Beskattning av idrottsorganisationer och idrottsmän i Finland

Av jur dr Esko Linnakangas, Lapplands högskola, Rovaniemi

1. Inledning

Genom amatörreglerna har man försökt trygga idrottens egenart. Idrotten har dock hela tiden professionaliserats och amatörreglernas betydelse har minskat. Den egentliga proffsidrotten är dock i Finland ännu rätt ringa.

Till professionaliseringen anknyter sig nära idrottens kommersialisering. Ifall idrottens finansiering grundar sig huvudsakligen t ex på biljett- och reklaminkomster, kommer idrottsmännen lätt i ett fast beroendeförhållande till företag, som verkar enligt affärsekonomiska principer. Idrottsmännen blir ett slags handelsvaror.

De ovan beskrivna utvecklingslinjerna väcker frågor rörande idrottens offentliga finansiering. Till den offentliga finansieringen hör också det, att samhället genom beskattning ingriper i privat verksamhet. Genom att studera idrottens skattefrågor kan man framskaffa sådan information, som kan utnyttjas vid utvecklande av en offentlig reglering av idrottsverksamheten. Studiet av idrottens skattefrågor är viktigt också därför, att den s k svarta ekonomin torde vara ganska betydande på idrottens område.

De till idrottens beskattning hörande osäkerhetsfaktorerna samt skattemyndigheternas tilltagande intresse för idrottsorganisationers och idrottsmäns ekonomi har gjort idrottens skattefrågor högaktuella i Finland under de senaste åren. Bristen på en mer uttömmande undersökning av dessa frågor har jag försökt bortta genom min doktorsavhandling ''Urheilu ja verotus'' (Idrott och skatter, ca 350 s.), som ventilerades våren 1984 vid Helsingfors universitets juridiska fakultet.

I denna avhandling har jag försökt utreda

— hur idrottens beskattning har utvecklats i Finland och vilka omständigheter påverkat utvecklingen,

— vilka problemen är idag och deras bakgrund, hur de har avgjorts och hur de borde avgöras, och

— hur i vårt system förverkligas dels beskattningens allmänna mål och principer, dels idrottens kulturpolitiska uppgift.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

Boken riktar sig främst mot elitidrotten, särskilt ishockey. Den behandlar framförallt inkomstbeskattningen, men även lotteriskatten, arvs- och gåvoskatten, omsättningsskatten samt den numera upphävda nöjesskatten berörs. Förutom finskt material har även material från Sverige, Tyska förbundsrepubliken och USA utnyttjats.

Det väsentligaste källmaterialet för undersökningen har varit lagar och andra författningar samt deras förarbeten. Av central betydelse har också rättspraxis varit, särskilt avgöranden av högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och förhandsbesked av centralskattenämnden (CSN). Jag har i viss utsträckning försökt utnyttja även material från lägre instanser genom att ta del bl a av beskattningshandlingar för idrottsorganisationer och idrottsmän. Förutom juridiskt stoff har i boken även utnyttjats ett omfattande idrottsvetenskapligt material.

För att belysa sambandet mellan idrotten och samhällets ekonomiska och politiska utveckling har det omfattande historiska avsnittet i boken indelats i fyra tidsperioder. Detta torde dock vara av mindre intresse för denna tidskrifts läsare. I det följande skall blott ges en redogörelse för dagens aktuella inkomstskatteproblem för finska idrottsorganisationer och idrottsmän. De internationella frågorna lämnas också utanför denna granskning.

2. Idrottsorganisationers inkomstskatteproblem

2.1 *Allmänt*

Idrottsorganisationerna är enligt finsk lag i allmänhet allmännyttiga samfund. Skattskyldighetens omfattning för sådana regleras i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (IFL) 13 §. Ett allmännyttigt samfund är skattskyldigt endast för inkomst av rörelse. Vid kommunalbeskattningen föreligger dock skattskyldighet också för inkomst av fastighet eller del av fastighet, som använts för annat än allmänt eller allmännyttigt ändamål. Allmännyttiga samfund behöver således inte betala skatt för s k personlig inkomst. Som exempel härpå kan nämnas realisationsvinster på fastigheter och värdepapper samt dividend- och ränteinkomster. Även hyresinkomster av bostadsaktier betraktas som personlig inkomst.

Förmögenhetsskatt behöver allmännyttiga samfund inte betala. Detta gäller även för förmögenhet som hör till eventuell rörelse.

2.2 *Begreppet allmännyttigt samfund*

I IFL 13,2 § stadgas om, när ett samfund är allmännyttigt. Så är fallet, om ''det verkar enbart och omedelbart för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse, om dess verksamhet icke enbart gäller begränsade personalkategorier och om det icke genom sin verksamhet bereder däri delaktiga ekonomisk fördel i form av dividend, vinstandel eller i form av sådan lön eller annan gottgörelse, som är större än skäligt''. Enligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

den i lagrummet ingående exempelförteckningen kan bl a idrottsförening anses vara allmännyttig.

Åtminstone sådana idrottsorganisationer, som verkar i förenings- eller stiftelseform, uppfyller i regel klart kriterierna för allmännyttighet. Sålunda har t ex idrottsorganisationer mycket sällan förvägrats allmännyttighet på grund av, att deras verksamhet inte ansetts tillräckligt allmän. Även aktiebolag kan i vissa fall vara allmännyttiga. Härvid krävs dock vanligen, att möjligheten till vinstutdelning uteslutits i bolagsordningen och att det också finns garantier för att bolagets tillgångar kvarstår i allmännyttig besittning. — Även idrottens stödorganisationer är ofta allmännyttiga.

För att en idrottsorganisation skall vara allmännyttig krävs inte, att dess verksamhet begränsas till ren amatöridrott. Det att arvoden erläggs till idrottsmän och -funktionärer är inte heller i sig ett hinder för att anse organisationen allmännyttig. Enligt de senaste årens rättspraxis tycks allmännyttighet, som förvärvats på andra kriterier, inte heller ha förlorats ens på grund av rätt omfattande affärsverksamhet.

Fallet HFD 1980 II 506 gällde en förening, som verkade till förmån för travsport och hästförädling genom att arrangera travtävlingar. I tävlingarna betalades penningpris och i samband med dem anordnades vadslagning (totalisator). Den betydande vinsten av verksamheten placerade föreningen i ett aktiebolag, som byggde en ny travbana. Föreningen ansågs allmännyttig.

Den skatterättsliga allmännyttigheten är hotad framför allt, om samfundets huvudverksamhet står i konkurrens med företag, vilka verkar på rent affärsekonomisk bas. Allmännyttigheten förutsätter också att t ex annonsörerna inte helt behärskar idrottsorganisationens verksamhet. Reklamverksamheten skall alltså bara bidra till idrottens finansiering, medan idrotten inte får vara ett rent reklammedel.

2.3 *Rörelseinkomst eller skattefri inkomst*

Som rörelseinkomst för en allmännyttig sammanslutning anses enligt IFL 13,3 § inte ”inkomst, som samfund för finansiering av sin verksamhet förvärvat genom anordnande av lotterier, basarer, idrottstävlingar, dans- och andra nöjestillställningar, varuinsamling och annan med dem jämförlig verksamhet, ej heller inkomst, som förvärvats genom serverings-, försäljnings- och annan sådan verksamhet i samband med ovan nämnda tillställningar”. Ett allmännyttigt samfund får inte heller rörelseinkomst genom försäljning av medlemsblad och andra publikationer, som direkt betjänar samfundets verksamhet, eller genom insamling av medel i form av försäljning av adresser, märken, kort, vimplar m m. I inkomst- och förmögenhetsskatteförordningen 1 § stadgas vidare, att inkomst av bingospel inte anses som rörelseinkomst för ett allmännyttigt samfund.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

Inkomst av anordnande av idrottstävlingar har inte ansetts utgöra rörelseinkomst för en idrottsförening, fastän verksamheten varit mycket omfattande (HFD 1980 II 506, travtävlingar). Även annan av dylika organisationer bedriven idrottsverksamhet torde i regel stanna utanför begreppet rörelseinkomst, om inte verksamheten klart konkurrerar med icke allmännyttiga skattskyldiga. I rättspraxis har sålunda t ex simhallsverksamhet inte ansetts som rörelse (HFD 1980 II 617). Samma ståndpunkt har intagits till bowlinghallverksamhet (HFD 1982 II 505).

Ifall en idrottsorganisations idrottsundervisning är kostnadsfri eller prissatt så, att den inte lämnar vinst, är det i regel klart att fråga inte är om rörelse. Även om verksamheten skulle lämna vinst, torde inkomst av sådan idrottsundervisning i regel inte betraktas som rörelseinkomst, eftersom idrottsundervisningen nära ansluter sig till uppfostringsverksamheten. Inte heller i de fall, då verksamheten har drag av medlemsomskaffning, kan den i regel betraktas som rörelse. På sak kan verka, om verksamheten bedrivs under konkurrensförhållanden. T ex judo- och karatekurser torde i regel inte anses medföra rörelseinkomst för en idrottsförening (HFD 29.6. 1984/2989).

Reklaminkomster kan vara rörelseinkomst (se HFD 1979 II 523). Men om reklaminkomsterna nära anknyter sig till föreningens egna idrottstävlingar, anses det inte vara fråga om rörelseinkomst (HFD 1981 II 502). När en idrottsförening säljer reklamplats t ex på lagspeldräkter, ansluter sig detta så nära till själva idrottsutövningen, att rörelseinkomst inte uppstår. Även inkomster av programblad jämställs med inkomster av idrottstävlingar och torde vara skattefria även i avseende å annonsintäkterna. Skattepliktig rörelseinkomst torde det inte heller vara fråga om, då en idrottsorganisation till företag säljer rätten att använda sina idrottsmäns bilder i reklam.

2.4 *Skattefrihet som erhålls efter ansökan*

Det finns i Finland en speciell lag (680/1976), enligt vilken sådan allmännyttigt samfund tillkommande inkomst, som enligt huvudregeln i IFL 13 § är skattepliktig (alltså rörelseinkomst och vid kommunalbeskattningen viss fastighetsinkomst), kan förklaras skattefri. Detta gäller för ”allmännyttigt samfund, som bedriver samhälleligt betydelsefull verksamhet”. Fastighetsinkomst kan enligt denna lag bli skattefri bara, om det är fråga om en fastighet, varav en del används för allmänt eller allmännyttigt ändamål. Befrielsen avser då den övriga delen av inkomsten av sådan fastighet.

Enligt lagen kan skattelättnad beviljas bara, ”då lättnad kan anses befogad med tanke på den fördel samfundets verksamhet medför för samhället”. Vid prövningen skall beaktas, i vilken mån samfundets tillgångar och inkomster används för från samhällets synpunkt viktig allmännyttig verksamhet. Vidare skall beaktas, om skattelättnad för rörelseinkomst skulle

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

medföra icke ringa förfång för näringsidkare som bedriver motsvarande verksamhet.

Skattelättnaden beviljas av finansministeriet för högst två skatteår åt gången. Lättnaden skall sökas senast inom en månad från utgången av det skatteår, för vilket lättnad sökes.

Idrottsorganisationer har i praktiken inte haft nämnvärda svårigheter att komma i åtnjutande av dessa skattelättnader. Under de första åren av lagens tillämpning ansågs segelföreningar inte uppfylla de kriterier lagen uppställer för skattelättnad. Numera beviljas lättnader även i dessa fall. Finansministeriet har inte heller förhållit sig negativt t ex till motorsport. Skattelättnader har också beviljats idrottens stödorganisationer, även aktiebolag som ägt idrottsanläggningar.

Kritik har dock uppstått mot detta system med skattelättnader som beviljas på ansökan. Enligt en utredning gjord inom finansministeriet (1984:VM 13) är ansökningsförfarandet enligt den här berörda lagen administrativt tungt utan att det ändå garanterar, att lättnaderna beviljas på grundval av tillräckliga upplysningar om samfundens verksamhet och ekonomi. Utredningen föreslår, att man först anskaffar exakta uppgifter om beloppet av dessa skattebefrielser. Därefter vore det möjligt att bedöma, om förfarandet motsvarar sitt ändamål och om motsvarande förmåner kunde beviljas över statsbudgeten. Ifall det därutöver anses vara befogat att bevilja skattestöd åt allmännyttiga samfund, föreslår utredningen att det ovan beskrivna skattelättnadssystemet skulle så långt som möjligt ersättas med vidareutveckling av stadgandet i IFL 13 § rörande allmännyttiga samfund.

För idrottsorganisationernas del kan skattelättnadspraxis anses så fast, att åtminstone största delen av de lättnader, som nu ges idrottsorganisationer efter ansökan, enligt utredningens mening kunde ersättas genom utvidgning av den skattefrihet, som direkt enligt lag kommer allmännyttiga samfund till del. Enligt utredningens mening kunde man i IFL 13 § ta in ett bemyndigande för regeringen att i förordningen ge närmare bestämmelser om, när affärsverksamhet utövad av vissa slag av allmännyttiga samfund är skattefri. Härefter kunde enligt utredningen i inkomst- och förmögenhetsskatteförordningen stadgas skattefrihet för inkomst av uthyrning av idrottsutrymmen och reklamplatser och för inkomst av kiosk- och kaféverksamhet samt av publikations-, försäljnings-, distributions- och serviceverksamhet. En förutsättning för skattefriheten borde dock alltid vara, att nämnda verksamheter inte är eller blir huvudsaklig verksamhetsform för organisationen.

3. Inkomstskattefrågor för idrottsmän

3.1 *Skyldighet att verkställa förskottsinnehållning på löner och arvoden*

Enligt finsk lag är arbetsgivaren skyldig att verkställa förskottsinnehåll-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

ning av skatt inte bara på lön utan även på arvoden och andra prestationer. Med lön avses enligt förskottsuppbördslagen (FUL) 4 § 2 mom ”varje slag av lön, arvode, tantiem samt annan förmån och ersättning, som erläges för tjänst eller befattning, så ock för arbete, uppdrag eller tjänst, som emot ersättning utföres för arbets- eller uppdragsgivares räkning”. Med arbetsgivare avses den, för vars räkning det arbete utförs, för vilket lönen erläggs. — Ifall den som utför arbete eller uppdrag i denna sin verksamhet är en självständig företagare, betraktas den erlagda ersättningen inte som lön och förskottsinnehållning skall inte ske.

Enligt en 1976 tillkommen ändring av FUL 6 § 1 mom skall förskottsinnehållning verkställas även på vissa prestationer, som inte är att betrakta som lön, bl a på arvoden betalda till en uppträdande konstnär och en idrottsman. Sådan innehållsskyldighet föreligger dock inte, om mottagaren av arvodet i den verksamhet, som arvodet avser, nyttjar firma, som är införd i handelsregistret, eller är en registrerad förening.

FUL 4 § är det primära stadgandet i förhållande till FUL 6 §. Är prestationen att betrakta som lön, skall alltså reglerna i 6 § inte tillämpas. Stadgandet i FUL 6 § utvidgar bara innehållningsskyldigheten till fall, som inte faller in under definitionen på lön. Det, att en betalning inte kan betraktas som lön, kan bero bl a på att mottagaren av prestationen i sin verksamhet fungerar som en självständig företagare. — I Finland är arbetsgivarens skyldighet att erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift bunden vid betalningar, som enligt FUL 4 utgör lön. Däremot skall sådan socialskyddsavgift inte betalas i anslutning till sådana arvoden, som avses i FUL 6 §.

Orsaken till, att arvoden till idrottsmän 1976 gjordes till föremål för förskottsinnehållning, var närmast att rättspraxis (HFD 1972 II 575, 577, 1973 II 594) hade förhållit sig rätt negativt till att betrakta idrottsmäns arvoden som lön och alltså på dem tillämpa FUL 4 §, vilket äventyrade skattekontrollen.

För att det skall kunna vara fråga om sådant idrottsmans arvode, som avses i FUL 6 §, bör det anknyta sig till idrottsprestationen. Såväl tävling som träning kan betraktas som utövning av idrott. Ifråga om idrottsuppvisningar kan man fråga sig, om den uppträdande är en idrottsman eller en uppträdande konstnär. Reglerna om innehållningsskyldighet för utbetalaren i FUL 6 § gäller dock båda fallen, varför distinktionen är irrelevant.

Beviljande av en intervju är i och för sig inte idrott. Arvoden som eventuellt betalats för intervjuer bör i regel betraktas som lön, varav följer innehållningsplikt enligt FUL 4 §.

Enligt skattestyrelsens anvisningar bör som i FUL 4 § avsedd lön även betraktas direkt till idrottsmannen betald ersättning för varudemonstrationer och för att han gör reklam för tävlingsredskap eller andra artiklar. Ifall det dock är fråga bara om att upplåta reklamutrymme på en tävlingsbil el-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

ler annat liknande idrottsredskap utan att idrottsmannen på annat sätt förbundit sig att främja företagets verksamhet, anses i skattepraxis fråga inte vara om lön avsedd i FUL 4 §. Det att inkomst av upplåtande av reklamplats inte anses som lön, betyder självfallet inte att sådan inkomst vore skattefri.

En idrottsprestation är i regel en fysisk prestation. Man kan diskutera, om deltagare i schack- och bridgeturneringar är idrottsmän, då tyngdpunkten i deras prestationer inte ligger på det fysiska planet. Åtminstone schackspelare torde dock i Finland böra behandlas som idrottsmän, eftersom stöd till schackspelet ansetts falla inom ramen för den finska Idrottslagen.

Motorsport och travsport betraktas inte som idrott i ordets snävaste bemärkelse. Knappast finns det dock hinder för att behandla en tävlingsförares eller en travkusks prestationer som idrottsprestationer avsedda i FUL 6 §. Ofta är det fråga redan om lön avsedd i FUL 4 §. Däremot kan blotta ägandet av t ex en travhäst eller en vinthund inte anses som idrottsutövning. I FUL 6 § har ju idrottsmän jämställts med offentliga uppträdande och inte med dessas bakgrundskrafter.

Fastän tränares, domares och andra till idrotten knutna medhjälpares prestationer kan vara fysiskt krävande, kan dessa personer dock i regel inte betraktas som idrottsmän. Sålunda kan inte heller stadgandet i FUL 6 § om förskottsinnehållning på idrottsmäns arvoden tillämpas på dessa funktionärer. Då de inte heller är i lagrummet avsedda uppträdande konstnärer eller andra offentligt uppträdande, kan förskottsinnehållningsfrågan för deras del avgöras bara enligt FUL 4 §. I fallet HFD 1980 II 611 ansågs som innehållningspliktig lön det arvode, som en basketbollsförening betalade till en domare utsedd av basketbollförbundet.

De arvoden, som idrottsmän erhållit såväl av lokala idrottsföreningar som av riksomfattande idrottsförbund, har i rättspraxis i allmänhet betraktats som prestationer avsedda i FUL 6 § och inte som lön avsedd i 4 § (så t ex betr ishockeyspelare HFD 1978 II 617 och betr basketbollspelare HFD 1977 II 606). Rörande egentliga professionella idrottsmän har rättspraxis inte uppkommit.

3.2 *Naturaförmån*

Skattepliktig inkomst är enligt IFL 20 § 6 p bl a bostads- och annan naturaförmån, som skattskyldig har erhållit som vederlag för arbete, uppdrag eller tjänst. Dessa naturaförmåner skall uppskattas till sitt gängse värde enligt vad skattestyrelsen närmare bestämmer. På motsvarande sätt har för förskottsuppbörden stadgats, att till lön härförs även bostad, kost och andra naturaförmåner, som beräknas i penningar enligt grunder som skattesty-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

relsen fastställer. Skattestyrelsen ger årligen ett beslut rörande värdering av naturaförmåner vid förskottsuppbörden. Det beslut man ett år senare ger rörande motsvarande värdering vid den slutliga beskattningen brukar man avfatta så, att det så nära som möjligt motsvarar det beslut som givits för förskottsuppbörden.

Då man beaktar, att det enligt IFL 19 § är huvudregel, att förmåner med penningvärde utgör skattepliktig inkomst, och att IFL 20 § (se ovan) bara innehåller en exempelförteckning, är skatteplikten för naturaförmåner givna till idrottsmän i regel ostridig, fastän det inte vore fråga om i FUL 4 § avsedd lön (se HFD 1977 II 606). Mer osäkert är, om de i SkatteSt:s värderingsbeslut avsedda värdena kan tillämpas på andra än sådana prestationer som avses i FUL 4 §. Åtminstone i ett förhandsbeskedsärende, som gällde förskottsinnehållning (CSN 1979:596) har frågan besvarats jakande, vilket synes riktigt.

3.3 *Skattefria personalförmåner och gåvor*

Enligt stadgandet i IFL 22 a §, som trädde i kraft från början av 1984, skall som skattepliktig löneinkomst inte anses *sedvanliga* och *skäliga* förmåner som personal på grundval av anställning erhåller. De fall som nämns i lagen är *hälsovård* anordnad av arbetsgivaren, *personalrabatt* på varor och tjänster som arbetsgivaren producerar eller saluför, *gåva* på bemärkelsedag eller annan mindre gåva som inte utgör pengar eller en därmed jämförbar prestation och förmån av *rekreations- eller hobbyverksamhet,* som arbetsgivaren anordnar. — Detta stadgande rörande skattefria personalförmåner lagfäster i stort sett de principer som utbildats i rättspraxis.

Idrottsmannens hälsa är för idrottsorganisationen av central betydelse. Fastän idrottsorganisationen inte vore att betrakta som idrottsmannens arbetsgivare, kan principen i IFL 22 a § om skattefrihet för hälsovårdsförmån tillämpas också på förhållandet mellan idrottsman och idrottsorganisation.

En betydande idrottsframgång torde någon gång kunna anses som en sådan händelse, till minnet varav idrottsmannens arbetsgivare kan ge en gåva som inte skall beskattas. Gåvan bör dock uppenbarligen vara anspråkslös. Om gåvan ges först när lång tid förflutit sedan idrottsframgångarna eller om formerna för gåvan är ovanliga, är det svårt att anse den som en minnesgåva eller därmed jämförbar; ofta torde gåvan härvid också till beloppet vara för stor, såsom i följande fall, som gällde tiden före stiftandet av IFL 22 a §:

HFD 1981 II 543. Den skattskyldige hade fått av arbetsgivaren köpa den bostad, som han bebodde såsom tjänstebostad, till ett uppenbart underpris. Han hävdade, att det förmånliga priset berodde på hans betydande idrottsmeriter för länge sedan. Köpet ansågs dock ha skett till underpris på grund av arbetsförhållandet. Prisnedsättningen ansågs som löneinkomst, men det gängse priset uppskattades mycket försiktigt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

En framgångsrik idrottsman kan ihågkommas även genom insamlingar. T ex ett egnahemshus, som en olympiasegrare erhållit som resultat av en medborgarinsamling av engångskaraktär, torde kunna betraktas som en stor mängd gåvor, vilkas skatteplikt avgörs enligt reglerna för skattepliktig gåva. I Finland är gåva av varje separat donator skattefri upp till 10 000 mark.

CSN 1984:17. Sedan en idrottsman haft framgång i 1983 års värdetävlingar inom friidrotten hade hans idrottsförening öppnat ett bankkonto i idrottsmannens namn och ämnade uppmana alla, som önskade ihågkomma idrottsmannen i anledning av hans framgång och därmed stöda hans studier, att betala in en donation på nämnda konto. Idrottsmannen avsåg att använda de medel, som därvid inflöt, uteslutande för sina kommande studiekostnader. CSN uttalade i förhandsbesked, att de medel, vilka såsom donationer inflöt på idrottsmannens konto skulle anses som gåvor, till den del de inte (i undantagsfall) kunde anses som lön eller som annat innehållningspliktigt arvode.

3.4 *Pris och stipendier*

Som skattepliktig inkomst anses i Finland enligt IFL 22,1 § 2 p inte ”stipendium, studiebidrag och annat understöd, som erhållits för studier eller vetenskaplig forskning eller för konstnärlig verksamhet, eller såsom erkänsla för vetenskaplig, konstnärlig eller allmännyttig verksamhet utdelat pris, likväl så, att av andra än staten, kommun eller annat offentligrättsligt samfund . . . erhållna stipendier, studiebidrag och andra understöd samt pris är skattepliktig inkomst till den del deras . . . sammanlagda belopp efter avdrag av utgifter . . . under skatteåret överstiger det årliga beloppet av statens konstnärsstipendium” (, vilket 1983 var ca 40 000 mk).

De pris, som nämns i nyss refererade stadgande, avser inte pris i idrottstävlingar. Penningpris i sådana tävlingar är alltid skattepliktig inkomst. Frågan är svårare beträffande sakpris. Ifall priset är ett klart minnesföremål, såsom en pokal, en sked eller ett prydnadsföremål, vilka ofta är försedda med gravering, kan man säkert anse att priset inte har penningvärde. Också pris i form av nyttoföremål kan ofta anses som skattefria minnesföremål. På föremål givna som pris i idrottstävlingar torde man kunna tillämpa ungefär samma principer som på gåvor från arbetsgivare till arbetstagare. För att ett bruksföremål som pris i en idrottstävling skall gå obeskattat, bör det uppenbarligen vara skäligt till värdet och idrottsmannen får inte ha möjlighet att fritt välja det.

Ett idrottspris som givits i annan form än penningar värderas enligt SkatteSt:s anvisningar vid förskottsinnehållning i regel till sitt inköpspris eller, om det erhållits gratis, till det pris som utdelaren av priset hade fått för det, om priset hade sålts. På samma linje har man gått i idrottsskatteutredningen (betänkande 1982:VM 20). Enligt utredningens mening kan man dock nedsätta prisets penningvärde, om pristagaren inte har fått välja priset. Enligt utredningen bör penningvärdet av pris i den slutliga beskattning-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

en bestämmas på samma sätt som vid förskottsuppbörden. Då dock det faktiska värdet för pristagaren framgår först vid den slutliga beskattningen, kan det visa sig riktigt att bestämma penningvärdet till ett lägre belopp än vid förskottsuppbörden. Som exempel nämner utredningen en idrottsman, som under året erhållit flera TV-mottagare.

Fastän egentliga idrottstävlingspris faller utanför begreppet (heders-) pris i IFL 22,1 § 2 p, kan också verksamhet till förmån för idrotten vara allmännyttig och ett till erkänsla därför givet pris vara sådant, som avses i sagda lagrum. Detta förutsätter med säkerhet, att pristagarens verksamhet har varit synnerligen förtjänstfull.

Med hänsyn till idrottsmannens ekonomiska beroende av idrottsorganisationerna, har dessa mycket små möjligheter att utge skattefria hederspris. Ännu mindre möjligheter härtill har idrottsmannens egentliga arbetsgivare. Ett offentligt samfunds, såsom kommunens, förhållande till idrottsmannen är så mycket avlägsnare och mindre ekonomiskt, att den också lättare kan ge idrottsmannen ett skattefritt hederspris. Ifall t ex hemkommunen offentligt belönar en idrottsman, som haft olympiska framgångar, torde detta kunna hänföras till de skattefria hedersprisen.

När innehållningsplikten för arvoden till idrottsman infördes år 1976, försökte idrottsorganisationerna få idrottsstipendier att falla utanför innehållningsplikten genom att hävda att de var stipendier, vilka var skattepliktiga bara utöver ett visst belopp (se ovan). HFD (1977 II 606) förkastade dock denna linje. Idrott betraktas inte som vetenskap eller konst. Elitidrott kan inte heller betraktas som i IFL 22, 1 § 2 p avsedda studier.

En idrottsman kan självfallet samtidigt vara studerande och få skattefria stipendier för sina studier. Som sådana studier kan inte anses bara högskolestudier utan även studier vid yrkesskola, gymnasium eller grundskola. Ifall idrottsmannen får stipendiet offentligt ur en stipendiefond vid utbildningsanstalten, torde det utan större tvekan kunna betraktas som ett skattefritt studiestipendium, fastän mottagarens idrottsframgångar skulle delvis ha påverkat stipendiets beviljande. Också studiestipendier utdelade av ”Stiftelsen för idrottsmäns yrkesutbildning” har allmänt godtagits som skattefria studiestipendier.

I praktiken har gränsdragningsproblem uppstått i avseende å prestationer, som av egentliga idrottsorganisationer givits toppidrottsmän under namn av studiestipendier. För toppidrottsverksamheten i Finland ansvarar i första hand idrottsorganisationerna, vilkas primära uppgift inte är att stöda studier utan att främja idrottsutövning och vilka är fristående i förhållande till studieanstalter. Man bör i regel utgå från, att en organisation sköter sin huvuduppgift och att idrottsorganisationer sålunda sköter idrotten och inte sina medlemmars andra verksamhetsområden, såsom studier.

Som ett skattefritt studiestipendium har ansetts ett belopp om 6 000 mk,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

som Ishockeyns Ligaförening r.f. beviljat en studerande ligaspelare (CSN 1980:425). Däremot har rättspraxis ställt sig negativt till s k studiestipendier utgivna av lokala idrottsföreningar i följande fall:

HFD 1980 II 565. En vid universitet studerande ishockeyspelare hade av sin egen förening fått ett 6 000 marks studiestipendium. Med hänsyn till att föreningen utgav dylika stipendier bara till sina egna representationsspelare och att föreningens egentliga ändamål inte var att stöda studier, ansågs beloppet inte som skattefritt stipendium utan som normal skattepliktig inkomst.

HFD 23.3.1981/1670. Liknande understöd utgivna av en ishockeyförenings understödsförening godtogs inte som studiestipendier, utan de var innehållningspliktiga arvoden till idrottsmän.

HFD 13.11.1981/5229. Av en ishockeyförenings understödsförening (och dess finansiärer) till spelare utgivna och som studiestipendier betecknade prestationer ansågs som ersättning för matcher och träning och var således skattepliktig inkomst.

CSN 1981:675. En vid universitet studerande sprinterlöpare skulle av sin förening få ett 9 000 marks studiestipendium. Med hänsyn till, att idrottsföreningen gav sådana prestationer bara till egna aktiva och att föreningen inte hade som ändamål att stöda studier, ansågs beloppet som normal skattepliktig inkomst.

3.5 *Kostnader för utförande av arbete och ersättande av dem*

3.5.1 *Resekostnader*

Resekostnader utgör en central utgiftspost för idrottsmännen. Det finns inga speciella bestämmelser rörande idrottsmäns resekostnader, utan man måste på dem tillämpa de allmänna bestämmelserna rörande arbetstagare. I de bestämmelser som SkatteSt utfärdat med stöd av IFL och FUL ingår rörande ersättande av resekostnader utförliga men delvis svårfattliga bestämmelser rörande egentlig arbetsplats och speciell plats för arbetets utförande samt om skattefria dagtraktamenten och måltidsersättningar. Dessa skall dock inte här refereras.

3.5.2 *Frågan om tilläggsnäring*

Människans energibehov varierar starkt beroende på storlek, fysisk belastning, ålder och kön. Många idrottsgrenar kan jämföras med skogsarbetares eller en stenhuggares yrken, d v s med mycket tungt arbete. Födan bör i lämpliga proportioner innehålla kolhydrater, proteiner och fettämnen. Därutöver behöver människan bl a vitaminer samt mineral- och spårämnen. Behovet av vissa vitaminer samt av mineral- och spårämnen har bedömts hos idrottsmän vara mångdubbelt större än hos icke idrottande. Också vätskebehovet är stort.

Betalningen erlagda under namn av ersättning för tilläggsnäring har i rättspraxis ansetts som skattepliktiga arvoden till idrottsmän (HFD 1980 II 610 och CSN 1982:39). Man kan tänka sig, att fastän dessa ersättningar för tilläggsnäring vid förskottsuppbörden anses som löneinkomst, idrottsmannen dock vid den slutliga beskattningen skulle ha rätt till avdrag för dokumenterade utgifter för tilläggsnäring nödvändig för idrotten. Men då inte

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

heller andra, som utför tungt arbete, har rätt att avdra extra näringskostnader vid beskattningen, torde inte heller idrottsmän ha rätt till sådant avdrag.

Från frågan om avdrag för tilläggsnäring bör skiljas frågan om extra levnadskostnader i samband med arbetsresor. Sådana merkostnader t ex för måltider skall täckas med skattefria traktamenten eller måltidsersättningar.

3.5.3 *Andra kostnader*

De till idrottsredskap anslutna tolkningsfrågorna gäller i praktiken ofta frågan, om ett visst föremål och den aktuella idrottsverksamheten har ett tillräckligt samband. Ett föremål, som i en viss idrottsgren är nödvändigt för inkomstens förvärvande, är det inte nödvändigtvis i en annan gren. Kostnad för idrottskläder torde kunna anses vara avdragbara, fastän de i någon mån kunde användas även i andra sammanhang (så t ex tävlingsdräkter, som i vissa fall kan anses som ett slags minnesföremål). Beträffande idrottsfunktionärer är det skäl att godta samma linje. Så har även gjorts i Finland åtminstone i vissa förhandsbeslut av länsskatteverken.

Priset på föremål, som bara i ringa utsträckning används för att höja den idrottsliga konditionen och som närmast är normala bruksföremål, är det skäl att inte anse ens partiellt avdragbara. Ibland kan anskaffningspriset för ett föremål anses delvis som utgift för förvärvande av idrottsinkomst och delvis som en icke avdragbar levnadskostnad. — Avdragbara kostnader för idrottsinkomstens förvärvande är till idrotten klart hänförliga arvoden till medhjälpare, såsom tränare och massörer, ifall idrottsmannen själv betalt dem.

3.5.4 *Behandlingen av förlust vid beskattningen*

Vanligen är förlust på idrottsverksamhet så klart en icke avdragbar levnadskostnad, att avdrag inte ens yrkas vid beskattningen. Tolkningsproblem har uppkommit främst i samband med motorsport. Fallet HFD 31.3.1980/1774 gällde en tävlingsbilist. Då hans deltagande i biltävlingar inte skett i avsikt att förvärva inkomst utan såsom hobbyverksamhet, ansågs kostnaderna till den del de översteg inkomsterna utgöra icke avdragbar levnadskostnad. Den skattskyldige, som hade reklamer på sin bil, hävdade att han var rörelseidkare med syfte att idka reklam i biltävlingar. Den största reklamersättningen hade han fått av ett industriföretag (icke i idrottsmaterialbranschen) ägt av hans far.

För att i förlustutjämningslagen avsedd förlust skall kunna fastställas för den, som enbart sysslar med idrott, bör i allmänhet förutsättas, att idrotts-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15

mannen är professionell och att idrottsverksamheten det aktuella året tillfälligt orsakat förlust. Detta kan bero t ex på en boxares skada eller karantänstid vid lagidrott.

3.6 *Behandlingen av arvoden betalda i förskott eller efterskott*

De finska reglerna rörande s k inkomstutjämning motsvarar nära de svenska stadgandena rörande ackumulerad inkomst. De gäller engångsinkomster, som har erhållits i förskott eller efterskott, och som är minst 6 000 mark och samtidigt minst en fjärdedel av den skattskyldiges skattepliktiga inkomster under året. Inkomstutjämning tillämpas bara vid den progressiva statsbeskattningen.

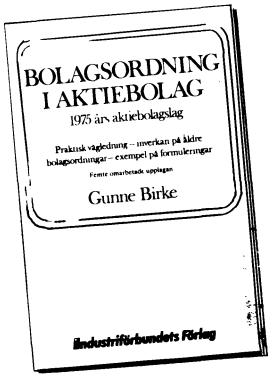
CSN har i förhandsbeskedet 1983:777, som till denna del inte överklagades, ansett att inkomstutjämning kunde tillämpas på arvoden, som en friidrottsman fått vid s k permit meetings-tävlingar och som överförts till en idrottsstiftelse, när dessa arvoden utbetalats till idrottsmannen, sedan han frivilligt avslutat sin karriär, varit tvungen att avsluta tävlandet på grund av sjukdom eller skada eller råkat ut för tävlingsförbud.

3.7 *Utvecklande av systemet*

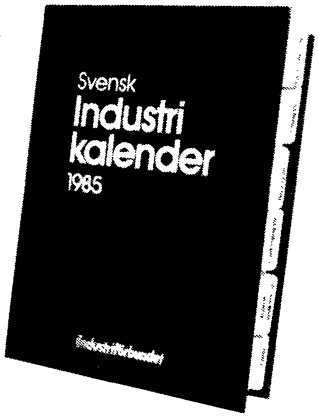
Man har diskuterat ändring av lagstiftningen bl a så, att träningsstipendier skulle jämställas med (skattefria) konstnärsstipendier. Idrottsskatteutredningen (1982:VM 20) intog dock en negativ ståndpunkt till förslaget.

Det svåraste hindret för skattefrihet för träningsstipendier torde vara, att i Finland inte har utvecklats sådana träningsstipendiesystem, att stipendierna klart och entydigt kunde avgränsas från skattepliktiga arvoden och vilka skulle ge garantier för, att till betalningen inte ansluter sig sådana kommersiella bindningar, vilka utesluter behandling som stipendium. Det vore dock nödvändigt att vidare utveckla idrottsstipendiesystemet, om man önskar hindra, att idrottsmännen alltmer blir en del av det kommersiella systemet, d v s om man önskar trygga idrottens egenart. För att skapa möjligheter att erbjuda idrottsmän, vilka utövar olika idrottsgrenar inom olika förbund och föreningar och vilka verkar inom olika yrken, likvärdiga ekonomiska förutsättningar att utöva idrott framgångsrikt samt för att stöda idrottens kulturpolitiska syfte, vore det skäl att eftersträva ett centraliserat riksomfattande stipendiesystem. Stipendier beviljade inom ramen för ett sådant system vore det uppenbarligen motiverat att stadga skattefrihet för även då det inte är fråga bara om ersättning för avdragsgilla kostnader. Även hederspris beviljade av en sådan organisation vore det kanske skäl att göra skattefria på samma sätt som skattefrihet gäller för hederspris till konstnärer.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15



NYA BÖCKER från Industri-förbundets Förlag



Bolagsordning i aktiebolag

1975 års aktiebolagslag av Gunne Birke

Vad måste en bolagsordning innehålla? Vilka formuleringar bör man använda? Vad innebär de nya utlännings-förbehållen?

I denna femte omarbetade upplaga har ny lagstiftning till utgången av 1984 beaktats. Bl a har en skärpning skett i bestämmelserna om skyldighet för ett aktiebolag att träda i likvidation, då aktiekapitalet delvis har gått förlorat.

149 sidor, 78 kronor.

Svensk Industrikalender 1985

En ovärderlig källa för den som vill ha en samlad överblick över svensk industri. Innehåller mer än 3000 företag, deras produkter, adresser och personer på nyckelbefattningar. Tillverkningsregistret, väsentligt utökat i 85 års kalender, är indelat efter Brysselnomenklaturen (CCC-nomenklaturen). Här hittar du snabbt dina underleverantörer, konkurrenter och köpare.

Pris: 494 kronor.

Priserna inkluderar moms

Beställ böckerna i bokhandeln (distributör Seelig & Co)
eller hos NFD, Box 5157, 102 44 Stockholm Tel 08-762 66 00

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:15