

# Idrottens skatter och avgifter

## – fördjupad information

I detta material ges fördjupad information om de specialregler av olika slag som gäller så länge våra idrottsföreningar uppfyller kraven på att vara allmännyttiga föreningar. En mer övergripande information på samma tema hittar du under rubriken För idrottsföreningar på [www.rf.se](http://www.rf.se) och under rubriken Kunskapskällan på [www.sisuidrottsutbildarna.se](http://www.sisuidrottsutbildarna.se).

## Inkomstskatt för idrottsföreningar

Om en ideell förening med idrottsligt ändamål (idrottsförening) är skyldig att betala inkomstskatt så är det efter samma skattesats som övriga juridiska personer. Föreningens brutto inkomster minus avdragsgilla

### Allmännyttig ideell förening

En idrottsförening har en gynnsammare inkomstskattebehandling om den uppfyller fem villkor. Om alla fem villkor uppfylls under hela beskattningsåret, normalt kalenderåret, betraktas föreningen som en **allmännyttig** ideell förening. Det innebär en begränsad skyldighet att betala inkomstskatt.

De fem villkoren för begränsad inkomstskattskyldighet – som regleras i 7 kap 7–13 § Inkomstskattelagen – är att föreningen:

1. har ett allmännyttigt ändamål enligt sina stadgar (ändamålskravet)
2. bedriver en verksamhet i enlighet med dessa stadgar (verksamhetskravet)
3. är öppen (öppenhetskravet)
4. använder sina inkomster i den allmännyttiga verksamheten (fullföljdskravet)
5. inte stödjer medlemmars eller andra intressenters ekonomiska intressen.

### 1. Allmännyttigt ändamål

*”Ändamålskravet*

*8 § Föreningen ska ha till huvudsakligt syfte att främja sådana ändamål som anges i 4 § eller andra allmännyttiga ändamål, såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål.”*

Detta villkor kräver att föreningens huvudsakliga verksamhet, ca 70–80 procent, enligt stadgarna är inriktad på ett eller fl era allmännyttiga ändamål som omnämns i lagen, varav givetvis idrottsligt ändamål är det viktiga för oss.

En förening som enligt sina stadgar enbart ska bedriva idrottslig verksamhet i mindre skala kan alltså ändå betraktas som en allmännyttig ideell förening om idrotten kompletteras av några andra godtagbara ändamål.

### 2. En verksamhet i enlighet med stadgarna

*”Verksamhetskravet*

*9 § Föreningen ska i den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådana ändamål som anges i 8 §.*

En förening med idrottsligt ändamål enligt stadgarna måste också syssla med idrottslig verksamhet. Villkoret är ganska naturligt, eftersom det annars vore enkelt att kringgå reglerna för att få skattefördelar. Men villkoret kan ändå medföra tolkningsproblem. En idrottsförening ska enligt villkoret syssla med idrott, och i princip ingenting annat. Samtidigt är det underförstått, enligt skattereglerna, att föreningen får syssla med olika verksamheter som ska finansiera den idrottsliga verksamheten. En idrottsförening kan alltså lägga ned mycket tid och kraft på sina finansieringsverksamheter och ändå uppfylla verksamhetsvillkoret.

### 3. Föreningen ska vara öppen

*”Öppenhetskravet*

*13 § Föreningen får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat.”*

Villkoret betyder att i princip vem som helst som vill ska kunna bli medlem i föreningen. Man kan bara vägra någon att bli medlem om man helt säkert vet att personen inte tänker rätta sig efter demokratiskt fattade beslut, eller i övrigt kommer att vägra att följa stadgarna. Man får inte kringgå villkoret genom att först anta en medlem och sedan omedelbart utesluta personen utan giltig orsak.

Vissa medlemsvillkor accepteras, till exempel en viss minimiålder i en skytteförening, könstillhörighet, anställning vid visst företag, bosatt på viss ort etc. Men det får inte vara sådana krav att bara ett fåtal uppfyller dem och kan antas som medlemmar.

### 4. Hur föreningen använder sina inkomster – fullföljdskravet

*”Fullföljdskravet*

*10 § Föreningen ska, sett över en period av flera år bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar.”*

Föreningens inkomster måste användas i och för den idrottsliga verksamheten. Det är också ett naturligt villkor, eftersom den begränsade skattskyldigheten annars skulle kunna användas för att bygga upp stora reserveringar för att senare lägga ned föreningen och låta medlemmarna få del av dessa skattebefriade medel.

Det krävs att föreningen under en längre tid (minst en femårsperiod) använder cirka 80 procent av sina inkomster i den idrottsliga verksamheten. Denna åttioprocentiga användning ska jämföras med medlemsavgifter, bidrag från stat och kommun samt de skattebefriade kapital- och rörelseinkomsterna. Cirka 20 procent av de nämnda inkomsterna kan fonderas, tillsammans med nettot av eventuella skattepliktiga rörelse- och fastighetsinkomster samt inkomstskattebefriade kapitalvinster (reavinster) vid försäljning av fastigheter och värdepapper. De senare är således både skattebefriade, och ingår inte i den pott man jämför fullföljdskravet med.

Om en idrottsförening har svårt att klara fullföljdskravet kan den ansöka hos Skatteverket om befrielse. Föreningen kan få befrielse i högst fem år om den under den tiden tänker köpa en fastighet

eller annan anläggning för den ideella verksamheten, eller om föreningen tänker göra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen. Befrielse kan alltså ges för att köpa en anläggning eller för att göra omfattande reparationer på en fastighet som man äger eller hyr.

Om föreningen inte uppfyller sitt angivna syfte för befrielse ska den efterbeskattas för befrielseåret och åren därefter. På grund av det har Skatteverket möjlighet att kräva att föreningen lämnar en säkerhet för den eventuella efterbeskattningen.

Det är oklart vilka kostnader som kan godkännas för att uppnå det idrottsliga ändamålet. Inom elitidrotten är det i dag inte ovanligt att den största kostnaden i en förening är löner och ersättningar till idrottsutövare och tränare med flera. Kan de kostnaderna ses som ett tillgodoseende av det idrottsliga ändamålet? Hur är det med kostnader för inköp av en buss, kostnader för idrottsutövares förmånsbilar, övergångsersättningar, resor till varmare breddgrader efter säsongsslut? Här saknas rättsliga avgöranden för hjälp med svaren.

5. Inte stödja medlemmars och andra intressenters ekonomiska intressen

*”8\_§ 2 st Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.”*

Som ett sista villkor krävs att föreningen inte har till syfte eller i praktiken använder föreningens medel till att stödja medlemmars eller andra intressenters ekonomiska intressen. De höga lönerna till elitidrottare kan ju tyckas stå i klar strid mot detta. Men i förarbetena till den ursprungliga lagstiftningen – proposition och utskottsbetänkande – uttalas att sådana ersättningar kan ges till ”A-truppen” i föreningen så länge de representerar ett fåtal i förhållande till det totala antalet aktiva idrottsutövare i föreningen. Den inställningen har inte förändrats i och med den nya Inkomstskattelagen.

Ibland förekommer det inom delar av idrottsrörelsen att man vill renodla sin elitverksamhet i en förening och skilja den från sin bredd och ungdomsverksamhet. Här måste en stor varning utfärdas. Om idrottsföreningen enbart består av det avlönade A-laget och ledare kommer föreningen att vara oinskränkt skyldig att betala inkomstskatt på samtliga sina inkomster.

## **Fastighetsbeskattning**

Ett fastighetsinnehav behöver inte leda till att inkomster från detta, såsom från uthyrningar, är skattepliktiga. Så länge fastigheten till övervägande del (mer än hälften) används i föreningens egen idrottsliga verksamhet är eventuella inkomster från den skattefria.

I juridiskt hänseende menas med fastighet mark med eventuella byggnader och andra anläggningar. För att en hyresinkomst eller andra typer av inkomster från en fastighet ska räknas till en fastighetsinkomst enligt skattelagstiftningen ska fastigheten innehas med äganderätt eller därmed jämställd tomträtt. Om den innehas på annat sätt, till exempel genom arrende eller hyresavtal, eller kanske om det är fråga om byggnad uppförd med äganderätt på sådan disponerad mark (byggnad å ofri grund), räknas eventuella inkomster från uthyrningen till annat inkomstslag än inkomst av fastighet. Antingen som en tillfällig förvärvsverksamhet om det är engångsinkomster, och därmed skattebefriade, eller vid varaktigare uthyrningsverksamhet, till en rörelseverksamhet, se nedan.

Om en fastighet som föreningen äger inte har fått något taxeringsvärde är alla hyresinkomster skattefria. Normalt får fastigheten ett taxeringsvärde om den bedöms användas mindre än hälften i föreningens idrottsliga verksamhet, oftast i förhållande till yta eller i förhållande till tid.

I lagtexten stadgas:

*”En förening som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för*

–

*3. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen och som används i föreningens verksamhet på sådant sätt som anges i 3 kap 4 § Fastighetstaxeringslagen.”*

Inkomster som räknas till sådant fastighetsinnehav beskattas alltså inte om fastigheten använts på det sätt som anges i fastighetstaxeringslagen. Där stadgas att en fastighet slipper fastighetstaxering om den används till mer än hälften i idrottsföreningens egen verksamhet.

Men det kan ju vara så att föreningen köpt fastigheten efter den senaste fastighetstaxeringen, eller att föreningen sedan dess ändrat sitt nyttjande av den. Trots detta ska föreningen inte betala inkomstskatt på hyresinkomsterna etc.

**EXEMPEL 1:** En Idrottsförening äger en fastighet med en byggnad som innehåller tre rum. Föreningen kan hyra ut ett rum under ett helt år utan beskattning av hyresinkomsten, om övriga två rum används i föreningens idrottsliga verksamhet.

Detsamma blir fallet om föreningen i stället hyr ut hela byggnaden under 25 veckor och använder den själv resterande 27 veckor.

Mer än hälften kan alltså räknas i antingen uthyrd yta eller tid.

Om inte hälftenanvändningskravet uppfylls blir föreningen skattskyldig för alla sina hyresinkomster etc. som uppstår genom fastighetsinnehavet

## **Idrottsnaturliga inkomster och serviceverksamhet**

Verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål indelas i två skattebefriade undergrupper.

1. Inkomster som en idrottsförening har direkt från sin idrottsliga verksamhet.

Typexempel är publikinkomster, anmälningavgifter, inkomster från uthyrning av föreningens idrottsanläggningar, som banor för tennis, badminton, squash, golf och liknande. Det kan också vara inkomster från uthyrning av föreningens idrottsliga utrustning, som skidutrustning, kanoter, båtar, racketar med mera.

Uthyrningen kan alltid anses ligga inom ramen för den ideella verksamhet som bedrivs och ska främjas i föreningen enligt stadgarna. Men det måste understrykas att föreningen faktiskt för sina medlemmar bedriver den idrottsliga verksamhet man tjänar pengar på för denna skattefrihet.

2. Inkomster som har en viss indirekt naturlig anknytning till den idrottsliga verksamheten.

Exempel är mindre serveringsverksamhet i klubbhus eller vid idrottsanläggning i samband med att föreningen bedriver sin idrottsliga verksamhet, eller mindre försäljningsverksamhet av idrottsmaterial och idrottsutrustning.

Det utmärkande för den här typen av verksamheter är att den ska bedrivas med ett servicesyfte. Det ska vara för att skapa trivsel eller underlätta för de människor som besöker föreningens klubbstuga eller

idrottsanläggningar i samband med att de deltar i föreningens verksamhet på något sätt, antingen som publik eller som aktiva deltagare.

Det är inte helt lätt att dra den borte gränsen för skattefriheten här. Men den här typen av serviceverksamhet får inte anta former av, och bedrivs som, vanlig kommersiell verksamhet, vilket servicesyftet ska borga för.

**EXEMPEL 2:** En förening som består av en friidrottssektion och en fotbollssektion bedriver med helt ideella föreningskrafter följande verksamheter under ett verksamhetsår:

o Friidrottssektionen arrangerar ett långlopp i löpning vilket ger 50 000 kr i netto genom anmälningsavgifter, samt 5 000 kr genom programförsäljning och 10 000 kr genom servering etc vid arrangemanget.

o Vid föreningens idrottsplats sköter fotbollssektionen en mindre servering som är öppen endast vid fotbollsmatcher och friidrotts tävlingar. Den ger ett netto på 20 000 kr.

o Vid idrottsplatsen säljs också en del enklare idrottsutrustning avsedd för fotbolls- och friidrottsverksamhet i samband med sektionernas tränings- och tävlingsverksamhet. Den försäljningen ger ett netto på 25 000 kr.

o I anslutning till idrottsplatsen sköter föreningen två tennisbanor som hyrs ut till allmänheten. Det ger ett netto på 25 000 kr.

Under förutsättning att serverings- och artikelförsäljningen sker för att ge service åt medlemmar, publik eller andra som på ett eller annat sätt deltar i eller besöker föreningens verksamhet, skall dessa samtliga inkomster betraktas som skattefria, förutom tennisbaneinkomsterna. Eftersom föreningen inte har någon aktiv tennisverksamhet, kan dessa inkomster inte anses ha naturlig anknytning till verksamheten och får därmed anses vara av skattepliktig natur. Förmodligen slipper föreningen skatta för dessa med stöd av huvudsaklighetsbedömningen (se nedan).

Kommuner landet runt ser i dag gärna att driften av kommunala anläggningar och verksamheter övertas av föreningslivet. För det mesta handlar det om anläggningar och lokaler som föreningen driver idrottslig verksamhet i, men inte alltid. Inkomsterna från verksamheten utgörs ofta till stora delar av kommunala driftsbidrag och avgifter med mera från den utnyttjande allmänheten inklusive andra föreningar. Det råder ingen tvekan om att denna typ av verksamhet hör till rörelseverksamhet.

Kan inkomster från sådan rörelseverksamhet självklart anses ha naturlig anknytning till den idrottsliga verksamhet som föreningen bedriver? Det är i varje fall lättare att hävda det om driften rör anläggningar och lokaler som föreningen till största delen också använder för sin egen idrottsliga verksamhet. Ju mindre sådant användande, desto större risk för att inkomsterna till sin karaktär får anses vara skattepliktiga, vilket då även gäller det kommunala drifts bidraget, som ju är en betalning från kommunen för att utföra arbetsuppgifter genom driften av anläggningen.

Den här tolkningen har bekräftats genom att Skatteverket i en så kallad **stysignal ("rättsligt ställningstagande")** i maj 2007 – "Idrotts förenings drift av kommunal idrottsanläggning" (131 225890-07/111) – klargjort sin syn på problemfrågorna.

## Hävdvunna/traditionella finansieringsverksamheter

Verksamhet som är skattebefriad för att den är hävdvunnen (traditionell) definieras numera till största delen i förarbetena till den nya Inkomstskattelagen. Det är dock inte någon förändring av rättsläget jämfört med den tidigare praxisen. I det tidigare relevanta lagrummet 7 § 5 mom (SIL) stadgades följande:

*”Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer ... Detsamma gäller verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler eller dylikt.”*

Det har tillkommit ytterligare verksamheter som landets högsta skattedomstol – tidigare Regeringsrätten (RR) men från 2011 Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) – också tyckt är hävdvunna och som därefter enligt praxis undantagits från beskattning.

Det är en generell syn på dessa verksamheter utifrån vad som varit traditionellt inom folkrörelserna. Även om en idrottsförening bedrivit en verksamhet i ”hundra år” skulle verksamheten inte klara sig från beskattning om föreningen varit så gott som ensam om att ha bedrivit den. Å andra sidan kan varje idrottsförening när som helst starta en verksamhet som räknas som traditionell utan att beskattas för inkomsterna även om föreningen aldrig tidigare haft sådan verksamhet.

Till lagtextens exempel hör enligt förarbetena också danstillställningar, loppmarknader och tivolverksamhet. Exempelen i lagtexten ansågs inte uttömmande ens när de skrevs. Under de ca 35 år som reglerna varit gällande har därför ett flertal tvister uppkommit om idrottsföreningars rörelseverksamhet har kunnat räknas som skattebefriad hävdvunnen verksamhet eller inte. En del av dessa tvister har lett till prejudicerande domar från RR.

## Hävdvunna verksamheter

I rättsfallet 1983 om IF Emtungakamraterna konstaterade till exempel RR att festplats-/folkparksverksamhet under vissa förutsättningar är traditionell och därmed skattefri.

1985 konstaterade RR att Wargöns IF:s kontinuerligt bedrivna pappersinsamlingsverksamhet räknas som traditionell oavsett hur mycket de tjänar på insamlingen, under förutsättning att själva insamlingen bedrivs helt av ideellt arbetande föreningsmedlemmar.

En typ av finansieringsverksamhet som har ifrågasatts av Skatteverket genom åren är det inte helt ovanliga att ”anordna dansverksamhet”. I lagtextens exempel nämns fester som ett exempel på hävdvunnen verksamhet. I förarbetena nämns dessutom danstillställningar. 1992 konstaterade RR att Högs SK:s logdansverksamhet som föreningen bedrev cirka 25 gånger per år fick anses vara traditionell. Inkomsterna var mellan 60 och 90 procent av föreningens totala inkomster under de tre aktuella åren, en mycket omfattande verksamhet. RR konstaterar, mot bakgrund av uttalanden i förarbetena, att det inte spelar någon roll för skattefriheten på vilket sätt och i vilken omfattning verksamheten bedrivs. RR motiverade detta i domskälen på följande sätt:

*”Endast om verksamheten tagit sig sådana avvikande former, att den inte längre till sin art utgör en finansieringskälla av hävdvunnen typ, kan det bli fråga om bortfall av skattefriheten.”*

Därefter konstaterar RR att anordnande av danstillställningar är en traditionell finansieringskälla för allmännyttiga ideella föreningar, och att den omfattande logdansverksamheten som Högs SK bedrivit inte skiljer sig på sådant sätt från traditionella danstillställningar att föreningen ska skatta för verksamheten.

Viktiga slutsatser kan dras av domen:

- o Danstillställningar jämföras med andra exempel på hävdvunna rörelseinkomster i lagtexten.
- o Om en verksamhet betraktas som hävdvunnen spelar det för skattefriheten i princip ingen roll på vilket sätt den bedrivs. En verksamhet kan bedrivas i princip hur ofta som helst och vara mycket ekonomiskt

omfattande för föreningen i fråga. Den kan också rikta sig till vem som helst, även till den danssugna allmänheten, och den kan bedrivas med avlönad personal.

Men RR:s domskäl innehåller en varning:

*”Endast om verksamheten tagit sig sådana avvikande former, att den inte längre till sin art utgör en finansieringskälla av traditionell typ, kan det bli fråga om bortfall av skattefriheten.”*

Därför finns fortfarande efter den klagörande domen en viss, men avsevärt mindre, osäkerhet om hur traditionell verksamhet får bedrivas. Var den bortre gränsen går är dock fortfarande omöjligt att säga.

1999 meddelade RR en dom i ett ärende om idrottsföreningen Hovshaga AIF skulle betala inkomstskatt från sitt samarrangemang med EMA Telstar att anordna en årlig rockkonsert. Föreningens del i arrangemanget var att erbjuda konsertplats, ordna med inhägnader och avgränsningar, ta hand om sanitära arrangemang, ordna utskänkningstillstånd och hyra vakter samt sköta marknadsföring och den lokala biljett försäljningen.

RR konstaterade; *”att idrottsföreningens direkta och betydande åtgärder för konsertarrangemangets tillkomst och genomförande väsentligen sker på grundval av ideella insatser och att föreningens del av den ekonomiska vinsten på arrangemanget går till föreningens idrottsliga verksamhet.”*

Vidare konstaterade RR att musikkonsert inte räknas upp i lagtext eller förarbetena som ett exempel på skattebefriade traditionella finansieringsverksamheter för ideellt arbete. Man fastslog därefter att lagrummets exemplifiering inte skulle vara en uttömmande uppräkningslista.

*”Enligt RR:s bedömning får anordnande av en årlig konsert med musik av etablerat slag – hit hör sedan länge rockmusik – anses vara en aktivitet som inte i något avgörande hänseende skiljer sig från sådan festverksamhet mm som nämns i 7 § 5 mom. 3 st lagen om statlig inkomstskatt eller förarbetena till lagstiftningen.”*

Utifrån den här domen är det nu fritt fram för vilken idrottsförening som helst att under givna förutsättningar (inom ramen för RR:s domskäl) ge sig in i motsvarande verksamhet utan att behöva riskera inkomstbeskattning. Men observera att det i det nyss nämnda fallet handlar om att arrangera en årlig konsert. Det går inte att uttala sig med säkerhet om RR kommit till samma slutsats om det varit fråga om två eller fler konserter. Men å andra sidan skattebefriades logdansverksamhet som bedrevs ca 25 ggr/år.

## Icke hävdvunna verksamheter

Domar där RR funnit att hävdbegreppet inte uppfyllts är följande:

o Oskarshamns AIK, **Sommarkafé och dansverksamhet** (1988): Föreningen hade verksamheterna i en och samma lokal. Sommarkaféet bedrevs på dagtid med anställd personal och dansverksamheten vissa kvällar i veckan med ideell föreningskraft. RR konstaterade att såväl kaféet som dansverksamheten hörde till en och samma förvärvskälla med hänsyn till det nära sambandet mellan verksamheterna. Därefter konstaterades att denna föreningens verksamhet till sin huvudsaklighet inte kunde hänföras till en finansieringskälla av hävdvunnen typ. Därför fick föreningen skatta för överskottet.

Föreningen hade säkerligen undvikit en beskattning av dansen om den inte ansetts tillhöra samma förvärvskälla som kaféet.

o Skutskärs SK, **Campingdrift** (1988): RR konstaterade föga överraskande att den camping som föreningen skötte med bland annat anställd personal inte kunde räknas som en finansieringskälla av traditionell typ. Föreningen fick skatta för överskottet.

o Nattavaaraby SK, **Skogsavverkning** (1988): RR konstaterade att de inkomster som föreningen fick från skogsägare för att föreningens medlemmar helt ideellt med egna maskiner avverkade skog inte kunde räknas som en finansieringskälla av traditionell typ. Föreningen fick skatta för överskottet.

o IF Göta, **Campingbevakning** (1987): RR konstaterade att den verksamhet som föreningen bedrev mot betalning från kommunen för att kvälls- och nattbevaka kommunens campingplats med ideell föreningskraft inte var en finansieringskälla av traditionell typ, och föreningen skulle skatta för överskottet. (Varför föreningen trots detta slapp beskattning behandlas nedan under "huvudsaklighetsbedömningen" [Länk.](#))

o Melleruds IF, **Biografdrift** (1988): Ortens enda biograf sköttes av föreningen med ideell föreningskraft. RR konstaterade att det inte kunde anses vara en finansieringskälla av traditionell typ, och föreningen skulle skatta för överskottet. (Varför föreningen trots detta slapp beskattning behandlas nedan under "huvudsaklighetsbedömningen" [Länk.](#))

o Bengtsfors IF, **Vaktjänstgöring i Folkets park** (1987): RR konstaterade att föreningens verksamhet att tillhandahålla ideellt arbetande vaktpersonal till folkpark mot betalning inte kunde räknas som en finansieringskälla av traditionell typ, och föreningen skulle skatta för överskottet. (Varför föreningen trots detta slapp beskattning behandlas nedan under "huvudsaklighetsbedömningen" [Länk.](#))

o Svenska Bandyförbundet, **Konstmappförsäljning** (1989): RR konstaterade att de 450 konstmappar med olika litografi er som förbundet tänkte sälja inför och i samband med Bandy-VM 1979 inte kunde räknas som en finansieringskälla av traditionell typ, och förbundet skulle beskattas för överskottet. (Varför förbundet trots detta slapp beskattning behandlas nedan under "huvudsaklighetsbedömningen" [Länk.](#))

## Eventuellt hävdvunna verksamheter

Trots att det gått ca 35 år sedan nuvarande materiella regler infördes är det relativt mycket som fortfarande är oklart när det gäller de traditionella inkomsterna. Det finns till exempel inget RR-avgörande när det gäller den relativt vanliga och geografiskt utbredda finansieringsverksamheten **skogsplantering**. RR har ju i domen gällande Nattavaaraby SK ansett att slutarbetet med skogsplanteringen, nämligen skogsavverkning, inte är traditionell. Har RR samma syn på planteringen?

Kammarrätten (KR) i Sundsvall avgjorde 1991 ett ärende om Sorsele IF och deras skogsplantering som de genomfört flera år på ideell basis. Föreningen skötte skogsplanteringen sedan cirka tio år och det här året hade man en bruttoinkomst på cirka 143 500 kr. Inkomsten ingick i de totalt 385 000 kr som föreningen under året tjänat genom ideellt arbete på olika typer av rörelseinkomster.

RR konstaterade att plantering av skog får anses *"sedan tämligen lång tid tillbaka utgöra en vanlig finansieringskälla för andra idrottsföreningar"*.

Plantering av skog i den omfattningen och på det sätt som Sorsele IF hade gjort ansågs därför vara traditionellt och skattefritt. Domen överklagades men RR gav inte prövningstillstånd, därför går det inte med säkerhet att säga om denna verksamhet är en finansieringskälla av traditionell typ. Men [Skatteverket skriver i "Handledning för beskattning"](#) att traditionell skogsplantering är en traditionell och skattebefriad finansieringsverksamhet. Skatteverket kommer därför inte att påbörja någon process om sådan verksamhet.

En annan oklar finansieringskälla av traditionell typ är den i den tidigare lagtexten exemplifierade *"försäljnings- och insamlingskampanjer"*. Vilken typ av varor som får säljas och samlas in är oklart. Varken i förarbeten eller i rättspraxis finns något vägledande svar. Ska det tolkas som att vad som helst är tillåtet, bara det sker i former som gör verksamheten till en **kampanj**? I så fall inställer sig givetvis nästa viktiga fråga: Vad avgör om en verksamhet är en kampanj? Tiden borde vara avgörande. Vid vilken tidpunkt övergår en verksamhet från en kampanj till något mer varaktigt? Eftersom kampanjverksamheter exemplifieras som en rörelseverksamhet i tidigare lagtext måste ju givetvis de generella kraven på rörelse vara uppfyllda, vilket ju kräver en **viss varaktighet**. Om inte



ens varaktighet finns är det ju en verksamhet som inte kan beskattas alls hos idrottsföreningen, som en skattebefriad "tillfällig förvärvsverksamhet".

Kampanjformen har såvitt är bekant endast prövats i ett känt fall och det är i RR-domen gällande Svenska Bandy förbundet och dess konstmappsförsäljning. Förbundet menade att avsikten med försäljningen var att de 450 konstmapparna skulle säljas 1979, då man arrangerade bandy-VM. Syftet var alltså att genomföra en försäljnings kampanj. Men försäljningen gick dåligt och bedrevs under en treårsperiod. RR tyckte inte att detta var en försäljningskampanj. Av domen kan man bara dra en slutsats om kampanjer och det är att det inte räcker att hävda att verksamheten varit avsedd att genomföras i kampanjform.

En spekulativ gissning är att en försäljnings- eller insamlingsverksamhet som pågår max ca 3–4 veckor, kanske under två perioder per år, bör kunna räknas till begreppet kampanj. Ett typexempel på en skattefri försäljningskampanj bör sannolikt **julgransförsäljning** vara vilket dock aldrig prövats i någon skattedomstol. Rådet för tolkningen av kampanjbegreppet är att varaförsiktig och att inte göra alltför idrottsvänliga tolkningar.

En annan typ av verksamhet som fått ökad betydelse för svensk idrottsrörelse är idrottsföreningarnas *återförsäljning av allehanda typer av produkter* till allmänheten. Det kan vara olika typer av dagligvaror, schampo och andra hygienartiklar, klädesplagg, stöpta ljus, pepparkakor, kokosbollar, salami, tulpaner och en massa annat förekommande. I dag är det dessutom vanligt att idrottsföreningar förmedlar tjänster som telefon- och elabonnemang.

Den här typen av försäljnings- och förmedlingsverksamhet, som regelmässigt sker i direkt konkurrens med kommersiella näringsidkare, har säkert många gånger börjat med ett kampanjsyfte. Om verksamheten utvecklas med lönsamhet brukar den oftast börja bedrivas mer eller mindre permanent. Att hänföra sådan mer eller mindre permanent verksamhet till inkomst av rörelsekaraktär med naturlig anknytning eller inkomst som traditionellt utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete är svårt. Därför är den verksamheten till sin karaktär med största säkerhet skattepliktig. Om inkomsterna ska beskattas eller inte avgörs uteslutande av den så kallade huvudsaklighetsbedömningen, som behandlas i nästa avsnitt.

## Huvudsaklighetsbedömningen

Många av landets idrottsföreningar sysslar i dag med verksamheter som inte lagstiftaren direkt undantagit från beskattning. Många av dessa verksamheter klarar sig ändå från beskattning tack vare den så kallade huvudsaklighetsbedömningen. Om inte den leder till skattefrihet, finns det i stället en uppenbar risk för att föreningen ska skatta för alla sina rörelseverksamheter, både de med naturlig anknytning och de traditionella.

I 7 kap 7 § stadgas följande: *"En förening som uppfyller kraven i första stycket är dock inte skattskyldig för –*

*2. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från- verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller*

- verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, ....”

Med en ”självständig näringsverksamhet” menas varje så kallad förvärvskälla för sig. Det innebär att en förening kan bedömas ha flera självständiga ”rörelseverksamheter” – eller förvärvskällor. Lagtextens ”till huvudsaklig del” innebär att cirka 70–80 procent av inkomsterna i en och samma förvärvskälla ska komma från rörelseverksamhet som är skattebefriad. Antingen ska det vara idrottsliga inkomster, inkomster av servicekaraktär eller hävdvunna. Det ger föreningen möjligheter att tjäna upp till cirka 20–30 procent från en verksamhet som inte är undantagen från beskattning enligt lag och praxis. Till sin natur skattepliktiga rörelseinkomster kan bli skattefria.

Om däremot kravet på huvudsaklighet inte är uppfyllt blir hela förvärvskällan skattepliktig. Någon fördelning tillåts nämligen inte mellan olika typer av inkomster i förvärvskällan, utan inkomsterna i den blir antingen helt skattefria eller helt skattepliktiga. En idrottsförening som har flera förvärvskällor kan därför vara skattskyldig för någon men inte för alla.

I två domar från 1987 tillämpade RR för första gången huvudsaklighetsbedömningen. Den ena domen gällde tidigare nämnda IF Göta i Karlstad och deras helt ideellt bedrivna nattbevakning av kommunens campingplats. RR ansåg först att verksamheten inte var en inkomst med naturlig anknytning till den idrottsliga verksamheten eller en hävdvunnen inkomst. Sedan anförde RR att de inkomster som ”i allt väsentligt synes ha ombesörjts av föreningens medlemmar på ideell basis” bör räknas till en och samma förvärvskälla. På den grunden fann RR i IF Götas fall att bingo- och lotteriinkomster, inkomster från minigolfbana, inkomster från tävlingsverksamheten samt reklam- och sponsoringkomster hörde till samma förvärvskälla. Bevakningsinkomsterna var mindre än 20–30 procent av inkomsterna i ”den ideella förvärvskällan”. Därför blev alla inkomster i den, även de icke skattebefriade bevakningsintäkterna, skattebefriade. Någon annan rörelseförvärvskälla ansågs inte föreningen ha.

1.

## EN FÖRVÄRVSKÄLLA

80 %

- Bingo/Lotterier

- Reklam/

sponsring

- Idrottsinkomster

20 %

- Campingbevakning

Förvärvskällan är *skattefri*

Den andra RR-domen gällde Bengtsfors IF:s vaktjänstgöring i Folkets Park med ideell föreningskraft. Inte heller den ansågs ha naturlig anknytning eller vara traditionell. Med motsvarande resonemang som i IF Göta-domen blev även denna inkomst skattefri.

Under 1988 kom två RR-domar där RR också använder sig av huvudsaklighetsbedömningen. Till följd av det skattebefriades Melleruds IF för sin skattepliktiga ideellt bedrivna biografrelse. Sämre gick det för Nattavaaraby SK som på grund av för stora inkomster från sin skattepliktiga skogsavverkning, i förhållande till övriga ideellt skapade inkomster, fick betala skatt för dessa (se kommande exempel nedan).

RR för samma resonemang 1989 när det gäller den tidigare nämnda domen avseende Svenska Bandyförbundet och försäljningen av konstmappar. Här klassificerades dock inte förbundets inkomster till någon förvärvskälla baserad på idealitet.

I en tredje dom från 1988 om Skutskärs SK som drev en campingplats, ansåg RR att detta var en särskild förvärvskälla. Eftersom RR dessutom fann att denna särskilda verksamhet inte hade naturlig anknytning eller var traditionell beskattades överskottet från campingen.

I en fjärde dom från 1988 om Oskarshamns AIK och deras sommarkafé- och dansverksamhet ansåg RR att den också var en särskild förvärvskälla. Även Oskarshamns AIK fick skatta för denna verksamhet, men bara för den.

2.

## "FLERA" FÖRVÄRVSKÄLLOR

80 %

- Bingo/Lotterier
- Reklam/  
sponsring
- Idrottsinkomster

Förvärvskällan är *skattefri*

20 %

- Sommarcafé/dans

Förvärvskällan är *skattepliktig*

Men effekterna av de behandlade RR-domarna som grundar sig på huvudsaklighetsbedömningen innebär både möjligheter och risker för den enskilda föreningen. Risker finns ju nämligen alltid att den föreningsfrämmande verksamheten ökar i förhållande till de andra skattebefriade inkomsterna. Det innebär att inkomsterna som egentligen är skattefria blir skattepliktiga. En idrottsförening kan råka ut för en beskattning av idrottsliga inkomster, lotteri- och bingoinkomster samt reklam- och sponsorinkomster om de räknas till samma förvärvskälla som de föreningsfrämmande inkomsterna. Den risken är överhängande för många föreningar när olika typer av verksamheter sköts av ideellt arbetande föreningskrafter.

3.

## EN FÖRVÄRVSKÄLLA

65 %

- Bingo/Lotterier
- Reklam/sponsring
- Idrottsinkomster

35 %

- Skogsavverkning

Förvärvskällan är *skattepliktig*

**EXEMPEL 3:** I målet om Nattavaaraby SK skulle alltså föreningen även ha beskattats för sina övriga ideella verksamheter: lotteriinkomster på 30 000 kr och inkomster från "egna arrangemang" på 10 000 kr, tillsammans med beskattningen av de 30 000 kr från skogsavverkningen. En skattekostnad på 14 465 kr (70 000–15 000 (grundavdraget) x 26.3 %) för att skogsavverkningen ansågs skattepliktig. Men eftersom SkV inte krävde en sådan beskattning kunde inte RR av processtekniska skäl besluta detta.

### Möjligheter till skatteplanering

En förening som bedriver föreningsfrämmande verksamheter måste vara lika observant när verksamheten utvecklas positivt som när de skattebefriade inkomsterna minskar.

Vad ska då en förening göra som börjar ana att man kan hamna i ett läge motsvarande bild 3? Det finns två möjligheter. Den ena är att återställa förhållandet i inkomstkällan till det som tillåts för skattefriheten. Om det av olika skäl inte går att göra handlar det i stället om att försöka få den föreningsfrämmande verksamheten i en särskild förvärvskälla, motsvarande bild 2.

Utifrån RR:s relativt utförliga domskäl i bland annat IF Göta-domen kan man konstatera att en idrottsförening har en förvärvskälla baserad på idealitet. Att uppnå förhållandet på bild 2 går inte om den föreningsfrämmande verksamheten även i fortsättningen ska skötas med ideell föreningskraft. Därför finns det bara en möjlighet i realiteten, och det är att den föreningsfrämmande verksamheten har inslag av "icke ideellt arbetande". Om man ersätter någon eller några ekonomiskt för att de arbetar med verksamheten bör den förhoppningsvis anses vara skild från föreningens övriga finansieringsverksamheter som bedrivs med ideell föreningskraft. Att bara redovisa verksamheten ekonomiskt skild från den övriga ger inte den önskvärda effekten.

Det är verkligen svårt, för att inte säga omöjligt, att ange var den borte gränsen för huvudsaklighetsbedömningen går.

### Skattepliktiga rörelseinkomster

Om en rörelseverksamhet inte kan undantas från beskattning enligt någon av grunderna ovan är den i stället skattepliktig fullt ut. Det innebär att nettot av den rörelseverksamhet som inte är skattebefriad ska beskattas med 26,3 procent efter det att avdrag gjorts för de direkta och indirekta kostnaderna som hör till

verksamheten, och efter ett grundavdrag på 15 000 kr. Grundavdraget behöver inte sökas utan görs automatiskt.

En idrottsförening med rörelseinkomster som ska inkomstbeskattas betraktas fortfarande som en allmännyttig begränsat skattskyldig idrottsförening. I dessa fall handlar det enbart om en inkomstbeskattning av de skattepliktiga rörelse inkomsterna, inte om en beskattning av övriga skattebefriade rörelseinkomster och övriga inkomster av näringsverksamhet, som till exempel kapitalinkomster och kapitalvinster.

### ”Deklarationsskyldighet”

En idrottsförening som inte sökt och fått befrielse ska alltid lämna **en s.k. Särskild uppgift**. Befrielse söks hos **respektive SkV:s regionala lokalkontor** och kan ges för högst fem år i taget. Särskild uppgift lämnas på en särskild blankett, **numera sidan 4 av den gemensamma** blanketten benämnd **”Inkomstdeklaration 3**, ideella föreningar och stiftelser m fl”. Den ska innehålla föreningens inkomster och utgifter under senaste räkenskapsåret (beskattningsåret) samt tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut. **Den ekonomiska redovisningen sker lämpligast genom att bifoga av senaste årsmötet fastställda föreningens räkenskapshandlingar** som bilagor.

Föreningen ska, och detta är mycket viktigt, hänvisa till de omständigheter och upplysningar som kan motivera befrielse från skattskyldighet för de fastighets- och rörelseinkomster som föreningen eventuellt haft. Att de bedöms ha naturlig anknytning, är av servicekaraktär eller hävdvunna, eller att de är av skattepliktig natur men ändå ska betraktas som skattebefriade till följd av huvudsaklighetsbedömningen.

För det andra är föreningen alltid skyldig att avge inkomstdeklaration – sidan 1–2 i blankett 3 – om man haft inkomster från rörelseverksamhet som är skattepliktig. Alltså sådana som inte har naturlig anknytning, inte bedrivs i servicesyfte, inte är hävdvunna, och/eller inte klarar sig ens med huvudsaklighetsbedömningen. Men föreningen är bara skyldig att deklarerat om den haft sådana rörelseinkomster upp till 15 000 kr brutto under beskattningsåret.

Det är dessutom mycket viktigt att observera att en fullständig inkomstdeklaration också alltid ska lämnas om föreningen måste betala avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader.

Slutligen är föreningen alltid deklarationsskyldig om Skatteverket uppmanat den att lämna inkomstdeklaration, oavsett vad föreningen tycker om grunderna för det.

### Moms

Moms – eller mervärdesskatt som den egentligen heter – är väl det skatteslag som genomgick de största förändringarna genom den stora skatteomläggningen i början av 1990-talet. Hur momsen fungerar och hur den ska hanteras tas inte upp här, utan bara vilka särregler som gäller för allmännyttiga idrottsföreningar.

Idrottslig verksamhet kan påstås vara en skattepliktig verksamhet enligt huvudregeln i Mervärdesskattelagen (MvL). Det innebär bland annat en rätt för dem som bedriver den idrottsliga verksamheten att dra av all moms som man drabbas av i den, men också en skyldighet att debitera moms gentemot sina ”kunder”. Skattesatsen är endast 6 procent om det man erbjuder kunderna

innebär en möjlighet att utöva idrottslig verksamhet och därmed direkt förknippade tjänster, eller är inträde till idrottsarrangemang. I övrigt är skattesatsen 25 procent.

Men för idrottens organisationer är "huvudregeln" i stället följande.

MvL 3 kap 11 a §:

"Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap 8 §."

Betydelsen av andra stycket i lagrummet är nämligen att den idrottsliga verksamhet som en allmännyttig idrottsförening bedriver, och som inte är skattepliktig till inkomstskatt för att den anses ha naturlig anknytning till det idrottsliga ändamålet, inte heller kan räknas som yrkesmässig.

Om man utgår från det kan aldrig den idrottsliga verksamheten medföra redovisningsskyldighet till moms så länge den tillhandahålls/bedrivs av den allmännyttiga idrottsföreningen. Det innebär också att det inte finns någon möjlighet att göra avdrag för den ingående moms som föreningen betalar när den köper varor och tjänster för den idrottsliga verksamheten (detta bekräftades av RR i en dom 2010).

I lagrummet MvL 4 kap 8 § stadgas:

"Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening ... när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket Inkomstskattelagen."

Det finns undantag från skatteplikt även för annan näringsverksamhet än den som har naturlig anknytning till föreningens ändamål och som föreningen inte behöver skatta för enligt de regler som redovisades ovan. Oavsett om det är en serviceverksamhet, hävdvunnen verksamhet eller om huvudsaklighetsbedömningen är tillämplig. Därför är till exempel inte sponsring och reklam momspliktigt och inte heller vissa mindre serveringar och liknande i samband med idrottsarrangemang.

Det finns en specialregel som innebär att en idrottsförening slipper betala moms på tjänster av det tryckeri eller liknande som framställer föreningens periodiska medlemstidning. Momsfrihet gäller också för kringtjänster som tryckeriet utför, såsom t ex frankering, utskick mm.

På momsområdet kan stora förändringar komma att ske i framtiden, med grund i det betänkande som den så kallade Mervärdesskatteutredningen presenterade på hösten 2002, och vars uppdrag bland annat var att utreda om våra momsregler stämmer överens med EU:s tvingande momsregler, som Sverige som medlemsstat är skyldigt att följa. Utredningens slutsatser var entydiga, våra specialregler för ideella föreningar måste ändras.

Sedan dess ha EU-kommissionen inlett ett s k fördragsöverträdelseförfarande mot Sverige som, svarade med att tillsätta ytterligare en utredning, vars slutsatser mer eller mindre bekräftade tidigare utrednings slutsatser. I skrivande stund (2011) har regeringen uttalat att den avser att bemöta EU-kommissionens krav, vilka kan få förödande konsekvenser för den ideella sektorns organisationer. Kostnadsmässigt, men framförallt ökar de administrativa kraven på föreningsföreträdarna.

## Reklamskatt

Trots att en idrottsförening slipper betala inkomstskatt och redovisa moms för sina sponsor- och reklaminkomster slipper man sällan reklamskatten. Den statliga punktskatten betalas som ett påslag med 8 procent. Skulle inte reklamskatten ha debiterats för sig, vilket inte krävs, anses den ingå i ersättningen till en del av 7,41 procent.

Reklamskatt ska redovisas och betalas av dem som offentliggör reklam eller annonser.

**Exempel:** Föreningen har sålt skyltreklam till ett företag för 10 000 kr. Något pålägg för reklamskatt har inte gjorts. Därmed uppgår reklamskatten till 741 kr (7,41% x 10 000).

För att vara skattskyldig för sina reklam- och sponsorintäkter krävs att föreningen – inklusive alla sektioner/avdelningar/lag och deras s.k. lagkassor – totalt fått in mer än 20 000 kr i reklamskattepliktiga ersättningar under ett och samma kalenderår i inkomster från olika sponsorer/reklamköpare för att offentliggöra kommersiell reklam för dessa. Här räknas inte skattefria reklam med (se "Exempel på undantag" här nedan).

Om ersättningen för reklamen eller sponsringen helt eller delvis utgörs av annat än pengar är det marknadsvärdet tillsammans med kontanter och övriga förmåner från samtliga reklamköpare som läggs till grund för att bedöma om föreningen överskridit redovisningsgränsen. Marknadsvärdet är vad det skulle ha kostat föreningen att själv köpa in varorna och tjänsterna inklusive moms.

Om föreningen bedömer att man kommer att överskrida redovisningsgränsen 20 000 kr är den skyldig att registrera sig redan då. Detta görs hos [Skatteverket i Ludvika, 771 83 Ludvika, tel 0771-567 567, fax 0240-103 40, storforetagsregionen@skatteverket.se](mailto:Skatteverket i Ludvika, 771 83 Ludvika, tel 0771-567 567, fax 0240-103 40, storforetagsregionen@skatteverket.se). Därefter är man redovisningskyldig till dess Skatteverket anser att man varaktigt kommer att underskrida redovisningsgränsen, då ett avregistreringsbeslut fattas.

Observera att redovisningsgränsen inte är ett så kallat grundavdrag. Om gränsen överskrids beräknas reklamskatten från förstakronan, inte från den första kronan över gränsen.

Med offentliggörande av reklam menas att på något sätt ge offentlighet åt någon som bedriver *kommersiell* verksamhet. All näringsverksamhet anses inte som kommersiell enligt lagen. Till exempel anses inte reklam för kommuner, politiska partier och andra idéburna folkrörelseorganisationer vara kommersiell verksamhet. Därför är offentliggörande av dessa typer av reklamköpare och sponsorer inte reklamskattepliktigt oavsett på vilket sätt offentliggörandet sker, förutom i form av annonser i annat än medlemstidningen (se nedan).

Det räcker med att visa en logotyp för att ett offentliggörande ska anses ha skett. Offentliggörandet kan ske genom matchdräkter, overaller, skyltar, affischer, ljusreklam, högtalare samt i annonser i olika trycksaker etc.

Om föreningen ger ut en medlemstidning som kan betraktas som en *periodisk publikation* – en tidning som enligt utgivningsplan ska komma ut med minst fyra nummer/år – är alla intagna annonser i den skattebefriade. För att en sådan medlemstidning ska betraktas som en periodisk publikation krävs att den registrerats som sådan med en ansvarig utgivare registrerad hos Patent- och Registreringsverket (PRV) (PRV:s växel (förmedlar samtal) 08-782 25 00, fax 08-666 02 86, [prv@prv.se](mailto:prv@prv.se)).

Den ersättning som föreningen får för sådana annonser ska heller inte räknas in när man avgör om redovisningsgränsen överskridits. (En sådan publikation är dessutom alltid befriad från moms vid framställningen hos tryckeriet, och även för portot och andra kringtjänster avseende framställningen och distributionen av upplagan. Kontrollera därför fakturor från tryckeriet, som inte ska innehålla någon momsdebitering avseende dessa tjänster.)

Ett annat – och idag förmodligen viktigare – undantag från reklamskatteplikt är offentliggörande av reklam via Internet. Således är t ex annonser etc på föreningars hemsidor *alltid* utan reklamskatt.

Det finns en del övriga undantag i reklamskatteplikten. Dessa ersättningar räknas inte med när det avgörs om redovisningsgränsen överskridits. Även om inte allt offentliggörande av reklam är skattepliktigt är det en god utgångspunkt att reklamskatt normalt ska betalas på reklam- och sponsorinkomster.

#### **Exempel på undantag i reklamskatteplikten**

**Reklamframställningskostnader:** Den del av ersättningen idrottsföreningen fått från reklamköparen eller sponsorn som kan räknas till kostnader för att tillverka det som ska offentliggöras ska inte medräknas i reklamskattevärdet. Om till exempel föreningen får 10 000 kr för att offentliggöra två skyltar på sin idrottsplats och också ska stå för tillverkningen av skyltarna, ska produktionskostnaderna för skyltarna räknas bort. Det är den skattskyldiges/föreningens ansvar att i faktura, avtal, eller annan liknande handling kunna visa att sådana kostnader ingår i köpet av reklamtjänsten.

**Ej kommersiell reklam:** Det är bara reklam för så kallade kommersiella reklamköpare som är reklamskattepliktig, om det inte handlar om offentliggörande genom annonser. Men om föreningen på dräkter, skyltar, affischer, i högtalare och liknande offentliggör reklam för kommuner, politiska partier, fackföreningar, arbetsgivarorganisationer, andra folkrörelser och intresseorganisationer (Rädda Barnen, Röda Korset, Greenpeace etc) eller de olika försvarsgrenarna, så är den typen av reklam skattefri.

**Reklam på varor etc med "självständigt bruksvärde":** Reklam på varor som har ett självständigt användningsområde förutom att signalera denna reklam anses inte vara reklamskattepliktig. Därför kan t ex bowlingprotokoll, golfscorekort, avspärningstejper, start- och målbanderoller, vägvisningsvimplar, nummer lappar, orienteringskartor, dricksglas och muggar, kuvert och brevpapper innehålla reklam utan skatteplikt. Listan går säkert att göra längre, men omfattar tyvärr inte reklam på idrottskläder.

**Adidasfallet:** Om idrottskläder/idrottsmateriel/idrottsutrustning har reklam/logotyper för tillverkaren, och reklamen inte framstår som mer iögonfallande än hur materialet normalt ser ut när



det säljs i den kommersiella handeln, är det som idrottsföreningen får i form av material/kontrakter från tillverkaren för att använda detta i sin idrottsverksamhet inte belastat med reklamskatt.

Om föreningen utöver det tänker offentliggöra reklam för tillverkaren på annat sätt ska värdet av *den* delen beskattas – värdet av materialet beläggs med 8 procent i reklamskatt, efter en skälighetsbedömning.

**Namngivningsrätt:** Att låta sponsorer och reklamköpare ge namn åt idrottsevenemang/cuper/tävlingar eller idrottsanläggningar och liknande är också befriat från reklamskatt. Det som de kan anses ha betalt för själva namngivningsrätten blir reklamskattefritt, medan annat offentliggörande bedöms och eventuellt beskattas för sig.

**Offentliggörande utom Sverige:** Det som sponsorer och reklamköpare har betalt för att speciellt exponeras utomlands måste ske på utländsk mark, det räcker inte med en riktad tv-sändning från Sverige, och kan då inte beskattas i Sverige. Motsvarande skattefrihet gäller för ett riktat offentliggörande mot Sverige som sker via medier från utlandet.

Om så kallade sponsorpaket och -avtal innehåller olika moment, antingen av skattepliktig reklam eller från något av undantagen ovan – och priserna inte är specificerade i avtalen på de olika momenten, är det upp till föreningen att dela upp betalningen efter skälighet i reklamskatteredovisningen. Det är klokt att försöka prissätta de olika momenten redan i avtalen, vilket ger en bättre utgångspunkt vid en eventuell tvist med Skatteverket.

## Arbetsgivarrollen

Med arbetsgivarrollen menas här de skyldig heter idrottsföreningen har när det gäller skatter och avgifter för att man betalar ut olika typer av ersättningar och utger förmåner till idrotts utövare, funktionärer, medlemmar med flera. Det kan t ex handla om skyldighet att göra skatteavdrag, att redovisa och betala in arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt eller särskild löneskatt på pensionskostnader, samt att upprätta och lämna kontrolluppgifter. På vissa områden finns det specialregler för idrottsföreningar. Här följer främst information om dessa, men också något om de allmänna reglerna.

### Allmänt om arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter, eller socialavgifter, är något som en arbetsgivare ska betala för sina anställdas och uppdragstagares ersättningar och förmåner.

Avgifterna är (2012):

- 31,42 procent för de mottagare som är födda 1947–1985,
- 15,49 procent för de födda 1986 eller senare, samt
- 10,21 procent för de födda 1938–1946.

I kommande exempel utgår vi från en mottagare född mellan 1947–1985, d v s ett avgiftsuttag på 31.42 procent.

Avgifterna ska redovisas av arbetsgivaren en gång i månaden i en **skattedeclaration (SkV 4720)**. **Skattedeclarationen** får man en gång i månaden från Skatteverket när man registrerat sig som

arbetsgivare. Arbetsgivare i detta avseende blir man om man till en och samma mottagare under ett kalenderår lämnar ersättningar och förmåner som tillsammans uppgår till 1 000 kr eller mer. Men en förutsättning är att mottagaren har en A-skattsedel. Om någon till exempel anlitar en föreläsare med A-skattsedel och som enda ersättning till denne under året betalar ett arvode på 1 000 kr kommer detta arvode att kosta ytterligare ca 315 kr i avgifter. Om arvodet i stället bestämts till 999 kr hade det inte blivit fler kostnader för uppdragsgivaren.

I underlaget för avgifterna räknas inte ersättningar med som gäller kostnader i tjänsten och som nedan kallas "äkta kostnadsersättningar"; främst resekostnader i tjänsten/uppdraget och traktamenten för övernattningsförrättningar. Här måste understrykas att om inte de ganska stränga reglerna för den här typen av kostnadsersättningar är uppfyllda, räknas de i stället som lön och kommer att belastas med arbetsgivaravgifter.

För avgiftsskyldigheten spelar det inte någon roll vad man kallar en ersättning. Det avgörande är varför ersättningen utbetalats. Att t ex kalla en ersättning för resekostnadsersättning när den betalas ut för resor till och från idrottsutövarens/ledarens träningar och hemmamatcher gör det inte till en äkta kostnadsersättning med avgiftsfrihet. Den typen av resor räknas nämligen som *resor till och från arbetet*. Om arbetsgivaren ersätter den typen av resor jämföras det med lön och ska ingå i avgiftsunderlaget, oavsett anledningen till att ersättningen ges, som långt reseavstånd eller för att hinna från civilt arbete etc.

Motsvarande resonemang gäller också för utbetalningar benämnda stipendier, gåvor, ersättning för förlorad arbetsförtjänst, kostbidrag, med mera.

Om mottagaren har en självständig näringsverksamhet med F-skattsedel gäller avgiftsskyldigheten normalt inte. I så fall är det i stället denne som normalt ska betala avgifter i form av *egenavgifter*. Om mottagaren har verksamheten i eget bolag, som föreningen slutit avtal med, är det i stället bolaget som är arbetsgivare.

Det ska observeras att en företagare, även en juridisk person, av olika skäl kan ha en A-skattsedel. I sådana fall ska utbetalaren alltid betala arbetsgivaravgifter om mottagaren är en fysisk person och alltså driver enskild näringsverksamhet.

Underlaget för avgiftsskyldigheten när A-skattsedelsinnehavaren är en fysisk person som driver enskild näringsverksamhet är det belopp företagaren fakturerat exklusive eventuellt debiterad moms.

**EXEMPEL 1:** Idrottsföreningen anlitar en företagare för att bygga om klubbhuset. Det anlitate företaget bedrivs som enskild närings verksamhet – innebär att företagaren beskattas som fysisk person. Företagaren har A-skattsedel och fakturerar föreningen för utfört arbete med 10 000 kr plus moms med 25 procent. Totalt krav blir således 12 500 kr.

Eftersom företagaren har A-skattsedel ska föreningen betala arbetsgivaravgifter. De ska beräknas på underlaget 10 000 kr. Avgifter tillkommer med 3 142 kr. Total kostnad blir således 15 642 kr.

Om skattsedelsinnehavaren är en juridisk person, till exempel ett aktiebolag, ska inte avgifter betalas.

**EXEMPEL 2:** Om idrottsföreningen för samma arbete som i exempel 2 ovan i stället anlitar ett AB med A-skattsedel ska inte arbetsgivaravgifter betalas. Total kostnad blir i stället 12 500 kr.

Om en mottagare av ersättning hänvisar till en F-skattsedel ska inga avgifter betalas av utbetalaren. Innehavet av F-skattsedeln kan styrkas genom att

- F-skattsedeln visas upp
- innehavet står i anbud eller avtal
- innehavet står på fakturan.

Det finns alltså inget direkt krav på att visa själva F-skattsedeln.

Om innehavet kan styrkas på något av sätten är föreningen skyddad mot framtida betalningskrav på avgifter, utom i en situation. Om det är uppenbart för föreningen att det handlar om en anställning trots att mottagaren har eller hänvisar till en F-skattsedel ska föreningen skriftligen anmäla till sitt lokala skattekontor att mottagaren till följd av sitt uppdrag borde ha en A-skattsedel. Om föreningen inte gör det och mottagaren inte betalar sina arbetsgivaravgifter kan föreningen tvingas betala de obetalda avgifterna.

En mottagare som betraktas som anställd kan ha både F- och A-skattsedel – en FA-skattsedel. F-skatten betalas för mottagarens näringsverksamhet och A-skatten för anställningsinkomsterna. Om en FA-skattsedel visas av mottagaren ska föreningen utgå ifrån att arbetsgivaravgifter ska erläggas, om inte mottagaren skriftligen hänvisar till F-skattsedeln. I så fall är föreningen skyddad mot framtida betalningskrav.

## Äkta kostnadsersättningar

I underlaget för arbetsgivaravgifterna räknas inte äkta kostnadsersättningar, som resekostnadsersättning i tjänsten/uppdraget och traktamenten för uppdrag som medför övernattningar.

Här betonas igen att om inte de relativt stränga reglerna för den här typen av kostnadsersättningar är uppfyllda, kommer de eller delar av dem i stället att räknas som lön och arbetsgivaravgifter ska betalas.

## Resekostnadsersättningar

Med äkta resekostnadsersättning menas ersättningar för resor med anledning av tjänsteuppdrag. Ersättningar för sådana resor med allmänna kommunikationer som motsvarar mottagarens utlägg är avgiftsfria. Ersättning i form av milersättning för tjänsteuppdragsresor med bil är avgiftsfri upp till 18,50 kr per mil (2012). Allt över det är avgiftspliktig ersättning som jämförs med lön.

Se upp med bilersättningen. Att till exempel kalla en ersättning för resekostnadsersättning när den avser resor till och från träningar och hemmamatcher, eller motsvarande inom andra typer av idrotter än främst lagidrotter, medför inte att det är en äkta kostnadsersättning med avgiftsfrihet. Den typen av resor räknas nämligen som resor till och från arbetet. Om arbetsgivaren ersätter eller bidrar till resorna räknas det som lön som ska beläggas med avgifter, oavsett anledning, som långt avstånd eller för att hinna till eller från civilt arbete eller liknande.

Avgiftsskyldigheten gäller även om mottagaren uppfyller de relativt stränga allmänna kraven angående tidsvinst med mera för att ha rätt till avdrag för sina resor med egen bil till och från arbetet med 18,50 kr per mil.

**EXEMPEL 3:** En idrottsförening har anlitat en läkare med A-skattesedel för tjänstgöring vid A-lagets matcher i fotboll. Han har tjänstgjort åt föreningen vid tio hemmamatcher och tio bortamatcher. Han är bosatt fem mil från föreningens hemmaplan.

Förutom ett arvode på 250 kr/match, totalt 5 000 kr (20 x 250 kr) får han milersättning med 18,50 kr/mil. För hemmamatcherna får han alltså 1 850 kr (10 x 10 x 18,50 kr) plus ersättning för parkeringskostnader vid dessa tillfällen à 10 kr, 100 kr (10 x 10 kr). I samband med bortamatcherna har han kört totalt 250 mil à 18,50 kr och fått 4 625 kr. Han har dessutom ersatts för p-kostnader vid bortamatcherna med 150 kr. Total ersättning från föreningen blir 11 725 kr.

Läkaren kan visa att han till hemmamatcherna tjänar minst två timmar per resa med egen bil jämfört med om han skulle ha åkt med allmänna kommunikationer (alternativt: det saknas allmänna kommunikationer). Därför får han göra avdrag för dessa resor med 18,50 kr/mil i sin deklaration.

Om vi utgår ifrån att han inte haft andra idrottskostnader än bilkostnader och parkering kommer han att ha avdragsgilla reskostnader i deklarationen med 1 850 för bil resorna till och från hemmamatcherna samt med 150 kr för p-kostnaderna vid bortamatcherna.

Resekostnadsersättningen till borta matcherna med totalt 4 625 kr behöver inte uppges på kontrolluppgift från föreningen – endast kryssmarkeras – vilket också innebär att läkaren inte behöver deklarera den. (Numera – 2012 – är de första 9 000 kr av resekostnader dock inte avdragsgilla.) Borde väl stå i stycket ovan!!??)

På den övriga ersättningen kommer läkaren att få betala skatt på arvodet och p-kostnadsersättningen vid hemmamatcherna, 5 100 kr.

Idrottsföreningen får däremot betala arbetsgivaravgifter – förutom på arvodet – också på bilersättningen för resorna till och från hemmamatcherna samt p-kostnaderna, trots att mottagaren får avdrag vid sin taxering för bilresekostnaderna till hemmamatcherna.

Bilresorna räknas som resor till och från arbetet/uppdraget, och ersättningen jämförs med lön. Detsamma gäller för p-kostnaderna som räknas som en privat levnadskostnad i samband med de privata resorna.

Underlaget för arbetsgivaravgifterna är nu uppe i 6 950 kr vilket medför att läkaren kostar föreningen ytterligare 2 184 kr i arbetsgivaravgifter.

### **Möjligheter att ersätta resor t.o.fr arbetet utan skatte- och avgiftsskyldighet**

2004 infördes regler som innebär att ersättningar för kostnader för resor till och från idrottsarbetet – läs "hemmaplan" – är att betrakta som skattefria under förutsättning att mottagaren inte får någon som helst annan ekonomisk ersättning för sitt idrottsuppdrag. Denna regel gäller för såväl *idrottsutövare* som *administratörer* (mer om dessa kategorier nedan under den halva prisbasbeloppsregeln). Motsvarande gäller när resorna tillhandahålls som en förmån.

Avgiftsfriheten gäller ersättning för, eller förmån av, de faktiska kostnaderna. För bilersättningar är således 18.50 kr/mil (2012) att betrakta som skattefritt under denna förutsättning.

Denna möjlighet är främst positiv för mottagarna av ersättningen, men också för de utbetalande föreningarna som tidigare riskerade att få betala arbetsgivaravgifter på ersättningarna. Det senare kunde bli fallet om mottagaren inte är att hänföra till "idrottsutövare" som till exempel någon med främst administrativa föreningsuppdrag, såsom en styrelse- eller kommitté ledamot. Men även till en "idrotts utövare" om det enda denne fick var reseersättning till och från "hemma plan", men till ett sådant årligt sammanlagt belopp så att gränsen för avgiftsskyldighet passerades. Den så kallade halva prisbasbeloppets regeln innebär ju en sådan skyldighet från första kronan om mer än **21 399 kr (2012)** utbetalas till en och samma idrotts utövande mottagare under ett och samma kalenderår (mer om detta nedan under den halva prisbasbeloppets regeln).

Man måste observera att denna skatte- och avgiftsbehandling går förlorad om mottagaren får någon annan typ av ersättning eller förmån. Har t ex äkta traktamenten och tjänstresekostnader eller andra skattefria kostnadsersättningar tillhandahållits är regeln inte tillämplig.

Detsamma kan bli fallet om förmåner i form av måltider – som ju normalt är en skattepliktig förmån – tillhandahålls under året/i samband med uppdraget. Handlar det dock enbart om "enklare förtäring av sådant slag som är skattefri som personalvårdsförmån" torde skatte- och avgiftsfriheten för den "oäkta" reseersättningen inte riskeras.

## Traktamenten

Med traktamente menas den ersättning som arbetsgivare ger arbets- eller uppdragstagare för de presumtiva ökade utgifterna i samband med tjänsteuppdrag. För att ett traktamente ska räknas som en äkta kostnadsersättning som inte utbetalaren ska betala arbetsgivaravgifter för ställs relativt höga krav.

- Tjänsteuppdraget ska kräva övernattnig.
- Uppdraget ska genomföras utanför den vanliga verksamhetsorten vilket innebär minst 50 km kortaste färdväg från både arbetsplats och bostad.
- Den avgiftsfria traktamentsersättningen får inte vara högre än maxbeloppet 220 kr (2012) för hel tjänsteuppdragsdag. Om resan börjat efter kl 12.00 avresedagen eller avslutats före kl. 19.00 hemkomstdagen kan ett halvt maximibelopp (110 kr) ges avgiftsfritt för sådana dagar.
- Om traktamente utbetalas samtidigt som gratis måltider erbjuds ska traktamentet minskas med belopp som fastställts av Skatteverket.

Om förutsättningarna för äkta traktamente är uppfyllda kan också natttraktamente betalas avgiftsfritt med högst 110 kr, om arbetsgivaren *inte* står för nattlogi.

Om tjänsteuppdraget sker utomlands gäller förutsättningarna för äkta traktamente också, förutom beloppen. I stället gäller utlandstraktamente enligt de belopp för respektive land som anges i Skatteverkets allmänna råd.

**EXEMPEL 4:** En person som uppvisar A-skattsedel anlitas av en idrottsförening för en föreläsning. Föreläsningen – som är det enda uppdraget åt föreningen under året – tar tre timmar och genomförs tio mil från såväl före läsarens bostad som normala arbetsplats. Resan börjar kl 08.00 och avslutas samma dag kl 16.00. Föreläsaren får 700 kr i arvode. Dessutom får han ett "traktamente" på 220 kr,

en lunch à 75 kr, milersättning för resa med egen bil (18,50 kr x 20 mil) 370 kr, samt ersättning med 50 kr för parkeringskostnad i samband med föreläsningen. Total ersättning/förmåner till föreläsaren: 1 415 kr.

Föreningen blir i detta fall skyldig att dessutom betala arbetsgivaravgifter, trots att själva arvodet understiger 1 000 kr. I avgiftsunderlaget ska nämligen traktamentet på 220 kr räknas in, förutom arvodet. Det har betalats för ett uppdrag som inte är förenat med övernattning, och dessutom är föreläsaren på "sin arbetsplats" och därför är det inte en "äkte" kostnadsersättning. Dessutom har en fri lunch ingått. Den ska betraktas som en avgiftspliktig förmån, och enligt Skatteverkets rekommendationer värderas till 80 kr (detta värde gäller oavsett det verkliga värdet på måltiden). Även milersättningen på 370 kr ska räknas in i underlaget eftersom resan räknas som en resa till och från "arbetet"/tjänstestället.

För idrottsföreningen tillkommer en ytterligare kostnad på ca 446 kr (1 341 x 31.42 %) i arbetsgivaravgifter.

## Andra äkta kostnadsersättningar

Andra vanligt förekommande typer av kostnadsersättningar som normalt måste betraktas som äkta till sin typ är – förutom tidigare nämnd p-kostnad i samband med resor i tjänsten – ersättningar för telefon, porto, kopiering, arbetslitteratur med mera. Så länge kostnaden bedöms vara en direkt följd av arbetsuppgifterna och inte avser kostnader som räknas som personlig levnadsomkostnad som ju ska betalas av individens beskattade medel är kostnadsersättningen äkta.

Med detta synsätt kan man påstå att om en idrottsförening ger en ersättning för att mottagaren ska köpa idrottsmaterial som ska användas i den idrottsverksamhet som mottagaren bedriver i föreningens regi, bör det vara fråga om en avgiftsfri äkta kostnadsersättning. Men det krävs att utrustningen är direkt nödvändig för idrottsutövningen. Dessutom finns det anledning att varna för att material av mer allmän karaktär, som i princip varje människa skulle köpa även om man inte bedrev sin idrottsliga föreningsverksamhet, inte räknas till kategorin av nödvändig idrottsutrustning.

En viktig och självklar begränsning i avgiftsfriheten är att utbetald kostnadsersättning är rimlig i förhållande till de kostnader som kan anses drabba mottagaren i dennes uppdrag. Den här kategorin av ersättningar kan alltså inte användas för att "avlöna" mottagaren. Det måste nämligen återigen understrykas att det för avgiftsskyldigheten inte spelar någon roll vad man kallar en ersättning eller förmån. Avgörande är hela tiden vad det faktiskt är för typ av ersättning, alltså varför den betalats ut av idrotts föreningen.

**EXEMPEL 5:** Här följer några ersättningar som Skatteverket tycker är jämställda med lön etc. och som normalt ska beläggas med arbetsgivaravgifter:

- Ackordsersättning
- Avgångsvederlag
- Bidrag från arbetsgivare till bostads kostnader
- Bonus
- Drickspengar
- Gratifikation
- Havandeskapslön
- Helgdagslön
- Jourersättning
- OB-tillägg
- Permitteringslön
- Provision

- Restidersättning
- Sammanträdesarvode
- Semesterersättning
- Semesterlön
- Sjuklön
- Tantiem
- Vinstandel
- Vänteersättning
- Övertidsersättning

Här följer en del ersättningar och förmåner vars benämningar är relativt vedertagna inom idrotten, och som normalt jämföras med lön etc. i avgiftssammanhang:

- Aktier/obligationer/värdepapper
- Engångs-/övergångsersättning
- Ersättning/bidrag till bil, bostad, möbler etc.
- Ersättning för förlorad arbetsförtjänst
- Fickpengar
- Kostbidrag
- "Oäkta" resekostnadsersättning
- "Oäkta" traktamente
- Presentkort, lätt utbytbara mot kontanter eller gällande i ett stort antal affärer
- Prispengar/segerpremier
- Stipendier
- Tävlings-/tränings bidrag
- Utbildnings-/studie bidrag

Utgångspunkten för att ersättningarna ovan ska betraktas som lön – och då vara avgiftspliktiga – är att mottagaren utfört eller avses utföra någon form av arbete åt idrottsföreningen som ekonomiskt ersätts genom dessa kontanta ersättningar eller därmed jämförbart, som presentkort, värdepapper, ädelmetaller eller liknande. Det gör heller ingen skillnad om betalningen i stället ges i form av förmåner eller nyttovaror.

I de senare fallen ska avgifter beräknas på marknadsvärdet av det mottagna. Föreningen kan inte heller slippa avgifterna genom att ge betalningen till någon närstående till den aktive, eller till annan som inte är den som utfört/ska utföra arbetet. Betalningen anses även i sådana fall vara utbetald till den som utfört/ska utföra arbetet.

När det gäller stipendier, oavsett om det kallas för träningsstipendium, resestipendium, utrustningsstipendium, utbildningsstipendium eller motsvarande, är reglerna för skattefrihet numera relativt klara. För avgiftsfrihet krävs att ingen motprestation/arbetsinsats ska vara förknippad med mottagandet av stipendiet. Om man får en ersättning kallad stipendium från sin förening eller sitt förbund torde det stå klart att utgivaren så gott som alltid har avsikten att ersätta mottagaren för någon prestation, även om prestationen "bara" är av idrottslig natur. Med detta synsätt är egentligen bara utbildnings- och studiestipendier avgiftsfria – och skattefria för mottagaren. Men det krävs att dessa stipendier är avsedda för studier som föreningen inte har ett intresse av att mottagaren genomgår.

Avgiftsfria stipendier är alltså bara sådana utan krav på motprestation, där föreningen inte har någon annan avsikt än att vara givmild mot mottagaren. Givetvis kan föreningen ställa krav på den som ska få stipendiet, men kraven får inte innebära att mottagaren måste prestera något som är till direkt nytta för föreningen.

**EXEMPEL 6:** (OBS! Exemplet tar inte hänsyn till den halva prisbasbeloppsregeln som behandlas nedan.) En fotbollsspelare med A-skattsedel får under ett år tre olika stipendier. Av sin förening – som han i övrigt inte får några ersättningar/förmåner från – får han ett träningsstipendium på 5 000 kr som Årets spelare. Från sitt distriktsfotbollsforbundet får han 5 000 kr i ett utbildningsstipendium avsett för en tränarkurs i Svenska Fotbollförbundets regi. Slutligen får han 10 000 kr i ett stipendium från ortens största företag XYZ AB – benämnt XYZ-stipendiet – som distriktets mest lovande idrottsutövare. Den enda motprestation som krävs från företaget är att han ställer upp vid ett jippo som företaget arrangerar och tar emot stipendiet.

- Stipendiet från hans förening är av avgiftspliktig karaktär eftersom det kan anses vara en betalning för att han spelar fotboll i föreningen. Det finns ett direkt samband mellan prestation och betalning i detta fall.
- Stipendiet från distriktsfotbollsforbundet anses också avgiftspliktigt. Det finns ett samband mellan förbundets ändamål och spelaren inom förbundets verksamhetsområde. Det är inte så svårt att konstatera att förbundet har ett intresse av att spelaren får ekonomiska förmåner för sitt bollsparkande. Dessutom borde förbundet ha ett eget intresse av att spelaren genomgår tränarkursen som kan komma till nytta för förbundet i framtiden.
- XYZ-stipendiet bör däremot vara avgiftsfritt för företaget. Här krävs ingen motprestation, mer än att ta emot stipendiet vid ett visst tillfälle. Att företaget marknadsför sig genom stipendiet påverkar inte avgiftsplikten. Men om företaget skulle kräva att spelaren medverkar i till exempel en annons för företaget skulle stipendiet bli avgiftspliktigt.

(Här ska åter poängteras att svaren inte tar hänsyn till den halva prisbasbeloppsregeln som förklaras här nedan.)

## Den halva prisbasbeloppsregeln

I 2 kap 19 § i Socialavgiftslagen stadgas följande:

”Ersättning till idrottsutövare

19§ En ersättning till en idrottsutövare från en sådan ideell förening som avses i 7 kap 7–13 §§ inkomstskattelagen och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet är avgiftsfri, om ersättningen från föreningen under året inte har uppgått till ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring.”

Denna regel gäller endast för allmännyttiga ideella föreningar som bedriver idrottslig verksamhet, dvs vad vi normalt kallar en idrotts förening.

Med *idrottsutövare* menas samma som i ”Skatteverkets information om beskattning av idrottsersättningar att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2011” (SKV M 2010:17). Den halva prisbasbeloppsregeln gäller alltså för aktiva, tränare och lagledare samt domare men inte för administratörer, kursledare och föreläsare med fl era.

Rådet anger följande:



*”Till idrottsutövare bör räknas aktiva deltagare i den idrottsliga verksamheten liksom tränare, instruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare, speaker och därmed jämställda slag av funktionärer.*

*Med funktionärer bör här även avses sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, tävlingar, matcher och liknande tillfällen och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen.*

*Till idrottsutövare bör inte hänföras personer som utför administrativa eller i övrigt förekommande arbetsuppgifter, t.ex. styrelseledamöter, kontorspersonal, städpersonal, kursledare och föredragshållare. Motsvarande bör även gälla personal med funktioner som främst riktar sig mot publiken, t.ex. personal i biljettkassa, kiosk, restaurang och butik samt ordningsvakter. Inte heller bör tävlingsläkare eller köks- och serveringspersonal i övrigt som utför arbete inom ramen för sin ordinarie yrkesutövning hänföras till idrottsutövare.*

*Som idrottsutövare har ansetts ledare vid läger som arrangerats av Friluftsförbundet för utövande av aktiviteter som skid- och skridskoåkning, kanoting, orientering, klättring, gång, poängpromenader och gymnastik och vilkas medverkan varit en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten (RÅ 1999 ref. 25).*

*Speaker vid tävlingsarrangemang har normalt även en sådan funktion för tävlande och övriga funktionärer att denne bör hänföras till idrottsutövare.*

*Funktionärer vilkas verksamhet i föreningen huvudsakligen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. kontorsarbete, styrelseuppdrag och liknande, är däremot inte att hänföra till denna grupp (se prop. 1990/91:76 s. 10). Föredragshållare, kursledare, städpersonal m.fl. omfattas i denna egenskap inte heller av begreppet idrottsutövare.*

*Motsvarande bör även gälla personal med funktioner som främst riktar sig mot publiken, t.ex. personal i biljettkassa, kiosk, restaurang och butik samt ordningsvakter.*

*En läkare som biträtt en bandyklubb i samband med matcher och träningar har inte ansetts vara idrottsutövare. Ersättningen till läkaren var inte av kostnadstäckande karaktär, utan fick antas ha utbetalats för arbete som läkaren utfört inom ramen för sin ordinarie yrkesutövning. Detta gällde även om läkaren utfört ideellt arbete i den meningen att ersättningen inte motsvarade värdet av den gjorda arbetsinsatsen (RÅ 2004 ref. 88).*

*Om föreningen betalar ut ersättning till en person för såväl idrottsliga som administrativa tjänster bör ersättningarna behandlas var för sig vid fastställande av underlag för arbetsgivaravgifter. Om ersättningen för idrottsutövandet i sådant fall understiger ett halvt prisbasbelopp ska föreningen inte betala arbetsgivaravgifter på denna del även om den totala ersättningen för uppdragen minst uppgår till ett halvt prisbasbelopp. För ersättningen för det administrativa arbetet betalar föreningen arbetsgivaravgifter enligt allmänna regler.”*

Ett halvt prisbasbelopp är 22 000 kr under 2012.

Regeln innebär att varje idrottsförening till en och samma idrottsutövande mottagare kan ge kontanter och förmåner, som enligt de allmänna reglerna är avgiftspliktiga, till ett värde av 21 999 kr

under ett kalenderår utan att behöva betala arbetsgivaravgifter. Om gränobeloppet ett halvt prisbasbelopp uppnås blir det däremot arbetsgivaravgifter från första kronan. Det kan bli en dyrköpt erfarenhet om föreningen inte känner till vad som är äkta respektive oäkta kostnadsersättningar. Så länge de oäkta kostnadsersättningarna tillsammans med övrig avgiftspliktig ersättning och förmåner inte uppgår till ett halvt prisbasbelopp spelar det ingen roll för föreningen. Men om totalbeloppet är detta belopp eller mer blir det avgifter från första kronan. Hur mycket äkta kostnadsersättning som betalas ut vid sidan om ovan nämnda ersättning spelar däremot ingen roll för avgiftsskyldigheten.

**EXEMPEL 7:** En fotbollsspelare har A-skattesedel. Han får av sin förening ett arvode på totalt 12 000 kr för att delta i lagets matcher och träningar under säsongen. Dessutom får han bilersättning med 20 kr/mil för de resor som han gör i samband med träningar och matcher. I samband med bortamatcherna har han kört totalt 200 mil à 20 kr och fått 4 000 kr. Övriga resor till hemmamatcher, träningar och möten har blivit 300 mil, vilket inneburit en ersättning på 6 000 kr. Till detta kommer traktamenten à 210 kr för de 10 bortamatcherna, utan övernattning – 2 100 kr – samt för 5 dagar i samband med träningsläger 10 mil från hemorten med övernattningar – 1 050 kr. Spelaren har totalt fått 25 150 kr.

Underlaget som ska jämföras med regeln ett halvt prisbasbelopp, och som eventuellt ska beläggas med avgifter, består av arvodet 10 000 kr, ”överersättningen” i milersättningen till bortamatcherna 200 mil à 1,50 kr = 300 kr, hela milersättningen till träningar och hemmamatcherna 6 000 kr samt 2 100 kr för endagstraktamentena. Detta underlag blir 20 400 kr, d v s under ett halvt prisbasbelopp. Föreningen slipper arbetsgivaravgifter. (Se motsvarande exempel 12 ang preliminärskatteavdrag.)

Det kan vara viktigt för föreningen att känna till var på skalan man befinner sig innan man beslutar om ytterligare utbetalningar av ersättningar och förmåner. Eftersom den så kallade kontantprincipen gäller för skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter kan det handla om tusenlappar i extrakostnader om man betalar ut på fel sida om ett årsskifte.

**EXEMPEL 8:** Vid föreningens julfest i mitten av december utses spelaren i föregående exempel till Årets spelare och får träningsstipendiet som nämndes i exempel 6 på 5 000 kr. Det betalas ut vid samma tillfälle. Då har spelaren helt plötsligt – och mindre lustigt för föreningen – totalt under året från sin förening fått avgiftspliktiga ersättningar uppgående till 25 400 kr, d v s mer än ett halvt prisbasbelopp.

På grund av stipendiet, och att det betalas ut i december, ökar därför kostnaderna för föreningen med arbetsgivaravgifter på 7 980 kr.

**EXEMPEL 9:** Om föreningen i stället är förutseende utser man spelaren vid jul festen i december med förutsättningen att utbetalningen av stipendiet sker efter årsskiftet. Då sparas 7 980 kr – i detta exempel mer än själva stipendiet.

Kanske klarar föreningen inte att hålla sig under det halva prisbasbeloppet nästa år men sammantaget är det att rekommendera för föreningar i liknande situation. (Se exempel 13 angående preliminärskatteavdrag.)

Ovanstående gäller enbart idrottsutövare, inte idrottens administratörer. I huvudsak gäller de allmänna reglerna för de senare. Dock finns det till följd av rättsavgörande i RR, vissa möjligheter för föreningen att avlöna dessa utan avgiftsskyldighet, utöver ett årligt arvode på 999 kr.

I ett rättsfall från 1988 om bilersättning för förtroendevalda uppdragstagares resor mellan bostad eller arbetsplats och uppdragsgivarens (Svenska Metallarbetarförbundets avdelning 28, Skara-Varabygden) kontorslokaler i samband med styrelsemöten och liknande konstaterades att sådana resor räknas som resor i tjänsten. Motiveringen är att ett styrelse- och förtroendeuppdrag innebär många andra uppgifter än att delta i möten. Det mesta av arbetet i uppdraget görs oftast hemma. Därför räknas bostaden som tjänstestället för uppdragstagaren. Det innebär att bilersättning kan betalas med 18,50 kr per mil för de resor som uppdragstagaren gör i uppdraget, utan avgiftsplikt för föreningen. Om föreningens lokaler ligger på ett avstånd av minst 50 km från bostaden och arbetsplatsen kan även avgiftsfria traktamenten betalas ut om föreningen genomfört någon form av möte/konferens/utbildning som medfört övernattning för uppdragstagaren. Det gäller inte bara för styrelseledamöter utan också för andra kategorier av förtroendevalda administratörer som till exempel kommitté- och utskottsledamöter.

Med anledning av nämnda dom konstaterade dåvarande Riksskatteverket (RSV) 1988 att andra uppdragstagare som utför sitt uppdrag på liknande sätt som dessa förtroendevalda – till exempel föredragshållare som anlitas för enstaka föreläsningar – också ska omfattas av domens effekter. Men cirkelledare anses ha sitt tjänsteställe vid platsen för varje cirkel, vilket innebär att eventuella reseersättningar och traktamenten för dessa cirkel jämföras med avgiftspliktig lön oavsett om cirkeln medfört övernattning eller inte.

**EXEMPEL 10:** En styrelseledamot i idrottsföreningen med A-skattesedel bor och arbetar mer än fem mil från föreningens klubblokaler. I sin egenskap av förtroendevald får han som enda ersättning en klumpsumma på 2 000 kr i arvode. Han har under året deltagit i tio styrelsesammanträden. Vidare har föreningen genomfört en framtidskonferens som varade mellan kl 18.00 fredag och 16.00 söndag i klubblokalerna. Detta innebar två övernattningar. Han har varit på 16 av A-lagets hemmamatcher och 5 bortamatcher. En bortamatch medförde övernattning, resan påbörjades 19.00 lördag kväll och avslutades 20.00 söndag kväll.

I och med föreningens utbetalning av styrelsearvode ska det läggas på ytterligare 628 kr i arbetsgivaravgifter. Det gäller oavsett om styrelseledamoten begär och får göra avdrag för kostnader i uppdraget i sin deklaration.

I stället hade föreningen kunnat betala ut följande ersättningar utan avgiftsplikt: 18,50 kr/mil i bilersättning mellan bostaden – ”tjänstestället” – och klubblokaler för tio styrelsemöten samt för konferensen, detsamma för hemmamatcherna liksom för de bortamatcher styrelseledamoten besökt. Allt under förutsättning att han hade använt egen bil för resorna. Traktamenten hade kunnat betalas ut med 210 kr – lördag – samt 2 gånger 105 kr – fredag och söndag – för framtidskonferensen. Bortamatchen med övernattning ger rätt till 105 kr för lördagen och 210 kr för söndagen. Dessa belopp ska givetvis minskas med belopp som Skatteverket fastställt för måltider som styrelseledamoten eventuellt fått kostnadsfritt.

Till detta kan sedan ett styrelsearvode läggas på 999 kr och en rimlig ersättning för att täcka kostnader för telefon och porto med mera. Allt skulle ha varit utan arbetsgivaravgifter, helt enligt

gällande lagstiftning och praxis. Observera dock att en förmånsbeskattning av eventuella måltider i samband med uppdraget som förtroendevald ska ske med av SkV fastställda belopp. Dessa ska också läggas till arvudet på 999 kr varvid avgiftsunderlaget därmed kan komma att överstiga 1 000 kr med avgiftsplikt som resultat.

Det är nog inte helt ovanligt att någon verkar i en förening både som *administratör* och som *idrottsutövare*. Om mottagaren då får en klumpsumma "för allt", d v s en ersättning för både de administrativa uppgifterna och de idrottsutövande (till exempel som tränare), avgörs frågan om halva prisbasbeloppsregeln kan tillämpas av nedlagd tid. Läger personen ned mest tid som tränare kan halva prisbasbeloppsregeln tillämpas (om inte ersättningen är högre än detta belopp). Men om däremot en specifik ersättning betalas ut för varje uppdragsform ska avgiftsplikten avgöras av respektive regler som gäller för varje kategori. Halva prisbasbeloppsregeln för tränarskapet och de allmänna reglerna för det administrativa uppdraget.

## Allmänt om skatteavdrag

Enligt de allmänna bestämmelserna gäller skatteavdrags skyldighet i princip alla som betalar ersättningar och förmåner för utförda arbetsprestationer till dem som har A-skattesedel. Alltså motsvarande sådana ersättningar och förmåner som också ska beläggas med arbetsgivaravgifter enligt de generella reglerna. Skatteavdragsskyldighet föreligger bara om den kontanta ersättningen är eller bedöms kunna bli minst 1 000 kr under kalenderåret.

Men om en mottagare visar F-skattesedel, eller i skriftlig handling hänvisar till en sådan, ska inget skatteavdrag göras om inte mottagaren själv begär det. F-skattsedeln innebär normalt att innehavaren redovisar sina inkomster i en självständigt driven näringsverksamhet. Om däremot A-skattesedel visas, eller inget bevis alls, ska skatteavdrag göras.

Om man som utbetalare är den som betalar mottagarens *huvudsakliga inkomst* ska skatteavdrag göras enligt tabell angiven på A-skattsedeln eller eventuella jämningsanvisningar. Handlar det däremot om en sidoinkomst för mottagaren görs skatteavdrag med 30 procent av lämnade ersättningar och förmåner.

## Den halva prisbasbeloppsregeln

I de fall föreningen inte behöver betala arbetsgivaravgifter för ersättningen kan man också låta bli att dra skatt. Det framgår av Skattebetalningslagens 5 kap 3 §:

*"Skatteavdrag ska inte göras, om*

---

*4. ersättningen betalas ut till en idrottsutövare av en sådan ideell förening som avses i 7 kap 7 § första st Inkomstskattelagen och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet och ersättningen under inkomståret understiger ett halvt prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring."*

**EXEMPEL 11 (motsvarande exempel 7):** En fotbollsspelare har A-skattesedel. Av sin förening får han ett arvode på totalt 12 000 kr för att delta i lagets matcher och träningar under säsongen. Dessutom får han bilersättning med 20 kr/mil för de resor som han måste göra i samband med träningar och matcher. I samband med bortamatcherna har han kört totalt 200 mil à 20 kr och fått 4 000 kr. Övriga

resor – till hemmamatcher, träningar och möten – har blivit 300 mil, vilket gett en ersättning på 6 000 kr. Till detta kommer traktamenten à 210 kr för de 10 bortamatcherna, som inte varit förenade med övernattnig – 2 100 kr – samt för 5 dagar i samband med träningsläger 10 mil från hemorten med övernattningar – 1 050 kr. Spelaren har totalt fått 25 150 kr.

Underlaget som ska jämföras med regeln ett halvt prisbasbelopp, och som eventuellt ska föranleda skatteavdrag, består av arvodet 12 000 kr, överersättningen i milersättningen till bortamatcherna 200 mil à 1,50 kr = 300 kr, hela milersättningen till träningar och hemmamatcherna 6 000 kr samt 2 100 kr för endagstraktamentena. Detta underlag blir 20 400 kr, d v s under ett halvt prisbasbelopp. Föreningen slipper göra skatteavdrag.

**EXEMPEL 12 (motsvarande exempel 8):** Vid föreningens julfest i mitten av december utses spelaren i föregående exempel till årets spelare och får det där träningsstipendiet som nämndes i exempel 6 på 5 000 kr. Det betalas ut vid samma tillfälle. Då har spelaren helt plötsligt, och mindre lustigt för föreningen, totalt under året fått avgiftspliktiga ersättningar till ett belopp av 25 400 kr, mer än ett halvt prisbasbelopp.

Stipendiet innebär alltså att ett skatteavdrag ska göras med 30 procent av 25 400 kr, eller 7 620 kr. Eftersom denna kontanta utbetalning – stipendiet – inte räcker till ska hela stipendiet, men bara det, tas i anspråk för ett skatteavdrag. (Om föreningen tidigare under året hade kunnat förutse att gränsen skulle uppnås för spelaren under året skulle skatteavdrag ha gjorts tidigare och löpande i stället.)

Om föreningen i stället är förutseende utser man spelaren vid årsfesten men betalar inte ut stipendiet förrän efter årsskiftet. Då behöver inte skatteavdrag göras, och arbetsgivaravgifter på 7 980 kr kan också undvikas (se exempel 9).

## Kontrolluppgifter

Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter kräver mycket av idrottens ideellt arbetande ekonomi administratörer. Utgångspunkten för kontrolluppgiftsskyldigheten är att ersättningar/förmåner/kostnadsersättningar till ett värde av 100 kr eller mer under året alltid ska anges på en kontrolluppgift på ett eller annat sätt.

Någon specialregel motsvarande den halva prisbasbeloppsregeln finns inte. Men den regeln påverkar hur kontrolluppgiften ska fyllas i. De enda specialreglerna för idrottens del när det gäller kontrolluppgiftsskyldigheten gäller behandlingen av vissa tävlingspriser i idrottstävlingar och liknande.

Ruta 31 används om mottagaren tillhör en sådan kategori att föreningen inte ska betala arbetsgivaravgifter. Den används således för alla de idrottsersättningar som föreningen slipper betala arbetsgivaravgifter på till följd av den halva prisbasbeloppsregeln. I ruta 68 kan man specificera typen av ersättningar som redovisas i ruta 31.

I ruta 31 ska även värdet av de skattepliktiga förmåner som kryssas i rutorna 41 – 47 anges.

**EXEMPEL 13:** Om mottagaren som enda ersättning vunnit ett tävlingspris i form av en radio vars marknadsvärde är 1 300 kr ska ruta 47 kryssas i samtidigt som man i ruta 68 skriver "Idrottspris: Transistorradio". I ruta 31 skrivs värdet 1 300 kr in.

I princip används ruta 31 för allt utom kostnadsersättningar enligt rutorna 20 och 50–56.

Systemet med A- och F-skattesedel påverkar också kontrolluppgiftsskyldigheten. Om det hänvisas till en F-skattesedel i ett anställnings- eller uppdragstagarförhållande ska utbetalaren av ersättningar och förmåner inte avge kontrolluppgift för detta. **Alltså lämnas kontroll uppgifter, och ett sammandrag av dessa,** endast för dem som har A-skattesedel.

Senast den **31 januari** ska föreningen lämna kontrolluppgifter för föregående år till såväl Skatteverket som till den som kontrolluppgiften gäller.

Den nämnda 100-kronorsgränsen gäller tyvärr även om man bara till exempel utgivit en telefonkostnads ersättning eller annan så kallad äkta kostnadsersättning som är avdragsgill för mottagaren. Trots att föreningen "vet" att mottagaren får avdrag med motsvarande belopp i sin självdeklaration gäller kontrolluppgiftsskyldigheten. Någon "tyst kvittning" tillåts således inte.

Man måste i detta sammanhang känna till att det är straffbart att inte lämna kontrolluppgift när man är skyldig till det. Det regleras i Skattebrottslagen och om det skett med uppsåt benämns det skattebrott/skatteförseelse, och om det skett genom grov oaktsamhet benämns det vårdslös skatteuppgift. Det bör också observeras att det är **ett** brott för varje kontrolluppgift som inte lämnas.

Det yttersta ansvaret för fullgörandet av kontrolluppgiftsskyldigheten ligger på hela föreningens styrelse – i en fler sektionsförening kallas det oftast huvudstyrelsen – vars ledamöter får anses vara solidariskt ansvariga. Ett något större ansvar verkar tyvärr ligga på kassören, eller på speciellt utsedd person i dessa frågor, tillsammans med föreningens ordförande enligt några vägledande rättsfall.

Två specialregler finns för kontrolluppgiftsskyldigheten inom idrotten, och båda avser behandlingen av tävlingspriser etc.

Den ena specialregeln är den om undantag från kontrolluppgiftsskyldighet och skattskyldighet för mottagaren när det gäller tävlingspriser i form av nyttoföremål där det marknadsmässiga värdet vid varje tävlingstillfälle inte uppgår till 0,03 prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring, avrundat till närmsta hundratal. Det innebär för 2012 ett skattefritt värde av 1 300 kr (0,03 x 44 000). Är värdet högre än 1 300 kr ska det uppges i en kontrolluppgift. Och det är i så fall hela tävlingsprisets marknadsvärde som ska anges, inte bara det som överstiger 1 300 kr. Värdet ska motsvara vad det kostar att köpa nyttoföremålet i affärer. Det gäller även om priset skänkts till tävlingsarrangerande förening.

Om tävlingsvinsten består av två nyttoföremål som var för sig inte överstiger 1 300 kr, men tillsammans, gäller också uppgiftsskyldigheten. Regeln ska nämligen förstås så att det är värdet av det man vunnit vid ett och samma tävlingstillfälle som är avgörande för kontrolluppgiftsskyldigheten.

**EXEMPEL 14:** Vid en långlöpningstävling väljer en av pristagarna en kaffebryggare för sin tiondeplats. Marknadsvärdet kan uppskattas till 800 kr. I samma tävling fanns också ett spurtpris. Vår vinnare blev

trea där och får ett presentkort giltigt i ett flertal affärer på 600 kr. Detta är det enda mottagaren får under året från arrangörsföreningen.

Arrangörsföreningen ska i detta fall upprätta en kontrolluppgift och ange 600 kr i ruta 31, ingenting annat. Presentkortet jämförelses nämligen med kontanter. Nyttoföremålet kaffebyggaren behöver inte uppges eftersom värdet på den är under 1 300 kr.

**EXEMPEL 15:** Om löparen i exemplet ovan i stället för presentkortet vinner en elvisp i spurtpris vars värde också är 600 kr ska arrangörsföreningen i stället uppges 1 400 kr i ruta 31 och specificera i ruta 68. Eftersom det totala värdet av nyttoföremålen vid ett och samma tävlingstillfälle blir mer än 1 300 kr blir således både kaffebyggaren och elvispen skatte- och uppgifts pliktiga.

Den andra specialregeln är undantaget från uppgiftsskyldighet och skattskyldighet för mottagaren när det gäller tävlingspriser av minneskaraktär, som till exempel bägare, medaljer, pokaler, plaketter, minnestallrikar. Även kristallvaror räknas hit om de fått någon form av inskription som påminner om tävlingstillfället eller liknande. Denna uppgiftsfrihet och skattefrihet för mottagaren gäller för denna typ av tävlingspriser oavsett marknadsvärde.

**EXEMPEL 16:** Löparen i det föregående exemplet får dessutom arrangörsföreningens hederspris för "offensiv löpning" i form av en mindre pokal i silver med inskription om tävlingen och arrangörens klubbemblem. Pokalen kan värderas till 2 000 kr. Trots detta hederspris kommer kontrolluppgiften att se ut på samma sätt som i exempel 15 eftersom denna typ av tävlingsvinst inte är skatte- och uppgifts pliktig, oavsett värdet, så länge det är fråga om ett pris av minneskaraktär.

Det kan också vara bra att känna till att man faktiskt, såväl skattefritt för mottagaren som utan kontrolluppgiftsskyldighet för idrottsföreningen, kan ge vissa gåvor till föreningsmedlemmar eller andra inom föreningen, till exempel anställda. Föreningen kan varje år ge en julgåva till ett värde av 450 kr. Om föreningen firar någon form av jubileum kan en jubileumsgåva på upp till 1 350 kr ges. Skulle någon anställd, eller på annat sätt knuten till föreningen, sluta sitt uppdrag i föreningen efter mer än en sammanlagd tid av sex år kan en minnesgåva ges till ett värde av högst 10 000 kr.

För att ovan nämnda gränsvärden för gåvor ska gälla krävs att gåvorna inte är kontanter eller jämförbart – såsom presentkort eller värdepapper. Man måste också veta att om gåvans värde överskrider de nämnda gränserna blir hela gåvans värde skatte- och uppgifts pliktigt.

Dessa regler finns i "Skatteverkets information om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2011 samt vid 2012 års taxering" (SKV M 2010:14).

I övrigt är i princip allting skattepliktigt för mottagande idrottsutövare och/eller funktionär/ledare, vilket i sin tur innebär en kontrolluppgiftsskyldighet för föreningen.

## Särskild inkomstskatt för utländska artister m fl

Om en idrottsförening tar hit utländska idrottsutövare som enligt gällande lag jämförelses med artister och ger någon form av ekonomiska förmåner ska dessa ekonomiska förmåner belastas med en

särskild inkomstskatt för utländska artister med flera. Den kallas A-sinken eller artistskatt. För att lagen ska vara tillämplig krävs att idrottsutövaren inte vistas i Sverige längre tid än sex månader. Det är en absolut gräns. Denna statliga bruttobeskattning är 15 procent på de ekonomiska förmånerna. Men ersättning för eller förmån av nödvändiga resor för att ta sig till och från och inom Sverige samt kost och logi under vistelsen här beskattas inte.

Om idrottsutövaren får ersättning i annat än kontanter och därmed jämställt är dessa förmåner skattefria om värdet totalt inte är mer än 0,03 prisbasbelopp enligt lagen om allmänförsäkring, avrundat till närmsta hundratal, 1 300 kr under år 2012.

Sedan 2010 ska även fulla arbetsgivaravgifter utgå på A-sinksersättningar, vilket inte var fallet dessförinnan.

Skattskyldig för den särskilda inkomstskatten är den utländske idrottsutövaren eller det eventuella bolag, agent, förbund eller förening denne representeras av. Det är dock alltid den utbetalande föreningen/tävlingsarrangören som ska göra ett skatteavdrag från överenskommen ersättning.

För att en idrottsutövare (inte tränare eller liknande) ska vara skattskyldig enligt A-sinken måste två grundläggande villkor vara uppfyllda:

1. Idrottsutövaren ska ha sitt skatterättsliga hemvist i annat land än i Sverige och inte anses vara bosatt här, varmed jämställs stadig varande vistelse. Om idrottsutövaren bor eller stadigvarande vistas här är det i stället den svenska Inkomstskattelagen som reglerar idrottsutövarens skattskyldighet.
2. Ett eventuellt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och idrottsutövarens hemvistland får inte innehålla bestämmelser som "tar över" beskattningen så att inte ens A-sinken gäller. Det är dock mycket ovanligt med en sådan reglering i dubbelbeskattningsavtal, vilket gör att A-sinken så gott som alltid gäller.

Lagen gäller också svenska medborgare som skatterättsligt har sitt hemvist utomlands.

Ibland representeras den utländske idrottsutövaren i stället av ett eget bolag eller av någon annan juridisk person, till exempel idrottsutövarens nationella förbund eller förening som får ersättningen. För att inte kringgå lagen genom bolaget/förbundet/föreningen, gäller därför att skatt ska tas ut på den ersättning bolaget etc. i stället får för att "leverera" idrottsutövaren – också den med 15 procent.

Enligt Skatteverket ska utbetalare av A-sinksersättning till bolag etc. också betala s.k. *förvärvsmoms* på ersättningen med 25 procent. Det blir "köparen" som får betala den moms som säljaren – bolaget etc. – skulle ha redovisat om denne hade bedrivit en momspliktig verksamhet i Sverige. Således finns det inte så mycket att tjäna genom att anlita en utländsk organisation om A-sinkaren är född 1947 – 1985. Närmare bestämt ca 6.5 procent. Är denne däremot född 1986 eller senare blir det ca 9.5 procent dyrare vid en jämförelse mellan moms på 25 procent och arbetsgivaravgifter på 15.49 procent. Slutsatsen av detta är ju att man bör anlita yngre idrottsutövare direkt med arbetsgivaravgiftsansvar.



## Skatteunderlaget

Om en förening tar hit utländska idrottsutövare och ger någon form av ekonomiska förmåner, exklusive nödvändiga resor för att ta sig till och från och inom Sverige samt kost och logi under vistelsen här, ska dessa ekonomiska förmåner beskattas. Om idrottsutövaren mot uppvisande av kvitto får särskild ersättning i efterhand för självbetalda kostnader för resor och/eller kost och logi, eller delar av dem, ingår den inte heller i skatteunderlaget.

Inga avdrag får göras från skatteunderlaget, vilket innebär att om en klumpsumma utbetalas för att täcka även resor och/eller kost och logi kommer den att skattebeläggas i sin helhet.

Man måste också notera att eventuella traktamenten också kommer att beskattas och beläggas med arbetsgivaravgifter.

**EXEMPEL 18:** En friidrottsarrangör avtalar med en utländsk friidrottare att medverka i en tävling här i Sverige. För detta får denne 25 000 kr. Ut över det betalar arrangören resorna till och från tävlingsorten, värde 10 000 kr, samt fri kost och logi i samband med tävlingen, värde 5 000 kr.

Arrangören ska i detta fall betala 15 procent skatt på underlaget 25 000 kr. Skatten blir 3 750 kr. Till den aktive betalas 21 250 kr netto. Härutöver ska arrangören betala arbetsgivaravgifter på underlaget 25 000 kr.

**EXEMPEL 19:** Situationen är densamma som i exempel 18 med den skillnaden att den aktive betalar resor/kost och logi själv. De senare kostnaderna betalas i efterhand till den aktive av arrangören mot uppvisande av kvitton.

Beskattningen och avgiftsskyldigheten blir densamma som i föregående exempel, för den aktive blir nettot 21 250 kr.

**EXEMPEL 20:** Situationen är återigen densamma som i exempel 18 men i detta exempel får den aktive endast en klumpsumma på 40 000 kr, det vill säga lika mycket som i förra exemplen, och ska själv stå för resor/kost och logi.

I detta fall ska skatt betalas på hela beloppet. Skatten uppgår till 6 000 kr. Och för arrangören tillkommer arbetsgivaravgifter. Till den aktive kan utbetalas 34 000 kr. Med detta ska den aktive betala resor/kost och logi med 15 000 kr. För den aktive blir i detta exempel nettot endast 19 000 kr, alltså 2 150 kr mindre.

Om idrottsutövaren hade fått ersättning i annat än kontanter och därmed jämställt är dessa förmåner skattefria om värdet totalt inte uppgår till 0,03 basbelopp enligt lagen om allmän försäkring, avrundat till närmsta hundratal, 1 300 kr under år 2012. Denna skattefrihetsgräns gäller per redovisningsperiod, som är per månad. Teoretiskt sett kan en utländsk idrottsutövare alltså vinna flera tävlingspriser hos en och samma idrottsarrangör i Sverige utan att behöva betala skatt, så länge priserna från arrangören inte är värda mer än 1 300 kr under en och samma månad.

**EXEMPEL 21:** Den aktive idrottsutövaren i exemplen 17–19 ovan vinner vid tävlingen dels 10 000 kr, dels en kikare värd 1 100 kr. Den aktive ska betala skatt med 15 procent på pengarna, alltså erhåller den aktive 8 500 kr plus kikaren.

Om föreningen bekostar resa och uppehälle för till exempel medföljande make/maka och/eller barn, eller för personlig tränare/agent så kommer värdet av det anses vara en ersättning/förmån till idrottsutövaren. Och detta kan inte räknas som någon typ av skattebefriad ersättning/förmån, eftersom dessa personers närvaro i Sverige inte är en direkt förutsättning för den idrottsliga utövningen här. De medföljandes resor till och från samt i landet kommer att betraktas som en skattepliktig ersättning för idrottsutövaren, med åtföljande avgiftsskyldighet för samma belopp för utbetalaren.

## Betalningsskyldigheten

Det är den idrottsutövande individen eller det eventuella bolag denne låter sig representeras av som är skattskyldig för den särskilda inkomstkatten. Det finns ett strikt skattebetalningsansvar som dock innebär att det alltid är den utbetalande arrangören/ föreningen som ska göra ett skatteavdrag från överenskommen ersättning och redo visa till [Skatteverket i Ludvika, 771 83 Ludvika, tel. 0771-567 567, fax 0240-103 40, \[storforetagsregionen@skatteverket.se\]\(mailto:storforetagsregionen@skatteverket.se\)](#).

Om skatte avdrag inte görs är arrangören betalningsansvarig för skatten och måste sedan i sin tur kräva och eventuellt processa internationellt mot den egentligt skattskyldige, för att förhoppningsvis få betalning för den skatt man från början låtit bli att dra av.

Registrering sker på blankett 717. Redovisning och betalning av skatten ska göras senast den 12 i månaden efter den månad då den skattepliktiga ersättningen utbetalades.

Det är alltså av största vikt att tävlingsarrangörer med internationellt deltagande klargör med Skatteverket i Ludvika vad som gäller. Det krävs en god administrativ framförhållning för att i god tid före utbetalningarna ha fått besked av Skatteverket vad som gäller för deltagare från olika nationer. Tänk på ett större tävlingsarrangemang med deltagare från stora delar av världen, där många av dessa erbjuds "appearance-money" och liknande. Är lagen tillämplig? Finns det trots allt någon bestämmelse i eventuellt dubbelbeskattningsavtal som tar över? Ska arbetsgivaravgifter tas ut för EU/EES-medborgare?

Frågorna kan mångfaldigas.

- Vad gäller för de utländska idrottsutövare som kommer hit och deltar i seriespel etc. under mindre än en sexmånadersperiod – vanligtvis över en tävlingssäsong?

All ersättning och alla förmåner till dessa utländska idrottsutövare behandlas enligt A-sinken. Oavsett om den större delen av ersättningen kan anses vara ersättning för träningar/förberedelser och inte för själva framträdandet eller matcherna. Det gäller under förutsättning att vistelsen i Sverige inte överstiger sex månader (183 dagar) i en följd. Tiden räknas från ankomsten till Sverige tills vistelsen definitivt upphör och kan inte förlängas av eventuella hemresor eller liknande.

**EXEMPEL 22:** En utländsk ishockeyspelare kontrakteras av en svensk förening för en säsong. Han kommer att vistas i Sverige mellan den 1 oktober och den 31 mars, under stipulerade 183 dagar. Han

får i ersättning för ishockeyspelandet 15 000 kr i månaden plus fri bil. Bilförmånen ska värderas till 1 500 kr/månad enligt Skatteverkets värdering.

Föreningen ska varje månad redovisa och betala särskild inkomstskatt med 15 procent av 16 500 kr = 2 475 kr. Dessutom tillkommer arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Vid längre vistelse än 183 dagar anses man vistas stadigvarande här i landet och A-sinken gäller inte. Det kan innebära oförutsedda problem i fall vistelsen i Sverige förlängs av olika skäl så att den kommer att överstiga den maximala vistelsetiden. I sådana fall konstaterar man i efterhand att lagen inte varit tillämplig och att mottagaren därför skulle ha beskattats enligt vanliga inkomstskatteregler. Den särskilda inkomstskatten som inbetalts av klubben under tiden tillgodoräknas i stället idrottsutövaren som vanligt skatteavdrag.

När vistelsen inte är längre än 183 dagar, och ersättning för nödvändiga resor samt kost och logi i samband med framträdandet räknas som skattefri ersättning finns givetvis ett intresse att räkna så mycket som möjligt till denna typ av ersättningar och förmåner.

Skatteverket anser att en förening ska kunna ge skattefria reseersättningar för resor till och från träningar och matcher, alternativt förmån av fria resor. Alltså helt enkelt sådana resor som får anses vara nödvändiga för idrottsframträdanden i Sverige.

För att en reseersättning ska vara skattefri krävs att den ges mot någon form av verifikation. Om föreningen betalar en milersättning för resor med egen bil, måste mottagaren ha någon form av körjournal eller liknande till stöd för ersättningen. Alternativt skulle en förteckning som gjorts av föreningen över antal träningar och matcher som idrottsutövaren deltagit i kunna räcka.

Skatteverket menar också att gratis kost och logi, alternativt ersättning för sådana kostnader mot verifikation i efterhand, ska betraktas som skattefria. När det gäller logi kan därför fri bostad erbjudas under hela perioden i Sverige utan skatteeffekter. Även kost kan erbjudas skattefritt, eller ersättas i efterhand, i samband med träningar och matcher. En måltid per träningsdag på hemorten kan Skatteverket acceptera. Vid matcher och träningsläger kan fler måltider betraktas som skattefria.

Även här krävs att idrottsutövaren eller föreningen löpande noterar de accepterade måltidstillfällena.

**EXEMPEL 23:** Förutsättningarna är desamma som i exempel 22 med den skillnaden att ishockeyspelaren förutom 15 000 kr i månaden får resekostnadsersättning för resor med egen bil enligt fördröjd körjournal för resorna till och från träningar och matcher. Ersättningen är 1 500 kr per månad.

Föreningen ska varje månad redovisa och betala särskild inkomstskatt med 15 procent av 15 000 kr = 2 250 k plus arbetsgivaravgifter på samma underlag. Att betala reseersättning mot verifikationer/körjournal blir alltså billigare för föreningen ur skattesynpunkt än att erbjuda fri bil.

Föreningen skulle som alternativ kunna ge den utländske ishockeyspelaren ett bensinkort i föreningens namn att betala bensinen med, om idrottsutövaren samtidigt för körjournal avseende de nödvändiga framträdanderesorna.

**EXEMPEL 24:** Idrottsutövaren i föregående exempel får dessutom en hyresfri lägenhet under vistelsen här samt äger rätt att äta alla sina måltider på en restaurang på orten genom att föreningen ersätter restaurangen. Hyran är 3 000 kr/månad samt värdet av helt fri kost till 3 500 kr.

Här måste en beräkning ske för att bestämma hur många måltider som ska skattebeläggas. En måltid per träningsdag och fler då det är matcher och/eller träningsläger bör klara sig från beskattning.

Värdet av lägenheten klarar sig också från beskattning.

- Vad gäller när svenska utlandsproffs tas hem för landslagsuppdrag och liknande?

Svaret blir detsamma under förutsättning att svensken anses bosatt utom riket.

**EXEMPEL 25:** En svensk fotbollsspelare bosatt utomlands har kallats hem av Svenska Fotbollförbundet för att delta i en landskamp som med förberedelser tar fem dagar i anspråk. För detta får han "matchpremier" till ett sammanlagt värde av 10 000 kr. Han får även fri kost och logi samt resor med flyg till och från Sverige. Därutöver har han som traktamente fått 150 kr/dag, totalt 750 kr.

Förbundet ska betala särskild inkomstskatt med 15 procent på underlaget 10 750 kr, 1 613 kr. I underlaget räknas traktamentet in eftersom inget undantag från beskattningen gäller.

- Hur går man tillväga när ersättningen till den skattskyldige endast består av en nyttovara eller annan förmån utan någon möjlighet till avdrag för skatten?

Enligt lagen har utgivaren i sådana fall ansvaret för att den skatt som gäller på sådana förmåner betalas. Detsamma gäller om såväl kontanter som förmåner ges och kontanterna inte räcker till hela skatten.

**EXEMPEL 26:** Vid en skidtävling vinner en skidåkare, som är bosatt utomlands, en snöskoter. Den är skänkt av en lokal sponsor och dess marknadsvärde är 100 000 kr. Eftersom inga kontanter ges, inget har avtalats med åkaren, och denne vägrar betala motsvarande skatten vid mottagandet, måste föreningen i detta fall betala skatten – 15 procent på 100 000 kr – 15 000 kr själv.

Dessa 15 000 kr i exemplet ovan kan arrangören försöka utkräva av åkaren i efterhand med allt det besvär och osäkerhet för framgång det innebär. I stället kunde detta ha undvikits om det redan i inbjudan till tävlingen hade varit tydligt att eventuella skatter och avgifter till följd av utgivande av priser och andra ekonomiska förmåner betalas av mottagarna själv. På så sätt skulle arrangören i exempel 26 ha kunnat vägra att ge snöskotern som pris om inte mottagaren "löser ut" den genom att betala skattekostnaden