

Skatteverkets meddelanden

ISSN 1652-1447



Skatteverkets information om beskattning av idrottsersättningar att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2012

SKV M
2011:26

I detta meddelande finns information om de regler som gäller vid beskattning av idrottsersättningar och vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter fr.o.m. beskattningsåret 2012 samt fr.o.m. 2013 års taxering¹.

Meddelandet gäller utövare av idrottslig verksamhet, idrottsdomare, funktionärer m.fl. som ska redovisa inkomsterna i inkomstslaget tjänst samt föreningar, sponsorer m.fl. som betalar ut motsvarande ersättningar. Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Riksidrottsförbundet eller annan jämförlig organisation, jfr prop. 1990/91:76, s. 9.

I meddelandet refereras Skatteverkets allmänna råd om beskattning av idrottsersättningar att tillämpas fr.o.m. beskattningsåret 2009 (SKV A 2008:31).

De procentsatser och beloppsgränser etc. som anges nedan är de som gäller vid ingången av beskattningsåret 2012. Observera att förändringar kan ske i samband med ny lagstiftning och nytt kalenderår. Aktuella procentsatser och belopp redovisas på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se) liksom de allmänna råd, meddelanden, ställningstaganden och broschyrer som hänvisas till.

1 Allmänt om beskattningen

1.1 Olika former för verksamheten

Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och andra inkomster som erhålls på grund av tjänst tas upp som intäkt, såvida inte något är undantaget, se 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Ersättningar i samband med idrottslig verksamhet beskattas normalt som inkomst av tjänst. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur, t.ex. i samband med match, tävling, träning eller uppdrag åt sponsor. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna dras av.

Om en idrottsutövare bedriver en så omfattande verksamhet att det idrottsliga utövandet bedrivs både yrkesmässigt, dvs. präglas av vinstsyfte och varaktighet, och självständigt, dvs. inte har anställningsliknande former, sker beskattning enligt de regler som gäller för närings-

¹ Beträffande beskattningsåret 2011, se SKV M 2010:17. Ändrade partier har markerats med kantstreck.

verksamhet (13 kap. 1 § IL). I sådant fall kan idrottsutövaren efter ansökan bli godkänd för F-skatt, och betalar då själv in skatt och socialavgifter.

Om verksamheten är självständig men saknar vinstsyfte kan den bedömas som hobby, och inkomster och utgifter redovisas då under inkomst av tjänst (bilaga T2).

Om den idrottsliga verksamheten uppfyller kraven för näringsverksamhet kan en idrottsutövare med skatterättslig verkan bedriva sin verksamhet i aktieföretag etc. Samtliga inkomster från den idrottsliga verksamheten där företaget är avtalspart ska då tas upp som inkomst i företaget (Skatteverket 2005-03-18, dnr 130 156509-05/111). Beskattning av ersättning från t.ex. tävlingsarrangör till sådan juridisk person behandlas inte i detta meddelande.

Utomlands bosatta idrottsmän som arbetar tillfälligt i Sverige beskattas i vissa fall enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Angående beskattning av sådana ersättningar se broschyr (SKV 520) samt broschyr för utbetalning av ersättning till utomlands bosatta idrottsmän m.fl. (SKV 468).

1.2 Tidpunkten för beskattning av idrottsinkomster

Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del (10 kap. 8 § IL).

En idrottsförening kan med skatterättslig verkan sluta avtal med arrangörer och sponsorer att en idrottsutövare, för föreningens räkning, ska delta i idrottstävlingar, sponsoruppdrag eller andra arrangemang. Om föreningen slutit sådant avtal är prispengar och ersättningar som betalas ut till föreningen att betrakta som inkomst för föreningen, även om ersättningen bokförs på ett konto för idrottsutövaren. Beskattning av idrottsutövaren sker då först när skattepliktig ersättning betalas ut från föreningen till honom. Om idrottsutövaren avtalat med sin förening att han själv bestämmer när och hur ersättningen ska disponeras, får han anses kunna förfoga över ersättningen redan när den sattes in på föreningens konto. Föreningen ska i sådant fall betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på ersättningen redan när den betalats in på föreningens konto.

Om idrottsutövaren själv slutit avtal med arrangör eller sponsor om tävlings- eller sponsoruppdrag ska den ersättning som arrangören etc. betalar ut beskattas hos idrottsutövaren. I detta fall inträder skattskyldigheten vid utbetalningen och arrangören ska då betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag på ersättningen. Detta gäller oavsett om ersättningen betalas ut till idrottsutövarens privata konto eller om idrottsutövaren hänvisar utbetalningen till ett konto som idrottsföreningen disponerar. Se vidare Skatteverket 2007-09-21, dnr 131 578457-07/111.

2 Ersättningar i samband med idrottslig verksamhet

**SKV M
2011:26**

2.1 Allmänt om skattepliktig ersättning

Som skattepliktig ersättning räknas i princip alla ersättningar och bidrag från tävlingsarrangörer, föreningar, förbund, supporterklubbar och företag etc. Sådana ersättningar är med vissa undantag även pensionsgrundande för mottagaren och medför skyldighet för utbetalaren att betala arbetsgivaravgifter, se avsnitt 4.

Även om ersättningen lämnas till någon som är närstående till idrottsutövaren (t.ex. make, sambo eller förälder) anses idrottsutövaren som mottagare, såvida inte ersättningen avser den närståendes eget arbete. Detta gäller även om den närstående följer med vid tävlingar och träningar utan att aktivt medverka i den idrottsliga verksamheten.

2.2 Tjänsteställe och den vanliga verksamhetsorten

Begreppen ”tjänsteställe” och ”den vanliga verksamhetsorten” har betydelse för hur utbetalaren ska behandla vissa ersättningar och för de avdrag mottagaren kan göra.

Tjänstestället är normalt den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete i uppdraget i fråga (12 kap. 8 § IL). Utförs arbetet under förflyttning eller på platser som hela tiden växlar anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar material, eller förbereder och avsluta sina arbetsuppgifter, som tjänsteställe. För idrottsutövare och tävlingsfunktionärer utgörs tjänstestället normalt av den lokal eller arena där förberedelser, träningar och tävlingar regelmässigt äger rum. För funktionärer med administrativa uppgifter kan klubblokal eller liknande plats utgöra tjänsteställe.

Idrottsdomare, eller jämförbar funktionär, som anlitas av idrottsförening eller annan arrangör för att för dennes räkning döma i en match eller tävling anses ha sitt tjänsteställe på den plats där matchen etc. äger rum.

Idrottsdomare m.fl. som anlitas av idrottsförbund på riks- eller distriktsnivå för att inom sitt uppdrag döma i tävlingar på olika platser anses normalt ha sitt tjänsteställe i bostaden och inte på de platser där tävlingarna äger rum. Detta gäller även om den lokala arrangören betalar ut en mindre del av ersättningen till domaren, t.ex. reseersättning (Skatteverket 2008-06-09, dnr 131 349547-08/111).

Med den vanliga verksamhetsorten avses ett område inom 50 km räknat både från den skattskyldiges tjänsteställe och från hans bostad (12 kap. 7 § IL).

2.3 Kontant lön och liknande ersättningar

Som skattepliktig inkomst räknas normalt all kontant ersättning som erhålls till följd av den idrottsliga verksamheten, t.ex.

- lön, arvode,
- prispengar, segerpremier, träningsersättning, fickpengar,
- övergångssumma till spelare för att ansluta denne till föreningen,

SKV M 2011:26

- ersättning för förlorad arbetsinkomst,
- bidrag för inköp av personlig egendom som bostad och möbler,
- sponserersättning från t.ex. företag i utbyte mot reklam,
- bidrag för resor mellan bostad och tjänsteställe,
- traktamente för tjänsteresa utan övernattnig, och
- traktamente för arbete vid tjänstestället eller i övrigt inom den vanliga verksamhetsorten, jfr avsnitt 2.2.

2.4 Stipendier

Stipendier är skattefria om de är avsedda för mottagarens utbildning. Även om de är avsedda för andra ändamål är de skattefria om de inte är ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalaren räkning, och inte betalas ut periodiskt (8 kap. 5 § IL). Även om en ersättning rubriceras som stipendium är den skattepliktig om den har ett direkt samband med den idrottsliga verksamheten och utgör ersättning för prestationer för utbetalaren eller någon i intressegemenskap med denne. Ett stipendium som betalas ut av en förening till en idrottsutövare som är aktiv i föreningen är som regel skattepliktigt.

Ett stipendium från idrottsförbund för spel på landslagsnivå har dock ansetts skattefritt. En allsvensk fotbollsspelare som var aktiv spelare i en idrottsförening och som deltagit i av Svenska Fotbollförbundet anordnade träningstillfällen och landskamper beskattades inte för ett från förbundet erhållet stipendium (RÅ 2004 ref. 33). Med beaktande av spelarens förpliktelse att, oavsett mottaget stipendium, delta i landskamper etc. ansågs denne inte ha utfört sådant arbete för förbundets räkning som medför skatteplikt.

2.5 Tävlingsvinster

En tävlingsvinst är skattefri om den

- inte hänför sig till anställning eller uppdrag,
- inte består av kontanter eller liknande, t.ex. värdepapper, och
- avser minnesföremål *eller* har ett värde som inte överstiger 3 % av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (1 300 kr), se 8 kap. 4 § IL.

Tävlingsvinst i form av bruksföremål, presentkort (som inte kan lösas in mot kontanter) eller resa etc. är skattefri upp till angivet belopp (1 300 kr). Beloppsgränsen bedöms vid varje vinstillfälle för sig. Pris i form av minnesföremål som medalj, plakett eller pokal etc. är skattefritt oavsett värde.

2.6 Sponserersättning

Sponserersättning till idrottsutövare som inte bedriver näringsverksamhet, t.ex. ersättning för reklam på kläder eller fordon, är i normalfallet inkomst av tjänst och utgör ersättning för arbete. Utbetalaren (sponsoren) ska normalt betala arbetsgivaravgifter och redovisa ersättningen i kontrolluppgift.

Sponsorersättning till idrottsutövare som bedriver hobbyverksamhet bör dock kunna utgöra inkomst i hobbyverksamheten om ersättningen har karaktär av hyra för reklamplats inom ramen för verksamheten och inte heller kan anses hänförligt till något personligt uppdragsförhållande. Detta bör då inte gälla ersättning för reklam som mottagaren bär personligen utan enbart ersättning som avser reklamplats på inventarier, i lokaler eller i publikationer och liknande. I sådana fall ska ersättningen ingå i mottagarens underlag för egenavgifter för hobbyverksamheten. Utbetalaren ska även i sådant fall lämna kontrolluppgift för ersättningen (Skatteverket 2009-07-02, dnr 131 536815-09/111).

2.7 Förmån av bostad, måltider, kläder m.m.

Ersättning i annat än pengar är i regel skattepliktig inkomst, t.ex. i form av bostad, bil, måltider, förbruknings- eller kapitalvaror som erhålls eller får disponeras liksom tjänster av olika slag. Detta gäller oavsett om förmånen erhålls av föreningen, tävlingsarrangör eller sponsor etc. Sådana förmåner värderas normalt till marknadsvärdet (61 kap. 2 § IL). Vissa förmåner som t.ex. bil- och kostförmån värderas enligt schablonregler.

Skatteverket lämnar årligen allmänna råd och meddelanden för värdering av bilförmån liksom för vissa andra förmåner, bl.a. arbetskläder, gåvor, måltider, bostad, semesterbostad och penninglån.

Måltider som föreningen bekostar i samband med träning eller tävling är normalt skattepliktiga. Vissa måltider som utgör intern representation kan dock vara skattefria, t.ex. vid interna kurser, informationsmöten och personalfest.

Skatteplikt för idrottsutövaren gäller för förmån av rabatterade säsongskort och liknande som denne får köpa men som kan nyttjas av närstående eller andra.

Förmån av uniform och andra arbetskläder är skattefri om förmånen avser kläder som är avpassade för tjänsten och inte lämpligen kan användas privat (11 kap. 9 § IL). Särskilt utformade eller avpassade tävlings- eller träningskläder bör normalt anses skattefria.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:31) anges följande.

”Kläder som har enhetlig prägel och som ska användas i den idrottsliga verksamheten, t.ex. i samband med större idrottsevenemang som världsmästerskap och europamästerskap, bör jämföras med uniform. Sådan förmån bör därför inte föranleda beskattning.”

2.8 Idrottsredskap

Idrottsredskap som en idrottsutövare får eller får låna från t.ex. förening eller fabrikant för att användas i den idrottsliga verksamheten bör normalt inte föranleda beskattning. Förutsättningarna är då att redskapet ska användas vid träning och tävling och att det inte får avyttras av idrottsutövaren. Eftersom utövaren då har begränsad privat nytta av redskapet bör det inte ses som någon skattepliktig inkomst

eller förmån enligt 11 kap. 1 § IL. Som idrottsredskap anses här dock inte egendom som kan anses innebära en värdeöverföring till idrottsutövaren eller som kan användas för privata ändamål, t.ex. segelbåt eller ridhäst.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:31) anges följande.

”Idrottsredskap som idrottsutövare får eller får låna från t.ex. förening eller fabrikant för att användas i den idrottsliga verksamheten bör inte föranleda beskattning.”

2.9 Traktamente vid tjänsteresa

För tjänsteresa som medför övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten (jfr avsnitt 2.2), t.ex. vid tävling eller träningsläger, kan föreningen betala ut ersättning för ökade utgifter för måltider m.m. med schablonbelopp (220 kr för hel dag och 110 kr för halv dag). Beloppen ska reduceras om mottagaren även får fria måltider. Om övernattningsmöjlighet inte tillhandahålls utan idrottsutövaren själv får stå för logikostnaden kan ersättning betalas ut för faktisk logikostnad eller med schablonbelopp (110 kr). Eventuellt överskjutande belopp behandlas som lön.

Skatteverket utfärdar allmänna råd och meddelande om avdrag för ökade levnadskostnader där bl.a. reglerna om beräkning av hel och halv dag, reduktion av traktamente vid kostförmån och avdrag vid utrikes tjänsteresa redovisas. Se även broschyren Traktamenten och andra kostnadsersättningar (SKV 354).

2.10 Reseersättning vid tjänsteresa

För tjänsteresa med tåg etc. till exempelvis tävling eller träningsläger på annan plats än tjänstestället kan utlägg för biljett ersättas utan beskattning. Vid resa med egen bil kan schablonbelopp betalas ut med 18:50 kr per mil. För förmånsbil gäller 6:50 kr för diesel och 9:50 kr för bensen och övriga drivmedel, om mottagaren själv betalat drivmedlet. Överskjutande belopp behandlas som lön.

2.11 Skattefri reseersättning vid oavlönat arbete

Under förutsättning att en anställd eller en uppdragstagare, t.ex. en tillfälligt anlitad tävlingsdomare, inte får något arvode eller någon förmån i övrigt i samband med ett uppdrag, kan skattefri reseersättning betalas ut för dennes inställelseresa, dvs. resan till och från tävlingsarenan etc. (11 kap. 26 a § första stycket IL).

En motsvarande regel om skattefri reseersättning finns även för arbetsresor till tjänstestället, t.ex. till en spelare eller tränare. Resorna får dock inte även ha föranletts av inkomstgivande arbete i en verksamhet som bedrivs av någon som är närstående till eller står i intressegemenskap med den som lämnar eller får förmånen (11 kap. 26 a § andra stycket IL).

Reglerna innebär att en förening kan välja att ersätta t.ex. en spelare eller domare med uteslutande sådan skattefri reseersättning för inställelse- eller arbetsresor som alternativ till andra skattepliktiga ersättningar i form av arvode, förmåner och traktamente etc. Ersättningen får dock inte överstiga utgifterna för resorna eller schablonbelopp för milersättning. Även en motsvarande förmån av fria resor mellan bostad och arbetsplats är skattefri, t.ex. bussbiljetter, under förutsättning att inget arvode eller annan ersättning betalas ut. Sådan skattefri ersättning eller förmån ska inte redovisas i kontrolluppgift.

3 Utgifter i samband med idrottslig verksamhet

3.1 Allmänt om avdragsrätt för utgifter

Från summan av de skattepliktiga inkomsterna av den idrottsliga verksamheten ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsterna dras av som kostnad (12 kap. 1 § IL).

Vid beräkning av kostnader för ett uppdrag eller en verksamhet som även innefattar ideellt arbete eller inslag av privat karaktär utan förvärvssyfte, som t.ex. kan förekomma vid föreningsarbete eller deltagande i tävlingar, bör som avdragsgillt belopp som regel inte anses högre belopp än vad som motsvarar summan av årets sammanlagda intäkter av verksamheten. Överskjutande kostnader får i förekommande fall normalt anses utgöra personliga levnadskostnader för vilka avdragsrätt saknas (9 kap. 2 § IL). Summan av de belopp som avser avdrag för kostnader i den idrottsliga verksamheten – beräknade före beaktande av gällande beloppsbegränsningar i avdragsrätten – bör således inte överstiga bruttointäkterna för verksamheten, såvida inte särskilda omständigheter föreligger.

För hobbyverksamhet gäller att ett underskott inte får kvittas mot annan inkomst, däremot får underskottet sparas och dras av från eventuellt kommande överskott av samma hobbyverksamhet de fem följande åren. Se broschyren Hobbyverksamhet (SKV 344).

3.2 Resor till och från arbetet

Avdrag för utgifter för resor mellan bostad och tjänstestället (jfr avsnitt 2.2) medges enligt reglerna för avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats i 12 kap. 26-30 §§ IL, se separat meddelande. Avdrag medges inte om skattefri reseersättning enligt avsnitt 2.11 betalats ut.

Utgifter för arbetsresor är avdragsgilla endast till den del kostnaderna under året överstiger 10 000 kr (12 kap. 2 § tredje stycket IL).

3.3 Tjänsteresa

Avdrag för resa i tjänsten, t.ex. till tävling eller träningsläger på annan plats än tjänstestället, görs med den faktiska utgiften för tåg eller buss etc.

För tjänsteresa med egen bil görs avdrag med schablonbelopp med 18:50 kr per mil. För resa med förmånsbil görs, för den som själv har

betalat drivmedlet, avdrag med 6:50 kr för diesel och med 9:50 kr för bensin och övriga drivmedel.

Ersättning för sådant utlägg eller med schablonersättning för bil redovisas endast med kryss i kontrolluppgiften. Avdrag ska i sådant fall inte göras i deklarationen.

Resor som görs i allmänt studiesyfte för att titta på matcher eller liknande, t.ex. av en domare eller spelare, bör normalt inte anses som tjänsteresor utan som privata resor.

3.4 Ökade levnadskostnader vid tjänsteresa

Om idrottsutövaren haft ökade utgifter för kost och småutgifter på tjänsteresa med övernatning utanför den vanliga verksamhetsorten görs avdrag i normalfallet med fastställda schablonbelopp, 220 kr för hel dag (maximibelopp) och 110 kr för halv dag.

Om idrottsutövaren själv stått för kostnad för logi på tjänsteresa ska faktisk logikostnad dras av. Kan den faktiska utgiften inte visas, görs avdrag med ett halvt maximibelopp (110 kr) per natt.

Om idrottsutövaren vid sådan tjänsteresa har fått ersättning för ökade utgifter för måltider m.m. med schablonbelopp (dagtraktamente), eller för logikostnad enligt utlägg eller med schablonbelopp (nattractamente) redovisa detta med kryssmarkering i kontrolluppgiften. Avdrag ska då inte göras i deklarationen. Jfr avsnitt 2.9.

3.5 Agentkostnad

Idrottsutövare som under året haft flera kortvariga uppdrag åt olika uppdragsgivare och uppdragen inte har varit av anställningsliknande karaktär har rätt till avdrag för agentkostnad som uppkommit i samband med avtalsskrivning. I de fall idrottsutövaren endast har haft ett fåtal uppdrag under året och dessa uppdrag har karaktär av anställningsförhållande, t.ex. säsongsengagemang hos en förening, är agentkostnad som uppkommer i samband med tecknande av ett sådant avtal inte avdragsgill eftersom utgiften då är att jämställa med kostnad för att förvärva en ny inkomstkälla.

3.6 Idrottsredskap och annan utrustning

Avdragsgilla utgifter kan bl.a. avse inköp av idrottsredskap eller annan specialutrustning som används i den idrottsliga verksamheten. Nedan ges exempel på utrustning som kan komma ifråga för avdrag.

– Skyddsutrustning och skyddskläder (12 kap. 32 § IL), t.ex. hjälm, hörselskydd, tandskydd, benskydd och ishockeyhandskar. Med skyddskläder avses sådana kläder och skor som har särskilda skyddsegenskaper mot bl.a. mekaniska skador.

– Idrottsredskap som är nödvändiga för att kunna utöva sporten, t.ex. klubba, racket, bollar, skridskor, skidor och stavar. Även skor kan i vissa fall anses som idrottsredskap, men de bör då avvika från vanliga träningskor i sådan grad att de i praktiken endast kan använ-

das vid utövande av sporten, t.ex. fotbollsskor med dobbor och skidpjäxor.

– Domarutrustning, t.ex. visselpipa, stoppur, signalkort och flaggor.

Sådana utgifter ska normalt dras av med belopp motsvarande anskaffningskostnaden. Direktavdrag kan göras för utrustning som kostat mindre än ett halvt prisbasbelopp, dvs. 22 000 kr (44 000 kr x 0,5), *eller* som kan beräknas ha användningstid på högst tre år.

För utrustning som kostat 22 000 kr eller mer, och som kan användas under mer än tre år, bör avdraget delas upp på lika stora årliga förslitningsavdrag, jfr RÅ 1991 ref. 55. Om utrustningen kan antas kunna användas under t.ex. fem år bör en femtedel av kostnaden dras av årligen.

Avdraget bör reduceras om utrustningen även har karaktär av personlig levnadskostnad, eller om den kan utnyttjas även i annan verksamhet. I så fall får en skälig del av anskaffningskostnaden dras av. Avdrag medges inte för utrustning som erhållits kostnadsfritt.

Avdrag bör inte medges för inköp av kläder och skor som inte utgör skyddskläder eller idrottsredskap enligt ovan, t.ex. tävlingskläder, domarkläder, träningsoverall, träningskor, regnkläder eller underställ. Detta gäller även om kläderna enbart används i tjänsten eller i tävlingsammanshang. Avdrag medges inte heller för utgift för tvätt av kläder.

Avdrag bör vidare inte medges för utgifter för egna motions- eller träningspass och liknande, även om t.ex. spelare och domare kan ha höga krav på fysisk förmåga.

Observera att övriga utgifter enligt avsnitten 3.5 – 3.7 är avdragsgilla endast till den del kostnaderna sammanlagt överstiger 5 000 kr (12 kap. 2 § tredje stycket IL).

3.7 Schablonavdrag

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:31) anges följande angående förutsättningarna för schablonmässig beräkning av avdrag.

”Som alternativ till avdrag för övriga utgifter enligt vanliga regler, dvs. med redovisning av varje enskild utgiftspost, bör avdrag av praktiska skäl i vissa fall kunna medges med skäligt belopp i form av schablonbelopp. Schablonavdraget bör dock inte anses avsett att täcka utgifter för resor och ökade levnadskostnader.

Avdraget kan medges idrottsutövare och tränare m.fl. som själv har att svara för den huvudsakliga delen av kostnaderna för den idrottsliga verksamheten. Ytterligare en förutsättning för schablonavdrag bör vara att inkomsterna från den idrottsliga verksamheten inte utgör utövarens huvudsakliga inkomster, utan att dessa kommer från annan anställning eller verksamhet. Om utövarens inkomster från idrotten något eller några år skulle utgöra dennes huvudsakliga inkomster, t.ex. vid studier, får dock avdrag göras enligt schablon.”

Schablonavdraget gäller normalt inte idrottsutövare vars inkomster från föreningar etc. närmast kan jämföras med anställningsinkomster,

t.ex. kontraktsbundna eller hel- eller deltidsanställda tränare och spelare som ofta förekommer på elitnivå eller närmaste nivå därunder. I dessa fall medges avdrag för styrkta utgifter.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:31) anges följande angående storleken av det schablonmässiga avdraget.

”Idrottsutövarens utgifter får under nämnda förutsättningar schablonmässigt beräknas till belopp motsvarande bruttoersättningen, dock högst 3 000 kr. I bruttoersättningen bör inräknas samtliga skattepliktiga ersättningar och förmåner, dock inte avdragsgilla traktaments- och reseersättningar vid tjänsteresa.

Sådant schablonavdrag bör anses omfatta idrottsutövarens samtliga avdragsgilla övriga utgifter i den idrottsliga verksamheten, dvs. vid sidan av utgifter för resor och ökade levnadskostnader.

Summan av avdragsposterna, t.ex. för tjänsteresor, ökade levnadskostnader, arbetsresor och idrottsutrustning – beräknade före beaktande av de beloppsmässiga begränsningarna i avdragsrätten enligt 12 kap. 2 § IL – bör inte överstiga bruttointäkterna från den idrottsliga verksamheten, såvida inte särskilda omständigheter föreligger.”

4 Arbetsgivaravgifter

4.1 Allmänna bestämmelser

Den som betalar ut ersättning för arbete till en mottagare med A-skatt ska som regel betala arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980), SAL. Avgifterna uppgår i normalfallet till 31,42 % av summan av lön och förmåner. Sådan ersättning är normalt pensionsgrundande inkomst för mottagaren.

Arbetsgivaravgifter betalas även för sådana idrottsmän m.fl. som beskattas enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Avgifter ska dock normalt inte betalas för idrottsutövare m.fl. som bor i EU/EES-land och som kommer till Sverige för att tävla vid enstaka tillfälle. Se vidare broschyr SKV 468.

För vissa ålderskategorier betalas reducerade avgifter; de som vid årets ingång inte har fyllt 26 år resp. de som har fyllt 65 år. För de som är födda 1937 eller tidigare betalas inga avgifter alls, se faktablad SKV 463.

Arbetsgivaravgifter betalas inte på ersättning som understiger 1 000 kr per mottagare och år.

Om mottagaren är godkänd för F-skatt ska inga arbetsgivaravgifter betalas utan mottagaren betalar själv motsvarande egenavgifter.

4.2 Undantag från avgiftsskyldigheten för idrottsutövare

Om utbetalaren av ersättning till en idrottsutövare är en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 7 § första stycket IL och som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet, gäller särskilda regler enligt 2 kap. 19 § SAL. Det är således enbart vissa ideella föreningar som kan komma ifråga för dessa regler, och t.ex. inte ett företag

som betalar ut sponserersättning till idrottsutövare. Friluftsförbundet har ansetts vara sådan förening som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet (RÅ 1999 ref. 25).

När det gäller verksamhet där djur deltar så bör sporter där det främst är ryttaren eller föraren som tävlar godtas som "idrottslig verksamhet". Detta gäller t.ex. ridsporter som banhoppning, dressyr och fälttävlan liksom draghundsport. Verksamhet där det i första hand är djuret som tävlar eller bedöms, t.ex. agility och hundkapplöpning, bör inte omfattas.

Verksamhet som inte omfattar fysisk aktivitet utan främst utgör tankesport, t.ex. schack och bridge, bör inte omfattas.

Om sådan förening till en idrottsutövare under ett kalenderår betalar ut ersättning, inklusive förmåner, som understiger ett halvt prisbasbelopp (22 000 kr) ska föreningen inte betala arbetsgivaravgifter på beloppet. Så snart ersättningen under året uppgår till ett halvt prisbasbelopp eller mer, ska arbetsgivaravgifter betalas på hela beloppet.

Kostnadsersättning som mottagaren får avdrag för vid beskattningen, eller som inte ska tas upp i deklARATIONEN, ska inte inräknas vid bedömningen av om ett halvt prisbasbelopp uppnåtts.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:31) anges följande beträffande begreppet idrottsutövare i SAL.

"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

SKV M 2011:26

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).

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2008:31) anges följande.

”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.

5 Skatteavdrag

Förening eller annan som betalar ut lön eller annan ersättning för arbete till mottagare med A-skatt ska i princip göra skatteavdrag vid varje utbetalningstillfälle, 10 kap. 2 § skatteförfarandelagen, SFL. Skatteavdrag ska således inte göras om mottagaren är godkänd för F-skatt. Om det är uppenbart att en mottagare som är godkänd för F-skatt är att anse som anställd hos utbetalaren ska denne skriftligen anmäla detta till Skatteverket (10 kap. 14 § SFL).

Utbetalare av mottagarens huvudinkomst ska som regel göra skatteavdrag enligt tabell eller om sådant finns enligt särskilt beslut från Skatteverket. Om det är fråga om sidoinkomst för mottagaren görs avdrag normalt med 30 % av ersättningen.

En idrottsförening ska dock inte göra skatteavdrag på ersättning till idrottsutövare om ersättningen under året kan antas understiga ett halvt prisbasbelopp, dvs. 22 000 kr (10 kap. 4 § 4 p. SFL).

Skatteavdrag ska i övrigt inte heller göras om lön och förmåner under året till en person kan antas understiga 1 000 kr.

6 Kontrollavgifter

Föreningar, arrangörer, supporterklubbar, sponsorer och andra utbetalare ska i kontrollavgift efter årets slut ange vad de har betalat ut i form av kontanta ersättningar, förmåner och andra skattepliktiga

ersättningar, jfr 15 kap. 2 §, SFL. Kontrolluppgift ska lämnas om ersättningen till en person under året uppgått till minst 100 kr.

Gränsen på ett halvt prisbasbelopp som gäller vid betalning av arbetsgivaravgifter och vid skatteavdrag påverkar varken utbetalarens skyldighet att lämna kontrolluppgift eller mottagarens skattskyldighet för ersättningen. Gränsen påverkar dock på vilket sätt – i vilken ruta – redovisning ska göras i kontrolluppgiften.

Vissa kostnadsersättningar i samband med tjänsteresor redovisas endast med kryssmarkering. Det gäller ersatta utlägg för buss, tåg, flyg, hyrbil, taxi och logi samt traktamente och bilersättning upp till fastställda schablonbelopp.

Kostnadsersättningar som avser idrottsutövares egna avdragsgilla utgifter, t.ex. för idrottsutrustning eller merkostnad för tjänstesamtal med egen telefon, redovisas med belopp och specifikation.

Den som är uppgiftsskyldig enligt SFL är skyldig att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av skyldigheten och av beskattningen, 39 kap. 3 § SFL. I en förening har normalt styrelseledamöterna ansvaret för att sådana underlag upprättas och bevaras.

Hur kontrolluppgiften fylls i och lämnas framgår i övrigt av kontrolluppgiftsbroschyren (SKV 304).

**SKV M
2011:26**

2011-12-12 Kontrollerad och godkänd / Urban Strömberg