golfklubb ska hanteras.

Avdragsförbudet för medlemsavgifter har funnits med sedan KL:s tid och återfanns i 1:a anvisningspunkten till 20 § KL. I specialmotiveringen till denna regel står dock inte några skäl för regeln att finna.²⁶ Carl Kuylenstierna resonerade kring ändamålet med denna regel i sin anmälan av Åke Hellners avhandling och anförde att regeln bygger på ett skattetekniskt arrangemang. Genom regleringen har man velat undvika en beskattning av mottagaren för att istället vägra avdrag för utbetalaren.²⁷ Att mottagaren inte beskattas framgick av dåvarande 1:a anvisningspunkten till 19 § KL. Numera stadgas detta i 15:2 IL.

Jan Antonson har tidigare uttryckt att vissa medlemsavgifter som liknar årsavgifter vid ett motionsinstitut bör falla inom det skattefria området.²⁸ Enligt SKV omfattas emellertid aldrig medlemsavgifter, inte ens om avgiften utgör en nödvändig förutsättning för att utöva enklare slag av motion.²⁹

Möjligen skulle viss ledning kunna hämtas från mervärdesskatterätten. En golfklubbs uttag av årliga spelavgifter anses utgöra en omsättning i mervärdesskattehänseende eftersom medlemmarna får en tjänst i utbyte som består av deras tillgång till golfbanan och andra faciliteter.³⁰ I SOU 2002:74 uttalas att en medlemsavgift är en avgift enbart för att vara medlem i en organisation. Om avgiften inte ger rätt till någon motprestation är det inte fråga om någon omsättning. Till den del avgiften utgör en ersättning för ett tillhandahållande av något rör det sig emellertid om en

26 Prop. 1928 nr 213 s. 252.

27 Kuylenstierna, Carl W.U, Anteckningar i anslutning till en doktorsavhandling om periodiskt understöd och underskott, SvSkT 1960 s. 146.

28 Antonson, 2015, s. 112.

29 Se SKV:s ställningstagande Medlemsavgift – skattefri motionsförmån?, Dnr: 131 233241-06/111.

30 EU-domstolens dom den 21 mars 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, p. 40 och SKV:s ställningstagande Spelrätter i golfklubb, dnr 131 119119-06/111. Emellertid är det möjligt att tjänsten faller under idrottsundantaget i 3:11a ML.

transaktion som faller in under ML:s tillämpningsområde.³¹ Även om mervärdesskattefrågan principiellt sett bör hållas åtskild från inkomstskattefrågan³² skulle en liknande distinktion kunna användas i inkomstskattehänseende. Till den del en golfklubb kan visa på en tydlig skillnad mellan medlems- och spelavgifter, samt kan visa att medlemsavgiften är öronmärkt för typiska klubbkostnader (såsom klubbarrangemang, tränings- och tävlingsverksamhet med mera), medan spelavgiften inbetalas i utbyte mot tillgång till golfbanan, skulle kunna hävdas att avdragsförbudet i 9:2 IL inte borde hindra att årliga spelavgifter behandlas som skattefria personalvårdsförmåner.

Även om en tydlig uppdelning görs mellan spel- och medlemsavgifter på fakturan till klubbens medlemmar finns det dock en risk att hela årsavgiften ändå bedöms som en skattepliktig medlemsavgift. I RÅ 2000 ref. 3 framförde HFD att kostnaden för inköp av tidskriften "Aktiespararen", som ingick i medlemsavgiften till Sveriges Aktiesparares Riksförbund, inte var avdragsgill ens om kostnaden för tidskriften särdebiterades på fakturan.³³ Avdrag medgavs däremot för prenumerationskostnaden på "Läkartidningen" i RÅ 1976 ref. 53. Motiveringen för detta bestod i att prenumerationsutgiften inte var inkluderad i medlemsavgiften, att medlemmarna inte var skyldiga att prenumerera på tidningen, samt att även icke-medlemmar kunde teckna en prenumeration.³⁴ Mot denna bakgrund finns det anledning för golfklubbar att erbjuda passiva medlemskap (det vill säga medlemskap utan rätt att få spela på banan), samt fakturera medlems- och spelavgiften separat.³⁵ I så fall blir det tydligt att spelavgiften inte ingår i medlemsavgiften och att en medlem inte heller är skyldig att betala spelavgiften.

Om avdragsförbudet i 9:2 IL är tänkt att parera för skattefriheten i 15:2 IL, såsom Kuylenstierna uttryckte, kan vidare frågas om det har någon

31 SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv del 1, s. 319. I EU-domen *Kennemer Golf* talas det förvisso bara om "medlemsavgifter", varför det sannolikt är fråga om olika begreppsanvändningar. Årsavgift som inkluderar både spel- och medlemsavgift får bedömas med ledning av huvudsaklighets- eller delningsprincipen (se bland annat EU-domstolens dom den 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93).

32 Jfr Egholm Elgaard, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten*, 2016, s. 459 ff.

33 Jfr Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg och Simon-Almendal, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, 2017, s. 114.

34 Jfr Pahlsson, Robert, *Levnadskostnader – gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster*, 1997, s. 200 f.

35 Jfr Antonson, 2015, s. 113 om separat fakturering.

betydelse i vilken associationsform golfklubben bedrivs. Flera klubbar driver idag sin verksamhet helt eller delvis genom ett aktiebolag. Ett aktiebolag anses i regel vara skattskyldigt för samtliga sina inkomster.³⁶ Skattefriheten för medlemsavgifter i 15:2 IL gäller dessutom bara för *föreningar*.³⁷ På grundval av detta skulle kunna frågas om 9:2 IL verkligen är tillämplig på årsavgifter som inbetalas till ett aktiebolag. Regeln i 9:2 IL har emellertid en vidare utformning än 15:2 IL och omfattar avgifter till kassor, föreningar och *andra sammanslutningar*. Det är därför möjligt att karaktären på avgiften ändå anses som viktigare än mottagarens skattskyldighet. Enligt min bedömning är det emellertid till golfklubbens fördel om verksamheten drivs i förenings- och aktiebolagsform parallellt och om medlemsavgiften destinerats till föreningen för att täcka klubbkostnader, medan spelavgiften destinerats till aktiebolaget för att täcka kostnader som är förenade med banan.

Sammanfattningsvis har SKV tidigare uttryckt att medlemsavgifter inte ska anses som en skattefri personalvårdsförmån, inte ens om medlemsavgiften är nödvändig för att kunna utöva idrotten. Enligt SKV:s mening beror detta på avdragsförbudet för medlemsavgifter i 9:2 IL. Frågan om var gränsen ska dras mellan medlemsavgifter och avgifter för motionsutövande är dock inte helt klar. Om golfklubben gör en tydlig uppdelning mellan medlems- och spelavgift, varav den förra öronmärks för klubbkostnader och den senare för kostnader med anslutning till banan, är förutsättningarna större för att årliga spelavgifter ska inkluderas i de skattefria personalvårdsförmånerna. Detta gäller särskilt om medlems- och spelavgifterna faktureras separat, samt om verksamheten är uppdelad på så sätt att medlemsavgiften tillfaller en ideell förening, medan spelavgiften tillfaller ett aktiebolag som är skattskyldigt för den. HFD har dock, som ovan nämnts, inte tagit ställning till huruvida golfspel i sin helhet är att se som en skattefri personalvårdsförmån. Denna fråga är primär i förhållande till frågan om någon skillnad ska göras på spel- och medlemsavgifter. Det finns därför anledning att som arbetsgivare och anställd vara försiktig med att räkna in års- och spelavgifter i det skattefria området.

36 Detta borde främst kunna stödjas på 13:2 IL. Jfr också Kleist, David, Inkomstallokering mellan ägare och bolag, SN Ak.nr, 2016, s. 16 f.

37 Även SKV:s ställningstagande om medlemsavgifter tar sikte på medlemsavgifter till just *föreningar*, se SKV:s ställningstagande Medlemsavgift – skattefri motionsförmån?, dnr: 131 233241-06/111. Som följer av RÅ 1934 ref. 18 kan även en förening var skattskyldig för medlemsavgifter, i vart fall om de är att likställa med ett arvode för åtagna arbetsuppgifter.

6 SAMMANFATTNING

Genom HFD:s avgörande i mål nr 4301-17 står det klart att friskvårdsbidrag från en arbetsgivare som används för pay and play-spel och driving range-kort är att anse som en skattefri personalvårdsförmån, åtminstone när det friskvårdsbidrag som lämnas är av mindre värde. I sin tolkning av domen verkar SKV ha gått ett steg längre genom att inkludera golfspel i sin helhet. Det är tveksamt om bedömningen skulle utfalla på samma sätt vid en prövning i HFD, men flera goda skäl kan enligt min mening ändå anföras till stöd för SKV:s ställningstagande.

Enligt SKV:s ställningstagande ingår greenfee-spel som uppgår till högst 1 000 kr per speltillfälle i de skattefria personalvårdsförmånerna (upp till totalt 5 000 kr/år), men däremot inte kostnader för utrustning eller spelrätter. När det gäller årsavgifter är SKV:s hållning mer osäker. Enligt SKV:s mening omfattas inte medlemsavgifter av skattefriheten på grund av avdragsförbudet i 9:2 IL. Det är dock inte omöjligt att årliga spelavgifter omfattas, i vart fall om golfklubben gör tydlig åtskillnad mellan spel- och medlemsavgifter. Så är särskilt fallet om klubben fakturerar dessa avgifter separat och om medlemsavgiften destineras till en ideell förening till täckande av klubbkostnader, medan spelavgiften destineras till ett aktiebolag till täckande av andra kostnader. Avslutningsvis ska noteras att om frågan kommer upp i HFD är det möjligt att HFD underkänner skattefriheten på en helt annan grund; att golf i sin helhet inte skulle anses ingå i de skattefria personalvårdsförmånerna. Det finns därför anledning att som arbetsgivare och anställd vara försiktig med att räkna in årliga spelavgifter i det skattefria området.

Patrik Emblad är doktorand i finansrätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.