

Offentliggjort d. 21. september 2010

## Fodboldklub – transfersummer – SKM2010.553.HR. ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Højesteret fandt ved en dom af 3/9 2010, at en fodboldklubs transferindtægter ikke er skattefri efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, men er skattepligtige efter § 4 som sædvanligt forekommende, løbende indtægter. Med dommen stadfæstede Højesteret Østre Landsrets dom i sagen, hvorved tillige blev fastslået, at udgifter til transfersummer kan afskrives efter statsskattelovens § 6, litra a.*

Sagen afgjort ved Højesterets dom af 3/9 2010 drejer sig om den skattemæssige behandling af transfersummer, som oppebæres henholdsvis afholdes af professionelle sportsklubber, og belyser forskellen mellem næringsbegrebet i statsskattelovens § 4 henholdsvis § 5. Den konkrete sag var rejst af Parken Sport & Entertainment A/S (Parken A/S) som en anmodning til det daværende Ligningsråd om bindende forhåndsbesked.

Den vanskelige afgrænsning mellem næringsbeskatning efter statsskattelovens § 4 henholdsvis efter § 5 har tidligere været fremme, bl.a. i forbindelse med beskatning af kursgevinster. I UfR 1976 B 237 ff. om Indkomstbeskatning af kursavancer som næringsindtægt anfører højesteretsdommer A. Blom-Andersen om dette spørgsmål s. 242, at ”Selvom man vil sige, at både efter § 4 a) og § 5 a) skal der statueres en næring (eller efter § 4: en virksomhed ...), er det åbenbart, at der efter § 5 stilles helt andre krav til dens selvstændighed og særlige karakter. Bl.a. vil det ikke være nok, at kursgevinsten er indvundet i den pågældende skatteydners næring – dette gjaldt f.eks. ubestrideligt værftets kursavancer i nærværende sag - men det skal efter § 5 specifikt være i en næring, der sigter på at opnå indtægt, ved salg eller indfrielse, af de pågældende værdipapirer, uanset deres normale karakter af anlægspapir. Omvendt vil det efter § 4 nok hyppigt være tilstrækkeligt at fastslå det negative: at avancen ikke med rimelighed kan anses

**Offentliggjort d. 21. september 2010**

som formuestigning, til at anse betingelsen for indkomstskattepligt efter denne bestemmelse for godtgjort.”

I en bindende forhåndsbesked fra 1989, ref. i TfS 1989, 385, havde Ligningsrådet oplyst vedrørende transferindtægter, at en fodboldklubs udgifter til transfersummer kunne aktiveres og afskrives efter statsskattelovens § 6, litra a lineært og pro anno over en periode svarende til kontraktperiodens længde. Erhvervede transfersummer skulle medregnes i sin helhed ved indkomstopgørelsen i erhvervsåret, da fodboldklubben måtte anses som næringsdrivende med køb og salg af kontrakter om fodboldspillere. Med den bindende forhåndsbesked blev således knæsat en asymmetrisk beskatning af henholdsvis transferindtægter og transferudgifter.

Denne beskatning blev siden lagt til grund i praksis, jf. herved Ligningsvejledningen, afsn. E.B.3.15., helt frem til fremkomsten af Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2006, 781, omtalt i TfS 2006, 1052, der herefter blev optaget i Ligningsvejledningen. Det er denne sag, rejst af Parken A/S, der nu har været forelagt for Højesteret.

Når Parken A/S rejste spørgsmålet om beskatning af transfersummer, skyldtes dette angiveligt fremkomsten af Højesterets dom ref. i TfS 1998, 585 H (ICL Finans A/S). I denne sag fastslog Højesteret, at næringsbegrebet i den dagældende afskrivningslovs § 30, stk. 1 - ligesom næringsbegrebet i statsskattelovens § 5, litra a - måtte forstås som handelsnæring, dvs. en indskrænkende afgrænsning af begrebet – og dermed en tilsvarende udvidet afgrænsning af begrebet ejendele, hvor gevinst og tab ikke indgår i den skattepligtige indkomst, jf. Blom-Andersens bemærkninger ovenfor. I den konkrete sag førte denne afgrænsning frem til, at et leasingelskab ikke kunne fratække tab ved salg af leasingudstyret ved leasingkontraktens udløb. Afgørelsen er omtalt af Søren Lehman Nielsen i TfS 1998, 683 samt af undertegnede i JUS 1998/37.

Set i lyset af denne indskrænkende fortolkning af næringsbegrebet var det Parken A/S's opfattelse, at transferindtægter og -udgifter måtte anses for omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a som indkomst ved afståelse henholdsvis erhvervelse af ejendele i form af et immaterielt aktiv. Efter Parken A/S's opfattelse kunne transferudgifter dog som hidtil afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, dvs. en asymmetrisk beskatning, men nu i fodboldklubbens favør.

**Offentliggjort d. 21. september 2010**

Parken A/S anmodede på denne baggrund om et bindende svar om den skattemæssige behandling af transferindtægter og –udgifter ved Ligningsrådet. Rådet meddelte i denne anledning, at transferindtægter og -udgifter ikke var skattepligtige respektive fradragsberettigede ud fra et næringssynspunkt i henhold til statsskattelovens 5, stk. 1, litra a. Transferindtægter var dog efter Rådets opfattelse skattepligtige efter statsskattelovens § 4, da transfersummen betales for opgivelse af retten til kontrakten, medens udgifter til transfersummer som hidtil ville kunne afskrives i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Denne afgørelse blev stadfæstet af Landsskatteretten ved kendelsen ref. i TfS 2006, 781 LSR og siden af Østre Landsret ved dommen ref. i TfS 2008, 1216 Ø.

Sagen har nu været forelagt for Højesteret, der stadfæstede landsrettens dom.

Højesteret lagde til grund for afgørelsen, at der ved indgåelse af en spillerkontrakt mellem en spiller og et selskab, der driver virksomhed med professionel fodbold (i det følgende en fodboldklub), etableres et tidsbegrænset og uopsigeligt ansættelsesforhold, og at det er et led heri, at spilleren ikke kan påtage sig andet arbejde i kontraktperioden uden arbejdsgiverens forudgående godkendelse.

Videre lagde Højesteret til grund, at når en fodboldklub indgår aftale med en anden klub om dennes betaling af en transfersum vedrørende en spiller, accepterer den oprindelige klub som arbejdsgiver, at spilleren løses fra kontrakten før tid, således at spilleren frit kan indgå en ny spillerkontrakt med den anden klub, at kontrakten mellem spilleren og den nye klub indgås direkte mellem disse parter, og at den oprindelige arbejdsgiver ikke kan forpligte spilleren i forhold til den nye klub.

Højesteret bemærkede endelig, at det efter det oplyste er almindeligt for en professionel fodboldklub, at der sker tilgang til spillertruppen både med og uden betaling af en transfersum, og at det ligeledes er almindeligt, at der sker afgang fra truppen derved, at klubben giver afkald på en spiller mod betaling af en transfersum eller lader kontrakten løbe ud uden forlængelse.

Om sagens *hovedspørgsmål* - nemlig om transferindtægter var omfattet af statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, om "indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele" og dermed var skattefrie, eller om indtægterne - ligesom klubbens øvrige indtæg-

**Offentliggjort d. 21. september 2010**

ter i form af entreindtægter, tv-indtægter, sponsorindtægter mv. - var skattepligtige efter statsskattelovens § 4 - tilkendegav Højesteret herefter at være enig med Ligningsrådet og Landsskatteretten i, at transferindtægter må anses som compensation til klubben for, at den til fordel for den betalende klub opgiver sine rettigheder i henhold til en ansættelseskontrakt, som klubben har indgået med en spiller. Videre tilføjede Højesteret, at til- og afgang af spillere - og de hermed i nogle tilfælde forbundne transferindtægter og -udgifter - må anses for at indgå som en sædvanlig del af klubbens driftsaktiviteter med henblik på at optimere de sportslige og økonomiske resultater.

På denne baggrund fandt Højesteret, at transferindtægter ikke vedrører selve indkomstgrundlaget og ikke kan anses for at være en skattefri formuegevinst, der er fremkommet ved salg af ejendele. Transferindtægterne er således efter Højesterets opfattelse ikke skattefrie efter statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, men er skattepligtige efter § 4 som sædvanligt forekommende løbende indtægter.

Højesterets dom indeholder ikke en udtrykkelig stillingtagen til den skattemæssige behandling af transferudgifter. Med Højesterets stadfæstelse af Østre Landsrets dom i sagen kan dommen dog næppe forstås på anden måde end at udgifter kan afskrives efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Højesteret har tydeligvis ikke fundet at kunne kvalificere en klubs opgivelse af sine rettigheder i henhold til en ansættelseskontrakt med en spiller som ”salg af en ejendel”. Dommen er således efter min opfattelse ikke udtryk for en modifikation til den skarpe afgrænsning af næringsbegrebet i Højesterets dom ref. i TfS 1998, 585 H (ICL Finans A/S).

— o —