

HFD 2020 ref. 33

Ett friskvårdsbidrag som används till en fortsättningskurs i hästkörning (I) respektive för att träna fält- och westernskytte (II) har ansetts utgöra skattefri personalvårdsförmån. Förhandsbesked om inkomstskatt.

11 kap. 1 § första stycket, 11 § första stycket och andra stycket 3 samt 12 § inkomstskattelagen (1999:1229)

I.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 juni 2020 följande dom (mål nr 5704-19).

Bakgrund

1. Som huvudregel ska alla inkomster och förmåner som en arbetstagare får på grund av sin anställning tas upp som intäkt och beskattas. Personalvårdsförmåner är dock undantagna från beskattning. En personalvårdsförmån är en förmån av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete. Som personalvårdsförmån räknas bl.a. möjlighet att utöva enklare slag av motion och annan friskvård.

2. C.Ö.R:s arbetsgivare erbjuder sin personal ett bidrag med upp till 3 000 kr per person och år som får användas för motion och friskvårdsaktiviteter. C.Ö.R. överväger att använda bidraget till en fortsättningskurs i hästkörning. Med hästkörning avses körning av en eller flera hästar med vagn. Kurstillfällena, som omfattar två timmar per gång, innehåller såväl teoretiska moment som iordningsställande av häst och hästkörning. I avgiften ingår tillgång till all nödvändig utrustning, inklusive häst och vagn.

3. Genom ansökan om förhandsbesked ville C.Ö.R. få svar på frågan om friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, utgör en skattefri personalvårdsförmån för henne.

4. Skatterättsnämnden ansåg att bidraget inte var en skattefri personalvårdsförmån och anförde följande. Bestämmelserna om skattefrihet för personalvårdsförmåner utgör ett undantag från huvudregeln om skatteplikt och bör därför tillämpas restriktivt. Förevarande fall skiljer sig från den typ av golfspel som prövades i HFD 2018 ref. 2 på så sätt att det här är fråga om en relativt avancerad kurs där svårighetsgraden i de olika momenten i kursen dessutom ökar efter hand.

Yrkanden m.m.

5. *C.Ö.R.* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bidraget utgör en skattefri personalvårdsförmån för henne samt anför följande. Hästkörning är enklare slag av motion som kan utövas av var och en. Både golfspel och hästkörning innehåller avancerade och tekniskt svåra moment och man kan utöva dem på olika nivåer beroende på kunskap och erfarenhet. Det är ett naturligt steg inom en mängd motionsaktiviteter att man vill förkovra sig.

6. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför följande. Kursen innehåller avancerade träningsmoment, deltagarna måste hantera omfattande utrustning och svårighetsgraden i de olika momenten ökar över tid. Vidare innehåller kursen teoridelar som avser inte bara teknik för hästkörning utan ett brett område inom häst- och travkunskap. Kursen som helhet bör anses utgöra en avancerad aktivitet som inte kan jämföras med de enklare motionsformer som avsågs när reglerna om skattefri motion infördes.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om ett friskvårdsbidrag om 3 000 kr som används för en fortsättningskurs i hästkörning kan anses utgöra en skattefri personalvårdsförmån.

Rättslig reglering m.m.

8. I 11 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) finns bestämmelser om vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Enligt 1 § första stycket gäller som huvudregel att löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt om inte något annat anges.

9. Enligt 11 § första stycket är personalvårdsförmåner undantagna från beskattning. Med en personalvårdsförmån avses bl.a. en förmån 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 andra stycket rikta sig till hela personalen för att vara skattefri.

10. I 12 § anges att som personalvårdsförmåner räknas bl.a. möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis (HFD 2019 ref. 33 och där nämnda rättsfall) framgår att tillämpningen av bestämmelserna om skattefrihet för personalvårdsförmåner utgör ett undantag från huvudregeln om skatteplikt och att undantaget därför bör tillämpas restriktivt. Vidare framgår att en helhetsbedömning ska göras av förmånen.

12. För att en personalvårdsförmån ska vara skattefri förutsätts bl.a. 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 (HFD 2018 ref. 2). Vidare krävs att förmånen i sig är av mindre ekonomiskt värde.

13. Vad gäller kravet i 12 § inkomstskattelagen att med personalvårdsförmån avses bl.a. möjlighet till ”enklare slag” av motion, har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att detta rekvisit inte kan tillmätas samma betydelse när det gäller att bedöma en förmån som utgår i pengar som när det handlar om en naturaförmån (HFD 2018 ref. 2).

14. Av lämnade förutsättningar framgår att friskvårdsbidraget erbjuds hela personalen och uppgår till ett mindre värde. Det är ostridigt att kursen innehåller praktiska moment som innebär motion. De krav som har uppställts i praxis för att en personalvårdsförmån i form av ett friskvårdsbidrag ska vara skattefri är således uppfyllda. Det förhållandet att kursen kan uppfattas som avancerad och att svårighetsgraden i de olika momenten ökar efter hand föranleder ingen annan bedömning.

15. Högsta förvaltningsdomstolen finner således att friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, inte utgör en skattepliktig förmån för C.Ö.R. Överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet och förklarar att det friskvårdsbidrag som C.Ö.R. avser att använda till en fortsättningskurs i hästkörning utgör en skattefri personalvårdsförmån för henne.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson*, *Nymansson*, *Gäverth*, *Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Charlotta Alsterstad Lindfors.

Skatterättsnämnden (2019-10-04, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pålsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Friskvårdsbidrag som ersättning för kostnader för kurs i hästkörning är inte en skattefri personalvårdsförmån.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan i ärendet är om ett friskvårdsbidrag om högst 3 000 kr som C.Ö.R:s arbetsgivare betalar till henne som ersättning för utgifter för fortsättningskurs i hästkörning är en skattefri personalvårdsförmån.

Av förarbetena till de ursprungliga bestämmelserna framgår att syftet med avgränsningen av det skattefria området har 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 (prop. 1987/88:52 s. 52 ff.). Vidare angavs bl.a. 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.

I samband med den översyn av reglerna om skattefria personalvårdsförmåner som gjordes genom prop. 2002/03:123 angavs att den tidigare gränsdragningen skulle fortsätta att vara vägledande (a. prop. s. 15). Samtidigt angavs att det även i fortsättningen får ankomma på rättstillämpningen att avgöra vad som menas med mindre värde och enklare slag av motion och annan friskvård.

I praxis finns olika uttalanden som anger att bestämmelserna om skattefrihet för personalvårdsförmåner utgör ett undantag från huvudregeln om skatteplikt och att undantaget därför bör tillämpas restriktivt (se HFD 2015 ref. 1 och HFD 2016 ref. 80). Denna restriktiva syn har Högsta förvaltningsdomstolen gett uttryck för även efter det att domstolen i HFD 2018 ref. 2 fann att friskvårdsbidrag om 4 000 kr som skulle användas för viss typ av golf utgjorde en skattefri personalvårdsförmån (HFD 2019 ref. 33).

Den aktuella typen av golf i HFD 2018 ref. 2 gällde spel på s.k. pay and play-bana där det inte ställs krav på något medlemskap i en golfklubb eller färdighetsbevis i form av grönt kort eller genomförd golfkurs för att få spela. Det avsåg även ett säsongskort på en s.k. driving range.

I likhet med domen gällande golf är det nu fråga om ett bidrag som ges av arbetsgivaren för att användas till viss aktivitet utan krav på att den enskilde har tillgång till egen avancerad eller dyrbar utrustning. Det finns emellertid skillnader vad gäller aktiviteterna. I förevarande fall är det fråga om ersättning som ska betalas ut för deltagande i en relativt avancerad kurs där svårighetsgraden på momenten i kursen dessutom ökar efter hand.

Enligt Skatterättsnämndens mening är denna skillnad av avgörande betydelse och innebär, vid den restriktiva tillämpningen som enligt vad som uttalas i praxis gäller för undantaget i fråga, att friskvårdsbidrag som utges för aktuell kurs inte utgör en skattefri personalvårdsförmån.

II.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 juni 2020 följande dom (mål nr 5705-19).

Bakgrund

1. Som huvudregel ska alla inkomster och förmåner som en arbetstagare får på grund av sin anställning tas upp som intäkt och beskattas. Personalvårdsförmåner är dock undantagna från beskattning. En personalvårdsförmån är en förmån av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete. Som personalvårdsförmån räknas bl.a. möjlighet att utöva enklare slag av motion och annan friskvård.

2. L.S:s arbetsgivare erbjuder sin personal ett bidrag med upp till 2 000 kr per person och år som får användas för motion och friskvårdsaktiviteter. L.S. överväger att använda bidraget för att träna dels nationellt pistolskytte i grenen fältskytte, dels Svenska Westernskytteförbundets gren westernskytte. Aktiviteterna innebär bl.a. att man i terräng går en sträcka av mellan två och åtta kilometer per tillfälle och skjuter på uppställda mål. Hon kommer också att delta i kurser avseende bl.a. mental träning och kostråd.

3. Genom ansökan om förhandsbesked ville L.S. få svar på frågan om friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, utgör en skattefri personalvårdsförmån för henne.

4. Skatterättsnämnden ansåg att bidraget inte var en skattefri personalvårdsförmån och anförde följande. Bestämmelserna om skattefrihet för personalvårdsförmåner utgör ett undantag från huvudregeln om skatteplikt och bör därför tillämpas restriktivt. Utgångspunkten för de aktuella aktiviteterna är att det finns tillgång till vapen och för den som inte har ett eget vapen förutsätts medlemskap i en skytteklubb för att kunna träna de olika formerna av skytte. Aktiviteterna saknar mening om man inte har tillgång till vapen eller är medlem i en skytteklubb. Detta skiljer aktiviteterna från den typ av golfspel som prövades i HFD 2018 ref. 2, där man kunde hyra golfklubbor och det inte ställdes något krav på medlemskap i en golfklubb.

Yrkanden m.m.

5. L.S. yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bidraget utgör en skattefri personalvårdsförmån för henne samt anför följande. Liksom var fallet i HFD 2018 ref. 2 kan man för de omfrågade aktiviteterna låna utrustningen. Den omständigheten att man måste vara medlem i en skytteklubb för att få låna vapen bör inte hindra att bidraget utgör en skattefri förmån. Aktiviteterna utgör enklare slag av motion som

mycket väl kan utövas av var och en. Det primära är inte att lära sig skjut- och vapentechnik utan i stället att få motion i kombination med att öva upp sin koncentrationsförmåga.

6. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför följande. De skjutövningar som friskvårdsbidraget avser att bekosta får primärt anses avse skjut- och vapentechnik och inslaget av motion eller annan friskvård får anses underordnat. Skjutövningarna kan inte anses utgöra enklare slag av motion och detta oavsett om det finns möjlighet att låna vapen. Ett sådant lån kräver medlemskap i en skytteklubb och får antas vara beroende av klubbens tillgång till vapen. Vapen kan alltså inte hyras på motsvarande sätt som kan vara fallet med golfutrustning i en golfklubb som erbjuder pay and play-spel.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Frågan i målet är om ett friskvårdsbidrag om 2 000 kr som används för träning i fält- och westernskytte kan anses utgöra en skattefri personalvårdsförmån.

Rättslig reglering m.m.

[Punkterna 8–10 har samma innehåll som punkterna 8–10 i I.]

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis (HFD 2019 ref. 33 och där nämnda rättsfall) framgår att tillämpningen av bestämmelserna om skattefrihet för personalvårdsförmåner utgör ett undantag från huvudregeln om skatteplikt och att undantaget därför bör tillämpas restriktivt. Vidare framgår att en helhetsbedömning ska göras av förmånen.

12. För att en personalvårdsförmån ska vara skattefri förutsätts bl.a. att hela personalen kan ta del av förmånen och att ingen ska behöva avstå på grund av att utnyttjande t.ex. kräver tillgång till avancerad eller dyrbar utrustning (HFD 2018 ref. 2). Vidare krävs att förmånen i sig är av mindre ekonomiskt värde.

13. Vad gäller kravet i 12 § inkomstskattelagen att med personalvårdsförmån avses bl.a. möjlighet till ”enklare slag” av motion, har Högsta förvaltningsdomstolen uttalat att detta rekvisit inte kan tillmätas samma betydelse när det gäller att bedöma en förmån som utgår i pengar som när det handlar om en naturaförmån (HFD 2018 ref. 2).

14. Skatteverket har anfört att aktiviteterna primärt avser skjut- och vapentechnik och att inslaget av motion och friskvård får anses

underordnat. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det utmärkande för många slag av motions- och friskvårdsaktiviteter är en kombination av att utveckla färdigheter i olika avseenden och att få motion. Att de nu aktuella aktiviteterna uppfyller båda dessa syften medför inte i sig att ett friskvårdsbidrag som används till dem blir skattepliktigt.

15. Av lämnade förutsättningar framgår att friskvårdsbidraget erbjuds hela personalen och uppgår till ett mindre värde. Det är ostridigt att aktiviteterna innehåller praktiska moment som innebär motion. De krav som har uppställts i praxis för att en personalvårdsförmån ska vara skattefri är således uppfyllda. Det förhållandet att aktiviteterna bara kan utövas av den som antingen själv innehar vapen eller är medlem i en skytteklubb föranleder ingen annan bedömning.

16. Högsta förvaltningsdomstolen finner således att friskvårdsbidraget, använt på beskrivet sätt, inte utgör en skattepliktig förmån för L.S. Överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet och förklarar att det friskvårdsbidrag som L.S. avser att använda för att träna fält- och westernskytte utgör en skattefri personalvårdsförmån för henne.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Nymansson, Gäverth, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitisekreteraren Charlotta Alsterstad Lindfors.

Skatterättsnämnden (2019-10-04, Eng, ordförande, *Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Friskvårdsbidrag som ersättning för kostnader för fält- och westernskytte är inte en skattefri personalvårdsförmån.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan i ärendet är om ett friskvårdsbidrag om högst 2 000 kr som L.S:s arbetsgivare betalar till henne som ersättning för utgifter för att träna fältskytte och westernskytte är en skattefri personalvårdsförmån.

[texten i andra-fjärde styckena överensstämmer med andra-fjärde styckena av Skatterättsnämndens bedömning i I. och har här utelämnats]

I likhet med domen gällande golf är det nu fråga om ett bidrag som ges av arbetsgivaren för att användas till viss aktivitet. Det finns emellertid skillnader vad gäller utövandet av aktiviteterna. Utgångspunkten för

aktiviteterna i golfdomen var tillgång till golfklubbor, en utrustning som kan lånas eller hyras på en pay and play-bana eller annan golfanläggning.

Utgångspunkten för de nu aktuella aktiviteterna är tillgång till olika typer av vapen. För den som inte har eget vapen krävs enligt vad som anges i ansökan ett medlemskap i skytteklubben för att kunna träna de olika formerna av skytte. Aktiviteterna i övrigt i ansökan gäller olika former av kurser för en skytt, aktiviteter som i praktiken saknar mening om man inte har tillgång till eget vapen, alternativt är medlem i en skytteklubb. Detta skiljer ifrågavarande aktivitet från den typ av golfspel som prövade i HFD 2018 ref. 2.

Enligt Skatterättsnämndens mening är denna skillnad av avgörande betydelse och innebär, vid den restriktiva tillämpningen som enligt vad som uttalas i praxis gäller för aktuellt undantag, att friskvårdsbidrag som utges för aktuella aktiviteter inte utgör en skattefri personalvårdsförmån.