



Skatteverkets information om vissa förmåner för beskattningsåret 2017

SKV M 2016:25

1 Inledning

För vissa förmåner finns allmänna råd (SKV A 2016:33), som även återges i detta meddelande.

För värdering av bilförmån finns särskilda föreskrifter, s.k. billistor, allmänna råd (SKV A 2016:31) och meddelande (SKV M 2016:21).

Samtliga föreskrifter, allmänna råd, meddelanden och skrivelser som det hänvisas till i meddelandet finns på Skatteverkets webbplats (www.skatteverket.se) under Rättslig vägledning.

2 Allmänna principer om förmånsbeskattning

De förmåner som behandlas i detta meddelande är förmåner som utges i annan form än kontanta medel.

Alla förmåner som utgått för tjänsten är i princip skattepliktig inkomst för mottagaren. Från denna huvudprincip finns det undantag, varav några särskilt i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, uppräknade förmåner. Den andra typen av undantag avser renodlade personalvårdsförmåner.

Med förmån som utgått för tjänsten avses förmåner i anställningsförhållande och uppdragsförhållande, förmåner som lämnas som ersättning för tillfälligt arbete eller skattepliktiga förmåner som av annan anledning ska beskattas som inkomst av tjänst.

Skattepliktiga förmåner ska i regel värderas till marknadsvärdet, vilket är det pris man skulle ha fått betala på orten om man själv skaffat sig motsvarande vara eller tjänst. För värdering av vissa förmåner används schabloner.

De i meddelandet använda begreppen ”arbetsgivare” och ”anställd” avser normalt också uppdragsgivare eller annan utgivare av förmån samt uppdragstagare eller annan mottagare av förmån. Personalvårdsförmåner och gåvor kan exempelvis erbjudas också uppdragstagare på samma villkor som gäller för anställda. Det finns emellertid situationer där likhetstecken inte kan sättas mellan de olika begreppen. Frågan måste därför särskilt beaktas när det i det enskilda fallet gäller en uppdragsgivare etc. Det är inte möjligt att uttömmande ange i vilka situationer som likhetstecken inte kan sättas.

SKV M 2016:25

Om arbetsgivaren lämnar en förmån till annan än den anställde, till exempel en anhörig, och detta skett på grund av den anställdes tjänst, är förmånen skattepliktig hos den anställde (indirekt förmån).

Av allmänna principer följer också att en förmån eller ersättning, som en anställd får från sin tidigare arbetsgivare och som ges ut på grund av den tidigare tjänsten, skattemässigt bör behandlas enligt de regler som gäller för anställda.

Om den anställde betalar för en skattepliktig förmån ska förmånsvärdet sättas ned med det belopp som betalats. För att den anställde ska anses ha betalat för en skattepliktig förmån krävs att betalningen skett med beskattade medel (nettolönen), antingen genom kontant betalning till arbetsgivaren eller genom att arbetsgivaren gör ett avdrag från den anställdes nettolön. En sänkning av den kontanta bruttolönen innebär inte att den anställde har betalat en ersättning för en förmån. Ett bruttolöneavdrag sätter därför inte ner förmånens värde.

2.1 Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag

2.1.1 Arbetsgivaravgifter

Värdet av alla skattepliktiga förmåner som utgått på grund av tjänst utgör underlag för socialavgifter. Avgifterna ska normalt betalas i form av arbetsgivaravgifter.

I regel är det den som ger ut en skattepliktig förmån som ska betala arbetsgivaravgifter. En grundläggande förutsättning är dock att förmånen är att anse som ersättning för arbete eller att den i annat fall utges med anledning av ett avtal om arbete.

Personaloptioner anses utgivna av den arbetsgivare i vars tjänst rättigheten förvärvades.

När det gäller skattepliktig rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, ska dock arbetsgivaravgifter betalas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen. Det betyder att om en arbetsgivare betalar en tjänsteresa eller ett hotellrum, men det är resenären eller gästen som får någon form av rabatt eller bonus för framtiden hos reseföretaget eller hotellet, är det arbetsgivaren som ska betala arbetsgivaravgifter – inte reseföretaget eller hotellet även om de gett ut förmånen. Rabatten m.m. anses utgiven den månad som arbetsgivaren fått kännedom om att förmånen utnyttjats. Den anställde är skyldig att senast månaden efter det att förmånen utnyttjats skriftligen eller på liknande sätt lämna de uppgifter som behövs för att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin kontrolluppgiftsskyldighet. Uppgifter ska lämnas om förmånens art och omfattning och när den har utnyttjats. Motsvarande gäller om en anställd privat utnyttjar bonus och rabatt som denne fått i samband med köp med eget betalkort eller liknande för arbetsgivarens räkning. Arbetsgivarens redovisningsskyldighet i skattedeklarationen inträder – när det gäller trohetsrabatter - först månaden efter det att arbetsgivaren fått kännedom om att förmånen utnyttjats.

Om en förmån eller ersättning (annan än personaloption) getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska arbetsgivaravgifter betalas av den svenska arbetsgivaren om förmånen eller ersättningen kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige, och det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren av ersättningen eller förmånen och den skattskyldige. På motsvarande sätt som i fråga om trohetsrabatter ska den som fått ersättningen eller förmånen skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgifter om förmånens eller ersättningens omfattning till den svenska arbetsgivaren. Den anställde ska också lämna uppgift om vilken månad förmånen eller ersättningen togs emot. Uppgifterna ska lämnas senast månaden efter det att förmånen eller ersättningen togs emot, dock senast den 15 januari påföljande år.

Vid beräkningen av arbetsgivaravgifter kan arbetsgivaren ansöka hos Skatteverket om att få det schablonberäknade förmånsvärdet av fri kost justerat om det finns synnerliga skäl för justering av värdet vid inkomstbeskattningen.

Arbetsgivaren kan också ansöka om justering av förmånsvärdet för en bostad, som ligger i Sverige och som inte är semesterbostad, vid beräkning av arbetsgivaravgifter. För det krävs att det schablonberäknade förmånsvärdet för bostaden avviker med mer än 10 % från hyrespriset på orten eller när det finns grund för justering av förmånsvärdet p.g.a. representationsskyldighet m.m.

En arbetsgivare som fått beslut om justerat förmånsvärde vid beräkning av arbetsgivaravgifter ska underrätta den anställde om beslutet.

2.1.2 Skatteavdrag

Den som betalar ut kontant ersättning för arbete är skyldig att göra skatteavdrag. Förutsättningen är att ersättningen från en och samma utbetalare uppgår till minst 1 000 kr under inkomståret och att motparten inte är godkänd för F-skatt.

Huvudarbetsgivaren ska göra skatteavdrag från värdet av kontant ersättning och förmåner enligt skattetablell. För den som inte är huvudarbetsgivare ska skatteavdrag göras med 30 procent av värdet på kontant ersättning och förmåner. Har en utgivare av en förmån inte betalat ut någon kontant ersättning vid samma tillfälle kan skatteavdrag inte göras.

I fråga om skattepliktig rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande anses den som utbetalare som har slutligt stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen. Det är ofta arbetsgivaren. När denne har fått kännedom om att den anställde har utnyttjat förmånen ska den räknas med i underlaget för skatteavdrag (prop. 1996/97:19 s. 92).

Om en förmån eller ersättning getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, och det inte finns något anställningsförhållande mellan utbetalaren och den som får ersättningen eller förmånen, är det den svenske arbetsgivaren som ska göra skatteavdrag på förmånens värde, dock under förutsättning att

SKV M 2016:25

förmånen har getts ut på grund av tjänsten hos honom. Den anställde är skyldig att lämna uppgifter om förmånen till sin arbetsgivare i Sverige (prop. 1997/98:133 s. 43 och 51). Bestämmelsen gäller också i uppdragsförhållanden.

När det gäller personaloptioner finns en särskild regel som säger att det är den arbetsgivare i vars tjänst rättigheten förvärvades som ska göra skatteavdrag.

Har arbetsgivaren fått beslut om justering av förmånsvärdet för schablonvärderad kostförmån eller bostadsförmån vid beräkning av arbetsgivaravgifter, ska det justerade värdet också användas vid beräkning av skatteavdrag. Ett sådant beslut påverkar inte arbetstagarens möjlighet att få ändrad beräkning av sin preliminära skatt. I en ansökan från arbetstagaren bör dock anges att arbetsgivaren har fått ett beslut om justering. Arbetstagaren är inte heller förhindrad att hos arbetsgivaren begära att högre skatteavdrag görs.

Arbetsgivaren kan ansöka om beslut från Skatteverket att han vid beräkning av skatteavdrag inte behöver ta hänsyn till förmån av fri hemresa till den del värdet av förmånen inte överstiger ett belopp som är avdragsgillt vid inkomstbeskattningen. Ett sådant beslut som rör skatteavdraget påverkar inte skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter.

3 Skattefria förmåner

I IL finns bestämmelser om förmåner som under vissa förutsättningar är skattefria - se avsnitt 3.1–14 och 4.4.8.

- Fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa
- Förmåner av begränsat värde - arbetsredskap
- Fria arbetskläder och fri uniform
- Personalvårdsförmåner
- Personalrabatter
- Gåvor till anställda i vissa fall
- Fri utbildning i vissa fall
- Fri hälso- och sjukvård som inte är offentligt finansierad
- Fri hälso- och sjukvård utomlands
- Läkemedel vid vård utomlands
- Fri vaccination
- Fri företagshälsovård
- Rehabilitering
- Fri tandvård i vissa fall
- Fri grupplivförsäkring
- Fri gruppsjukförsäkring
- Fri resa i vissa fall
- Fri kost i vissa fall

3.1 Fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa

Förmån av fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa är inte skattepliktig (11 kap. 2 § andra stycket IL).

Med reseskydd avses skydd mot skador på person eller egendom som uppkommer vid resa. Reseskyddet kan omfatta bl.a. stöld av och skador på resgods, ansvarsskada, rättsskydd, överfallsskydd, kostnader vid olycksfall eller akut sjukdom, invaliditets- och dödsfallsersättning p.g.a. olycksfallsskada, hemresa vid t.ex. sjukdom eller dödsfall hemma, strejk och andra förseningar.

3.2 Vissa förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

Förmån av kost och hemresa är skattefri för personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands, (11 kap. 3 § IL).

3.3 Varor och tjänster av begränsat värde – arbetsredskap

Om en vara eller en tjänst, som en anställd får av arbetsgivaren, är av väsentlig betydelse för att den anställda ska kunna utföra sina arbetsuppgifter, är förmånen av varan eller tjänsten skattefri, om förmånen är av begränsat värde för den anställda och inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen (11 kap. 8 § IL).

Skattefriheten gäller även i de fall det är av väsentlig betydelse för att den anställda ska kunna utföra sina arbetsuppgifter att han eller hon har tillgång till varan eller tjänsten utanför den ordinarie arbetsplatsen.

För att varan eller tjänsten ska anses vara av väsentlig betydelse för att den anställda ska kunna sköta sitt arbete, krävs enligt förarbetena att betydelsen är påtaglig utan att varan eller tjänsten behöver vara direkt nödvändig för arbetet.

För skattefrihet krävs vidare att den förmån som den skattskyldige får av varan eller tjänsten är av begränsat värde. I detta ligger bl.a. att förmånsvärdet inte får uppgå till större belopp. Någon absolut beloppsgräns för vad som är begränsat värde finns inte. En persondator anses t.ex. kunna vara ett arbetsredskap av begränsat värde. Flera olika faktorer bör vägas in vid bedömningen, som t.ex. förmånens faktiska värde och om den innebär en faktisk inbesparing i en anställds normala privata levnadskostnader.

En ytterligare förutsättning är att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Med det avses att det är själva förmånen som sådan eller värdet av den som inte kan särskiljas. Ett exempel på detta nämns i förarbetena användandet av en persondator för privat bruk när datorn lämnats av arbetsgivaren som arbetsredskap. Det ska alltså vara fråga om en närmast ”ofrånkomlig biförmån”.

SKV M 2016:25

Bestämmelsen har en generell utformning. Den kan därför gälla många olika typer av varor och tjänster som arbetsgivaren tillhandahåller den anställde och som helt eller delvis har karaktär av arbetsredskap. Frågan om skattefrihet ska bedömas med hänsyn till de särskilda förhållanden som finns i det enskilda fallet (SkU 1994/95:25 s. 18).

För skattefrihet krävs att arbetsgivaren direkt betalar den aktuella utrustningen eller tjänsten. Regeln är alltså inte tillämplig om arbetsgivaren i stället lämnar en kostnadsersättning till den anställde (prop. 1994/95:182 s. 40). Regeln kan inte heller tillämpas om arbetsgivaren låter äganderätten till viss utrustning gå över till den anställde.

Elektronisk utrustning och abonnemang mot fast avgift.

Privat användning av elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift, som sker på ordinarie arbetsplats i arbetsgivarens lokaler är inte en skattepliktig förmån. I de fall en anställd kan använda elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift för privat användning på ordinarie arbetsplats som inte är i arbetsgivarens lokaler ska en separat bedömning göras för den elektroniska utrustningen eller abonnemang mot fast avgift för varje ordinarie arbetsplats.

Om det är av väsentlig betydelse för att en anställd ska kunna utföra sina arbetsuppgifter att han eller hon har tillgång till elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift utanför ordinarie arbetsplats, är privat användning inte en skattepliktig förmån om förmånen - t.ex. att kunna ringa privata samtal - är svår att särskilja från nyttan i anställningen och förmånen är av begränsat värde för den anställde.

I de fall en arbetsgivare tillhandahåller en anställd fler än en elektronisk utrustning eller abonnemang mot fast avgift så ska det för varje del (mobiltelefon, dator, läsplatta, router) göras en separat bedömning av om utrustningen är av väsentlig betydelse för arbetets utförande. En sådan separat bedömning ska även göras för varje tjänst (mobil telefoni, sms, mms och surf eller datatrafik) som ingår i abonnemanget.

Den skattemässiga bedömningen påverkas inte av vilken standard som den tekniska utrustningen har så länge utrustningen med denna standard är av väsentlig betydelse för att en anställd ska kunna utföra sina arbetsuppgifter.

Om en anställd får ta med sig elektronisk utrustning med abonnemang mot fast avgift utanför ordinarie arbetsplats utan att det är av väsentlig betydelse för att den anställde ska kunna utföra sina arbetsuppgifter och arbetsgivaren tillåter att utrustningen används för privat bruk är både den privata användningen och möjligheten att använda utrustningen privat en skattepliktig förmån. Förmånen att använda arbetsgivarens elektroniska utrustning och abonnemang ska värderas till marknadsvärdet. (Skatteverket 2014-07-09, dnr 131 555207-13/111).

Terminalglasögon

Terminalglasögon med föregående synundersökning är ett exempel på en förmån av begränsat värde som inte beskattas, även om vanliga glasögon anses ingå i den privata sfären som inte kan erbjudas skattefritt av arbetsgivaren.

Även andra arbetsglasögon som är nödvändiga för arbetet kan tillhandahållas skattefritt som förmån av begränsat värde. Det kan t.ex. gälla glasögon särskilt anpassade för brandmän, eller glasögon som är inställda på särskilt kort avstånd för särskilda arbetsuppgifter.

Larmanläggning m.m.

En larmanläggning i den anställdes bostad kan vara en skattefri förmån enligt 11 kap. 8 § IL om larmet primärt installeras för att skydda arbetsgivarens egendom. För att larmet ska anses vara av väsentlig betydelse för arbetet krävs att den anställde regelbundet och varaktigt arbetar i bostaden med dyr och stöldbegärlig utrustning och/ eller regelmässigt förvarar hemliga företagshandlingar i bostaden. Det räcker inte att bara hänvisa till att den anställde arbetar hemma då och då, eller att den anställde har en arbetsgivaren tillhörig dator som arbetsredskap.

Åtgärder som överfallslarm och liknande, som en arbetsgivare erbjuder en anställd som blivit allvarligt hotad i arbetet, i syfte att ge honom eller hans familj skydd för person och egendom, är ingen förmån och beskattas därmed inte. Arbetsgivaren bör se till att det finns dokumentation över inträffade incidenter, exempelvis en polisanmälan och liknande. Han bör vara beredd att visa vari hotet består och sin bedömning av allvaret i detta (Skatteverket 2008-08-21, dnr 131 484465-08/111).

Betalkort

Betalkort har ansetts vara skattefria enligt bestämmelsen om förmån av begränsat värde när de tillhandahållits anställda som på grund av tjänsteresor hade behov av att kunna göra reseutlägg för arbetsgivarens räkning (RÅ 2002 ref. 109).

Bredband

I ett ej överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 30 juni 2003 har installation av bredbandsuppkoppling i bostaden bedömts vara en sådan förmån av begränsat värde som är skattefri för de anställda, för vilka uppkopplingen är av väsentlig betydelse för deras arbete. De anställda hade bl.a. behov av att kunna ta direktkontakt med huvudkontoret i USA, vilket pga. tidsskillnaden måste ske från bostaden.

En förutsättning för skattefriheten är att arbetsgivaren tillhandahåller tjänsten, t.ex. genom att teckna bredbandsabonnemanget för den anställde och löpande betala tjänsten direkt till leverantören. En annan möjlighet är att arbetsgivaren ingår ett avtal med leverantören om att han ska stå som betalningsansvarig mot leverantören för ett visst

SKV M 2016:25

abonnemang, och att arbetsgivaren därefter också löpande betalar kostnaderna direkt till leverantören.

Tidningar

Att fritt få tidningar hem till bostaden kan vara skattefritt i vissa fall. I RÅ 2004 ref. 101 har förmån av fria dagstidningar som en chefredaktör för en dagstidning fått av arbetsgivaren ansetts skattefri enligt 11 kap. 8 § IL. Skattefriheten gällde även om det var en tidning av nyhets- eller allmänpolitisk karaktär och även om den skattskyldige inte hade ytterligare en tidning som han betalat för.

Förmånen att få en fri tidning utdelad i bostaden är skattefri för personer för vilka det är av väsentlig betydelse för arbetet att ha tillgodogjort sig innehållet i tidningen före arbetsdagens början. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, måste en arbetsgivare i ett dagstidningsföretag i regel anses ha ett starkt intresse av att anställda med journalistiska arbetsuppgifter tar del av det som skrivs i branschen. Hit räknas personer som arbetar som journalister, fotografer, grafisk personal samt personal tillhörande ledningsgruppen (Skatteverket 2005-05-02, dnr 130 225096-05/111).

För anställda i allmänhet torde det för arbetets del räcka att ha tillgång till en eller flera tidningar på arbetsplatsen.

Utbildning

Utbildning som arbetsgivaren bekostar kan naturligtvis vara till nytta för den anställde t.ex. när han eller hon söker ett nytt arbete, och därför innebära en inbesparing av levnadskostnaderna. Om utbildningen är väsentlig för arbetet kan den ändå i vissa fall vara skattefri för den anställde enligt bestämmelsen om förmån av begränsat värde. Om utbildningen däremot inte har samband med verksamheten eller där sambandet med verksamheten är svagt kan förmånsbeskattning bli aktuell (prop. 1995/96:152 s. 41).

Utbildning som arbetsgivaren bekostar och som betingas av verksamheten är skattefri då den jämföras med utförande av arbetet (se avsnitt 3.8.1).

TV-avgift

TV-avgift som betalas av arbetsgivaren för den anställdes privata TV-innehav kan normalt inte vara en förmån av begränsat värde. En sådan förmån innebär en typisk inbesparing i den anställdes privata levnadskostnader. Kostnader för särskilda abonnemang utöver TV-avgiften, som arbetsgivaren betalar för den anställdes räkning för att denne ska kunna se vissa specifika TV-kanaler som krävs för arbetet, t.ex. utländska nyhetskanaler, kan i undantagsfall omfattas av bestämmelsen i 11 kap. 8 § IL (Skatteverket 2006-01-24, dnr 131 48639-06/111).

Se även avsnitt 4.12 Förmån av fri telefon, TV-avgift, tidning och tidskrift.

Medlemsavgifter och serviceavgifter

Personliga medlemsavgifter i olika yrkes- och branschföreningar eller andra intresseföreningar som arbetsgivaren betalar för den anställdes räkning är skattepliktiga för den anställde. Det gäller oavsett om medlemskapet helt är kopplat till tjänsten eller inte. Skälet till att det ses som en personlig levnadskostnad för den anställde som beskattas om arbetsgivaren betalar den, är det avdragsförbud för medlemsavgifter som gäller enligt 9 kap. 2 § IL och som upprätthålls strikt i praxis.

Många yrkes- och branschföreningar tar förutom medlemsavgiften ut en särskild serviceavgift för tjänster till medlemmarna, t.ex. medlemstidningar, facklitteratur, kurser, seminarier och konferenser. Om serviceavgiften hålls åtskild från medlemsavgiften, exempelvis genom att den förmedlas genom ett särskilt servicebolag eller på annat sätt faktureras särskilt, behandlas den skattemässigt inte som en medlemsavgift. I de fall medlemskapet är av väsentlig betydelse för arbetet är serviceavgiften en skattefri förmån för den anställde.

Vidare förekommer det att anställda i sitt arbete ingår i yrkes- eller branschnätverk av skilda slag. Tjänster som erbjuds av sådana nätverk i form av information och fortbildning inom det egna yrkesområdet eller för en viss typ av befattningshavare beskattas inte eftersom det då inte är fråga om medlemsavgifter.

Träningsutrustning

Vissa yrkesgrupper, t.ex. inom Försvarsmakten, räddningstjänsten och polisen, har en reglerad skyldighet att hålla sig i fysiskt trim. För sådana grupper kan enligt Skatteverkets uppfattning träningskor och annan träningsutrustning anses som en förmån av begränsat värde som är skattefri (Skatteverket 2010-12-15, dnr 131 693990-10/111).

3.4 Fri uniform och fria arbetskläder

Förmån av fri uniform och andra arbetskläder är skattefri för mottagaren. Med arbetskläder avses, förutom skydds- och överdragskläder, kläder som är särskilt avpassade för arbetet och inte lämpligen kan användas privat (11 kap. 9 § IL).

3.4.1 Uniform

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Som skattefri uniform bör anses sådan en klädedräkt för tjänstebruk som fastställts och utformats i detalj av myndighet eller annan arbetsgivare. En uniforms primära syfte bör vara att utmärka en viss befattning eller vissa befogenheter. Karaktäristiskt för en uniform är att den har en från vanliga kläder tydligt avvikande utformning.”

Till en uniform kan även särskilda skor och kängor höra. I sådana fall anses även skodonen skattefria.

SKV M 2016:25 3.4.2 Arbetskläder

I förarbetena till bestämmelsen om fria arbetskläder (prop. 1987/88:52 s. 58-59) sägs bl.a. följande. Arbetskläder som på grund av arbetets beskaffenhet utsätts för starkt slitage, kraftig nedsmutsning eller annars förbrukas osedvanligt snabbt bör undantas från beskattning. Exempel på yrkesgrupper som kan anses ha sådana arbetskläder är betongarbetare, murare, smidesarbetare och svetsare.

Även kläder som är särskilt avpassade för arbetet och som inte lämpligen kan användas privat bör undantas från beskattning. Så kan vara fallet på grund av klädernas utformning, t.ex. snitt och färgsättning eller på grund av att de är särskilt utpräglade för det slags yrkesutövning det är fråga om, t.ex. kläder som ska användas av anställda i ett företag inom livsmedels-, restaurang- och hotellnäringen eller i sjukvården.

Skattefrihet bör dock inte generellt gälla för kläder av enhetlig typ som av tradition bärs av anställda i vissa verksamheter. I de fallen rör det sig många gånger om kläder som med fördel också kan användas privat.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Förmån av arbetskläder av sådan typ som i och för sig lämpar sig för privat bruk, t.ex. kostym och dräkt, bör anses vara skattefri om arbetsgivarens namn, symbol eller logotyp är varaktigt applicerat på klädseln på ett sätt som gör att den märkbart avviker från vanliga kläder och därför inte kan antas komma att användas privat.”

Om en arbetsgivare vill tillhandahålla sina anställda ordinära klädesplagg, t.ex. jackor, kostymer, dräkter, skjortor, blusar och byxor, utan att skatteplikt ska uppkomma bör alltså vissa krav vara uppfyllda. Kläderna bör

- utgöra arbetskläder, dvs. de tillhandahålls för att användas i tjänsten,
- vara obligatoriska för den anställde att använda i tjänsten,
- vara avpassade för tjänsten, dvs. plaggen bör vara enhetliga för viss personal eller ha någon annan särskild egenskap, och
- vara försedda med arbetsgivarens namn eller logotyp så att de märkbart avviker från vanliga plagg.

För skattefrihet för sådana plagg räcker det således inte att de är försedda med logotyp, eller att plaggen enligt avtal inte får användas privat, utan samtliga nämnda förutsättningar bör vara uppfyllda (Skatteverket 2009-06-15, dnr 131 525668-09/111).

Skattefrihet bör dock enligt samma ställningstagande gälla om anställda i samband med särskilda arbetsuppgifter tillfälligt lånar plagg som arbetsgivaren äger och förvarar på arbetsplatsen för att kunna användas av olika anställda, t.ex. i samband med framträdande på scen.

3.5 Personalvårdsförmåner

Personalvårdsförmåner som riktar sig till hela personalen är skattefria. Med personalvårdsförmån avses förmån av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder, vilka syftar till att skapa trivsel och samhörighet i arbetet och en god psykisk och fysisk hälsa hos personalen eller som annars utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om (11 kap. 11 § IL).

Som personalvårdsförmåner räknas uttryckligen sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid samt möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård (11 kap. 12 § IL). Med enklare förtäring avses således kaffe, bulle, godis, frukt, smörgås m.m. Om kosten däremot är så omfattande att den ersätter en normal frukost, lunch eller middag är den inte en skattefri personalvårdsförmån. Bekostar arbetsgivaren sådan kost och den inte intas vid extern eller intern representation utgör den en skattepliktig förmån. Om extern och intern representation se vidare avsnitt 4.4.8.3. Som personalvårdsförmån räknas även enklare slag av motion och annan friskvård, se vidare avsnitt 3.5.1

Även om en aktivitet inte direkt kan hänföras till friskvård, kan den ändå vara en skattefri personalvårdsförmån för de anställda. Hit hör t.ex. körsång på arbetsplatsen. Även enklare former av personalstöd i form av rådgivning vid personliga krissituationer kan falla in under begreppet personalvårdsförmåner.

Som personalvårdsförmåner räknas inte

- rabatter,
- förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning,
- förmåner som inte riktar sig till hela personalen, eller
- andra förmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

Kännetecknande för personalvårdsförmåner är att de tillhandahålls på arbetsplatsen. Med arbetsgivarens arbetsplatser avses varje plats där arbete utförs för arbetsgivarens räkning mer än helt tillfälligt. Undantag görs dock för vissa personalvårdsförmåner som av sedvänja tillhandahålls utanför arbetsplatsen, t.ex. personalutflykter. En sådan förmån är då skattefri (prop. 1987/88:52 s. 71). Även motionsförmåner kan med bibehållen skattefrihet tillhandahållas utanför arbetsplatsen (prop.2002/03:123 s. 14) se vidare avsnitt 3.5.1.

Personalvårdsförmåner kan utgå på grund av sedvänja inom ett visst yrke eller inom en viss verksamhet. Vad som är skattefri förmån på en arbetsplats behöver nödvändigtvis inte vara det på alla andra arbetsplatser. Klassiska exempel är fri hårvård för frisörer och fria bad för den som är anställd på badhus (prop. 1987/88:52). Även liftkort för anställda vid skidanläggning har godtagits som skattefri personalvårdsförmån på grund av sedvänja.

Om personalvårdsförmånen bytas ut mot kontanter inträder skatteplikt, inte bara för den som faktiskt tar emot pengarna utan även för dem

SKV M 2016:25

som väljer att utnyttja förmånen i sig. Själva möjligheten att byta förmånen mot kontanter utlöser skatteplikt. Detta gäller för alla slag av personalvårdsförmåner. Enligt ett inte överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 19 juni 2003 för detta även med sig att personalvårdsförmåner inte får göras beroende av s.k. bruttolöneavdrag.

Med hela personalen avses enligt RÅ 2001 ref. 44 i detta sammanhang samtliga anställda på en arbetsplats oavsett anställningsform. Även vikarier och tillfälligt anställda ska således erbjudas de personalvårdsförmåner som tillhandahålls på arbetsplatsen, såsom förfriskningar och liknande. Dock behöver personalvårdsförmåner bara rikta sig till personer i aktiv tjänst och således inte till dem som av olika skäl är tjänstlediga. Även erbjudande om motion ska rikta sig till företagets hela personal, se vidare avsnitt 3.5.1. Hos större arbetsgivare såsom kommuner och koncerner m.fl. som har verksamhet på flera olika platser, kan det vara svårt att erbjuda hela personalen personalvårdsförmåner av precis samma innehåll. Av praktiska skäl måste därför godtas att den närmare utformningen av personalvårdsförmånerna vad gäller innehåll och administration får lösas inom varje naturligt avgränsad arbetsplats för sig.

Förmåner som en anställd får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem räknas inte som personalvårdsförmåner. De är därmed skattepliktiga.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Med kuponger bör i detta sammanhang förstås värdekuponger eller liknande betalningssystem som mera allmänt kan användas för betalning av vara eller tjänst eller i övrigt utnyttjas på ett sätt som i realiteten bestäms av den anställda.

Kuponger, som enbart ger den anställda möjlighet till enklare slag av motion och friskvård vid motionsanläggningar och liknande bör inte ses som värdekuponger”.

Ett system med friskvårdscheckar som används för att ge tillträde till olika motionsanläggningar anses inte strida mot det s.k. kupongförbudet, se avsnitt 3.5.1

3.5.1 Motion och annan friskvård

Nuvarande regler om skattefri motion och annan friskvård har anpassats till att formerna för motionen har utvecklats och att sättet för att utöva motionen förändrats. Enligt nuvarande regler kan arbetsgivare skattefritt ge anställda möjlighet till enklare slag av motion och friskvård på arbetsplatsen liksom på särskilda platser som på gym, hos friskvårdsföretag, vid sportanläggning och liknande. Även vissa mobilappar, t.ex. med enklare registreringsprogram för motion, bör anses skattefria oavsett att de även kan användas på fritiden. Arbetsgivare kan däremot inte skattefritt tillhandahålla utrustning eller webbtjänster för motion eller annan friskvård i den anställdes bostad. Endast i undantagsfall bör godtas att sådana förmåner tillhandahålls i

den anställdes bostad (Skatteverket, 2015-03-25, dnr 131 160864-15/111).

Vidare kan den anställde själv betala motionsavgiften, och mot kvitto få ersättning från arbetsgivaren för hela eller del av sitt utlägg. Arbetsgivaren kan ersätta en anställds utlägg vare sig det avser årskort, klippkort, enkelbiljetter, eller elektroniska varianter av dessa, utan att skattefriheten påverkas, under förutsättning att betalningen avser förmåner som uppfyller kriterierna för skattefri motions- eller friskvårdsaktivitet.

Om arbetsgivaren ersätter den anställde för kostnad för motion och friskvård som inte är av enklare slag eller mindre värde är ersättningen skattepliktig. Detta gäller oavsett om arbetsgivaren ersatt den anställde för hela eller del av kostnaden (Skatteverket, 2015-03-26, dnr 131 176330-15/111).

Bedömningen av vad som avses med mindre värde bör göras för olika slag av personalvårdsförmåner för sig. Däremot bör värdet av samma slag av personalvårdsförmåner, t.ex. friskvårdsaktiviteter som simning och gymnastik, läggas samman så att de inte överstiger vad som kan anses som mindre värde (Skatteverket 2005-04-27, dnr 130 205744-05/111). Vad som är av mindre värde finns inte fastställt som belopp men som exempel ryms ett vanligt årskort på gym inom definitionen.

För att en enstaka aktivitet ska anses vara av enklare slag och mindre värde bör kostnaden normalt inte överstiga 1 000 kr per tillfälle. Den totala kostnaden per år för enstaka aktiviteter bör inte överstiga ett totalt belopp som betraktas som mindre värde. Enstaka dyrbara aktiviteter betraktas inte som förmån av mindre värde.

Erbjudande om motion ska rikta sig till företagets hela personal. Det innebär att förmånen blir skattepliktiga, om den utformas på ett sådant sätt att den i praktiken begränsar sig till en liten grupp anställda. Formerna för hur motionen kommer de anställda till del är däremot normalt av underordnad betydelse. Det innebär att förmånen blir skattepliktiga, om den utformas på ett sådant sätt att den i praktiken begränsar sig till en liten grupp anställda. Exempelvis kan man tänka sig särskilda arrangemang för tillfälligt anställda (prop. 2002/03:123 s. 15). Det kan finnas skäl att medge särlösningar för en funktionshindrad, som t.ex. innebär att denne kan utöva sin friskvård i bostaden. Om arbetsgivaren erbjuder sina anställda ett visst belopp att använda för motions och friskvård bör ett sådant belopp vara lika för alla anställda oavsett var i organisationen de arbetar.

Friskvårdscheckar

En arbetsgivare kan ge personalen möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård genom att ge anställda checkar, kuponger, eller andra handlingar som ger tillträde till en godkänd motionsanläggning. Systemet ska vara så utformat att arbetsgivaren har full insyn över vilket slag av aktivitet som respektive check, kupong etc. kan användas till av de anställda. Arbetsgivaren ska också kunna följa upp hur de använts (Skatteverket 2007-05-25, dnr 131 242815-07/111).

SKV M 2016:25

Dessa krav anses uppfylla om det på checken/kupongen eller kuponghäftet

- finns personlig information om företagets namn och den anställda,
- anges att den endast kan användas för godkända former av motion och annan friskvård,
- inte kan bytas mot varor eller kontanter,
- kan följas upp genom åiterrapportering till arbetsgivaren.

Den personliga informationen kan vara förtryckt eller på annat sätt angiven av arbetsgivaren. Vidare ska det finnas plats för den anställda att kvittera med sin namnteckning.

Friskvårdsaktiviteter

Skattefriheten omfattar endast motion eller annan friskvård av mindre värde och enklare slag. Det kan gälla t.ex. gymnastik, styrketräning, bowling, racketsporter som bordtennis, tennis eller squash. Träning med en personlig tränare anses inte som enklare slag av motion. Till det skattefria området bör räknas vanliga lagidrotter som t.ex. volleyboll, fotboll, handboll och bandy. Andra former för utövande av motion och annan friskvård är t.ex. spinning, tai chi, qigong och olika former av yoga – även graviditetsyoga. Som friskvård räknas också kostrådgivning, information om stresshantering och s.k. kontorsmassage (prop. 2002/03:123 s. 14–15). I begreppet kontorsmassage ryms olika behandlingar som är avstressande, eller som syftar till att förebygga och motverka ömhet och stelhet i exempelvis axlar, armar, nacke eller rygg som kan uppkomma i samband med ensidigt arbete. Förutom vanlig kroppsmassage kan nämnas exempelvis rosenterapi, akupunktur, akupressur, kinesiologi, zonterapi, ljusterapi, homeopati, osteopati och floating rest (se bl.a. Skatteverket 2005-04-27, dnr 130 205744-05/111). Hit räknas även behandling enligt Feldenkraispedagogiken.

Tillträde till friluftsför- och strövområden för jogging, stavgång eller vanliga promenader kan också ses som skattefri friskvård, även om sådana områden sällan är avgiftsbelagda.

Även enklare slag av fotvård eller fotmassage kan ses som friskvård.

Som friskvård kan även erbjudas profylaxkurser för blivande föräldrar.

Kurser om rökavvänjning kan erbjudas personalen som skattefri friskvård. Skattefriheten bör dock inte gälla för nikotinprodukter som kursdeltagarna använder under kursstiden och därefter. Även kurser med inslag av individuell kost- och motionsrådgivning kan vara skattefri friskvård om erbjudandet riktar sig till hela personalen (se ställningstagandet ovan).

Undantagna aktiviteter

Subvention av aktiviteter som inte innebär motion i betydelsen fysisk träning omfattas inte av skattefriheten. Exempel på detta är pistolskytte, agility, bridge, schack och körsång.

Inte heller omfattas fiske, bergsklättring och andra friluftaktiviteter och naturupplevelser.

Körsång på arbetsplatsen kan dock räknas som en vanlig personalvårdsförmån.

Undantaget från beskattning gäller inte heller sporter som kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning, som t.ex. golf, segling, ridning och utförsåkning (jfr SkU 1987/88:8 s.42 och prop. 2002/3:123 s. 15).

Idrottsutrustning m.m.

En förmån som innebär att arbetsgivaren lånar ut idrottsredskap eller annan utrustning av mindre värde och enklare slag, t.ex. gångstavar, är skattefri för den anställde. Om arbetsgivaren lånar ut dyrbarare idrottsredskap som den anställde dessutom kan ta med hem till bostaden uppkommer en skattepliktig förmån.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Klädutrustning av mindre värde och enklare slag, t.ex. T-shirts och enklare träningsoveraller, som är försedd med arbetsgivarens reklamtryck bör anses som en skattefri förmån.”

Om arbetsgivaren däremot bekostar dyrbarare klädustrustning eller tränings skor, är förmånen skattepliktig.

För vissa yrkesgrupper, t.ex. inom Försvarmakten, räddningstjänsten och polisen, som har en reglerad skyldighet att hålla sig i fysiskt trim, kan dock tränings skor och annan träningsutrustning anses som en förmån av begränsat värde som är skattefri (Skatteverket 2010-12-15 , dnr 131 693990-10/111).

Startavgifter m.m.

Kontanta utlägg i form av entréavgifter till idrottsevenemang, individuella startavgifter i tävlingar och medlemsavgifter i idrottsföreningar av olika slag är skattepliktiga om arbetsgivaren betalar dem.

Om arbetsgivaren betalar avgifter för anmälan av lag till motionslopp eller idrottsarrangemang som avser motion av enklare slag uppkommer inte någon skattepliktig förmån för deltagarna. En av arbetsgivaren gjord gruppanmälan till motionsevenemang kan godtas även om evenemanget saknar en särskild tävlingsklass för lag, förutsatt att motionen är av enklare slag (löpning, cykel, skidåkning m.m.) och att erbjudandet om deltagande riktar sig till alla anställda.

Om ett motionsevenemang som anges ovan medför resor och/eller övernattnig bör de anställda beskattas i den delen om arbetsgivaren

svarar för kostnaderna. Se vidare Skatteverket 2005-04-27, dnr 130 205744-05/111 och 2006-04-28, dnr 131 233 241-06/111.

3.6 Personalrabatter

Personalrabatt är skattefri om den avser köp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud (11 kap. 13 § IL). Skattefriheten gäller däremot inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört arbete, om den överstiger den största rabatt som en konsument kan få på affärsmässiga grunder eller om den uppenbart överstiger personalrabatt som är sedvanlig i branschen. I fråga om skattepliktiga rabatter, se avsnitt 4.10.

Med koncern i detta sammanhang avses såväl svenska som utländska koncerner. Svenska koncerner är sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). I dessa lagrum anges att moderföretag och dotterföretag tillsammans utgör en koncern.

Ordinarie utbud

Begreppet ordinarie utbud innebär att det ska vara varor eller tjänster som i första hand bjuds ut på marknaden till andra än personalen. Uttrycket ordinarie markerar också att skattefri personalrabatt endast kan ges på varor ur ett sortiment som arbetsgivaren normalt har till försäljning. Om arbetsgivaren köper in varor som inte ingår i det ordinarie utbudet och säljer dem vidare till de anställda ska de beskattas för skillnaden mellan marknadspriset och vad de har betalat till arbetsgivaren. Med säljarens ordinarie utbud avses inte heller anskaffningar som görs för verksamheten, som t.ex. förbrukningsartiklar, inventarier, maskiner o.d. (prop. 1994/95:182 s. 36).

Affärsmässig rabatt

De skattefria rabatterna har i lagtexten knutits till vad som på affärsmässiga grunder är möjligt för en konsument att få på marknaden. Enbart sådana rabatter som en arbetsgivare på affärsmässiga grunder uthålligt kan ge sina största kunder bör omfattas av skatteförmånen. Tillfälligt starkt nedsatta priser kan i vissa fall vara ett uttryck för marknadspriset. Om ett starkt nedsatt pris erbjuds de anställda måste arbetsgivaren - för att prisnedsättningen inte ska komma att betraktas som en skattepliktig förmån - kunna dokumentera att han även generellt tillämpat detta pris i utbudet mot sina kunder. Vid en kraftig prissänkning i förhållande till vad som är ordinarie marknadspris torde det i regel inte finnas utrymme att lämna ytterligare kundrabatter till de största kunderna. Därmed skulle det inte heller finnas något utrymme för att ge ytterligare rabatt som skattefri personalrabatt (nämd prop. s. 35).

Vid bedömningen av rabattens storlek bör en jämförelse göras med varans eller tjänstens marknadspris i konsumentledet. Marknadspriset

på varan eller tjänsten ska således vara detsamma oberoende av om den anställda arbetar i ett tillverkningsföretag eller i detaljistledet.

Jämförelse ska göras med priset för en vara eller tjänst till konsument.

Skattepliktig rabatt

Om arbetsgivaren inte alls tar betalt av den anställda eller säljer till ett pris som understiger vad som annars kan godtas som skattefri personalrabatt ska beskattning ske som för lön för ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadspriset och vad den anställda betalat.

Personalrabatt är även skattepliktig om

- förmånen får bytas ut mot kontant ersättning,
- förmånen inte riktar sig till hela personalen, eller
- en gäller andra förmåner som den anställda får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

Att personalrabatt tillgodoförs ett en anställds kundkort i efterhand – och inte direkt vid köpet – innebär inte att rabatten anses utbytt mot kontanter. Sådan rabatt kan således vara skattefri om förutsättningarna för skattefrihet i övrigt är uppfyllda (RÅ 2001 ref. 73).

Sedvanlig personalrabatt

Även om en arbetsgivare i normalfallet ska kunna tillämpa samma rabatt vid försäljning till sina anställda som han i rabatt ger sina största kunder bör den i branschen sedvanliga rabattnivån utgöra en begränsning för vad som är rimligt och möjligt. Ett ytterligare skäl för detta är att jämförelsen med största rabatt till konsument inte innefattar ett krav på att arbetsgivarna faktiskt lämnar rabatter också till andra än sina anställda. Vid bedömningen av vad som är en godtagbar rabattnivå bör bl.a. de rabatter som de största arbetsgivarna tillämpar i fråga om rabatter till anställda kunna vara särskilt vägledande (nämnd prop. s. 36).

3.7 Gåvor till anställda

Julgåva, jubileumsgåva och minnesgåva från arbetsgivare är under vissa förutsättningar skattefria. Skattefriheten gäller inte gåvor som lämnas i pengar (11 kap. 14 § IL).

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande

”Som pengar anses även andra betalningsmedel såsom check, postväxel och presentkort som kan bytas ut mot pengar.”

Arbetsgivaren kan inte som skattefri gåva till anställda skicka pengar till en ideell organisation enligt den anställdes önskemål. Detta ligger alltför nära en kontant betalning som den anställda förfogar över, för att kunna behandlas som en skattefri gåva (jfr SkU 1987/88:8 s. 40). Inget hindrar dock att en arbetsgivare exempelvis förklarar att det inte blir någon julgåva ett visst år, utan att han i stället kommer att skänka pengar

SKV M 2016:25

till ett välgörande ändamål. Gåvan räknas då inte som en gåva till anställda, och kan därmed inte heller dras av – varken som gåva eller som lönekostnad.

En gåva kan bestå av vilken vara eller tjänst som helst, så länge den alltså inte utges som kontant ersättning, eller så att den kan växlas in mot kontanter. Värdepapper räknas inte som kontant ersättning.

Som kontant ersättning räknas inte heller gåva som avser presentkort i en viss affär eller affärskedja, eller presentkort som innebär att man får välja bland olika presentartiklar. Detsamma gäller t.ex. även presentkort på restaurang, teater eller resebyrå.

Skatteverket anser att också presentkort på städtjänster bör godtas även om Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked 2012-06-29, Dnr 121-11/D, funnit att innehavaren av presentkortet kan medges skattereduktion.

Om gåvan avser bidrag till exempelvis en semesterresa kan det inte ske genom att kontanter betalas ut direkt till den anställde. Arbetsgivaren måste i stället betala direkt till resebyrån eller till den som tillhandahåller biljetterna för att gåvan ska vara skattefri (prop. 1987/88:52 s. 51).

En minnesgåva – eller annan gåva till anställd - kan lämnas i form av vin eller sprit (Skatteverket 2005-04-11, dnr 130 199160-05/111).

Det som sägs om gåvor till anställda gäller även uppdragstagare. Det innebär att exempelvis en skattefri minnesgåva kan ges till en uppdragstagare som har ett uppdrag som varat minst sex år (Skatteverket 2005-02-22, dnr 130 90548-05/111).

Vid bedömningen av gåvans värde enligt avsnitt 3.7.1–3. bör man inte ta hänsyn till om den är försedd med inskription eller ej (prop. 1987/88:52 s. 52).

3.7.1 Julgåva

Julgåva av mindre värde till anställda är skattefri (11 kap. 14 § första stycket 1 IL).

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande

”En julgåva bör anses vara av mindre värde om värdet inte överstiger 450 kr inklusive mervärdesskatt.”

Av det allmänna rådet framgår även att beloppet är ett s.k. gränsvärde, vilket innebär att gåvan bör beskattas från första kronan, om marknadsvärdet på gåvan överstiger angivet belopp. Med marknadsvärde avses vad det skulle ha kostat den anställde att själv köpa motsvarande vara eller tjänst.

I gåvans värde behöver inte räknas in arbetsgivarens kostnader för administration och transporter av gåvorna.

3.7.2 Sedvanlig jubileumsgåva

Sedvanlig jubileumsgåva till anställd är skattefri (11 kap. 14 § första stycket 2 IL). Med jubileumsgåva avses gåva till anställda när företaget firar 25-, 50-, 75- eller 100- årsjubileum etc.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande

”En jubileumsgåva bör anses som skattefri om värdet av gåvan inte överstiger 1 350 kr inklusive mervärdesskatt.”

Av det allmänna rådet framgår även att beloppet är ett s.k. gränsbelopp, vilket innebär att gåvan bör beskattas från första kronan, om marknadsvärdet på gåvan överstiger angivet belopp. Med marknadsvärde avses vad det skulle ha kostat den anställda att själv köpa motsvarande vara eller tjänst.

3.7.3 Minnesgåva

Med minnesgåva avses en gåva som lämnas till varaktigt anställda i samband med att den anställda uppnår en viss ålder (t.ex. den anställdes 50-årsdag), efter viss anställningstid (20 år eller mer) eller när en anställning upphör (11 kap. 14 § första stycket 3 IL). En minnesgåva är skattefri under förutsättning att gåvans marknadsvärde inte överstiger 15 000 kr inklusive mervärdesskatt och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande. Med marknadsvärde avses vad det skulle ha kostat den anställda själv att köpa motsvarande vara eller tjänst.

Beloppet 15 000 kr är ett gränsbelopp, vilket innebär att gåvan blir beskattad från första kronan, om marknadsvärdet överstiger angivet belopp (SKV A 2016:33).

Enligt 11 kap. 14 § IL är minnesgåvor skattefria om de utgår till varaktigt anställda.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Med varaktigt anställda i samband med minnesgåvor bör anses anställda med en sammanlagd anställningstid om minst sex år.”

Kraven på varaktig anställning bör ses från den anställdes perspektiv. Även om det skett en omstrukturering, t.ex. en fusion, som lett till att företaget bytt identitet, innebär detta ur den anställdes synvinkel inte att han har bytt arbetsgivare.

Utmärkelsen NOR (Nit och redlighet i statens tjänst), som tilldelas den som varit anställd hos staten i 30 år, är förebilden till reglerna om minnesgåvor och räknas som sådan. Staten ses i det sammanhanget som en arbetsgivare. Det saknar därför betydelse för skattefriheten om den anställda bytt arbete inom staten under de senaste sex åren.

3.7.4 Penninggåvor m.m.

Penninggåvor och gåvor från arbetsgivaren som inte kan klassas som julgåva av mindre värde, sedvanlig jubileumsgåva eller skattefri minnesgåva, ska i princip jämföras med ersättning för utfört arbete (remuneratorisk gåva). Sådan gåva är alltid en skattepliktig intäkt för mottagaren. Beträffande värderingen av skattepliktig gåva, se avsnitt 4.2.

3.8 Fri utbildning**3.8.1 Utbildning under pågående anställning**

Utbildning som betingas av arbetsgivarens verksamhet innebär enligt praxis inte någon förmån för den anställde och är därmed inte heller skattepliktig om arbetsgivaren betalar den. Detta gäller främst utbildning som rör arbetsgivarens verksamhetsområde, men kan också avse annan utbildning t.ex. i att använda olika tekniska och andra hjälpmedel som behövs för arbetet, och i vissa fall språkutbildning. Utbildningen är under dessa förutsättningar skattefri även i de fall den medför högre kompetens för den anställde. Det avgörande för skattefriheten är nyttan av utbildningen i företaget och inte kostnadens storlek, var utbildningen genomförs eller om den sker på fritiden. För ytterligare information om Skatteverkets ställningstagande 2011-04-12, dnr 131 55196-11/111.

För den anställde räknas deltagandet i utbildningen som utförande av arbete.

Om den anställde har ökade levnadskostnader för att delta i utbildningen har han rätt till avdrag för dessa såsom vid tjänsteresa.

3.8.2 Utbildning i samband med omstrukturering

Om en skattskyldig är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet, ska en förmån som avser utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte tas upp som intäkt (11 kap. 17 § IL).

En första förutsättning för att förmånen ska vara skattefri är att arbetsgivaren har vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda.

För det andra krävs att åtgärden är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att arbeta. Åtgärden ska på ett påtagligt sätt öka den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder när förmånen tas emot. HFD har klargjort att bestämmelsen också kan tillämpas när en anställd som riskerar att bli arbetslös i samband med omstrukturering går en utbildning för att kunna få ett nytt arbete hos sin ”gamla” arbetsgivare. Fallet gällde en undersköterska som utbildade sig till sjuksköterska för att

därefter fortsätta att arbeta hos sin tidigare arbetsgivare landstinget (RÅ 2002 not. 96).

Undantag för fåmansföretag m.fl.

Skattefriheten gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person.

Är arbetsgivaren en fysisk person gäller skattefriheten inte i fråga om förmåner från arbetsgivaren, om den anställde är en till arbetsgivaren närstående person.

Åtgärder som är skattefria

Förutom utbildning kan insatser som syftar till att hjälpa den anställde att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå honom på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell, exempelvis genom s.k. outplacementåtgärder. Outplacementverksamhet innefattar moment som samhället ofta erbjuder medborgarna, t.ex. kurser som motsvarar arbetsförmedlingarnas jobbsökarkurser (nämnd prop. s. 87).

Till andra åtgärder som kan aktualiseras är psykologkontakter som inte sker i sjukvårdande syfte. Även andra åtgärder som syftar till att förbättra den anställdes möjligheter att få ett nytt arbete omfattas av skattefrihetsregeln (nämnd prop. s. 87–88).

Den skattefria förmånen omfattar kurskostnader, terminsavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare och konsulter m.m. men däremot inte lön eller ersättning för ökade levnadskostnader (nämnd prop. s. 88).

Åtgärder som inte är skattefria

Utanför skattefrihetsregelns tillämpningsområde faller utbildning av anställda som har en utbildning på ett område där han eller hon utan svårighet kan få arbete hos en annan arbetsgivare. Regeln bör inte heller omfatta situationer där en person som har en gedigen utbildning inom ett område med tillfällig arbetsbrist läser något annat i avvaktan på att arbetsmarknaden blir gynnsammare på hans område (prop. 1995/96:152 s. 39).

Skattebefrielsen omfattar inte kurser som kan vara utvecklande för den skattskyldige men som inte ökar möjligheten att få arbete. Datakurser och språkkurser av allmän karaktär som underlättar för den enskilde att studera vidare bör däremot omfattas av skattefriheten. Vidare bör grund- och yrkesutbildning anses vara av väsentlig betydelse för den skattskyldiges möjligheter att få arbete om han eller hon tidigare saknar sådan utbildning.

Avdrag för resor m.m.

En skattskyldig som får skattefri förmån av utbildning eller annan åtgärd i samband med omstrukturering har också rätt till avdrag för resor till och från den plats där utbildningen eller åtgärden tillhandahålls (12 kap. 31 § IL).

SKV M 2016:25

Avdrag medges även under vissa förutsättningar för ökade levnadskostnader och kostnader för hemresor. Sådana resor och ökade levnadskostnader behandlas i Skatteverkets meddelande om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (SKV M 2011:29).

3.9 Hälso- och sjukvård

3.9.1 Fri hälso- och sjukvård, fria läkemedel m.m.

Förmån av hälso- och sjukvård är skattefri om den avser

- vård i Sverige som inte är offentligt finansierad (privat vård).

Följande förmåner är också skattefria:

- vård utomlands (oberoende av om vården kan anses offentligt finansierad eller inte),
- läkemedel vid vård utomlands,
- företagshälsovård, förebyggande behandling eller rehabilitering
- vaccination som betingas av tjänsten, och
- tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för Försvarmaktens submarina eller flygande personal och för andra med i huvudsak liknande arbetsförhållanden, 11 kap. 18 § IL.

Förmån av fri offentligt finansierad hälso- och sjukvård är enligt huvudregeln skattepliktig, se avsnitt 4.7.

Vad som menas med hälso- och sjukvård framgår av hälso- och sjukvårdslagen (1982:763), HSL. Med hälso- och sjukvård avses i HSL åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador. Hit räknas åtgärder som rör barnsbörd och behandlingar mot ofrivillig barnlöshet samt nedfrysning av obefruktade ägg.

Som hälso- och sjukvård räknas även synkorrigering operationer som utförs av ögonläkare med specialistkompetens, i form av

- ögonlaseroperationer,
- operationer där ögats naturliga lins byts ut mot konstgjorda synkorrigering linsar.

Skönhetsoperationer och liknande behandlingar räknas normalt inte som hälso- och sjukvård även om de utförs av sjukvårdsutbildad personal. I den mån plastikoperationer är ett led i behandlingen av skador, exempelvis brandskador eller skador till följd av trafikolyckor, räknas även sådana operationer som hälso- och sjukvård (Skatteverket 2005-09-07, dnr 131 443481-05/111).

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Med läkemedel avses läkemedel enligt läkemedelslagen (1992:859).”

I lagstiftningen ges ingen formell definition av begreppet offentligt finansierad vård. I förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 20) sägs emellertid att den offentligt finansierade vården bekostas av det allmänna genom bl.a. ”den allmänna försäkringen och andra offentliga finansieringssystem”. Den icke offentligt finansierade vården ligger alltså

utanför det offentliga finansieringssystemet och bekostas ofta genom privata sjukvårdsförsäkringar.

Reglerna om hälso- och sjukvård gäller även i de fall ersättning för sjukvårds- eller läkarkostnader betalas från en sjuk- eller olycksfallsförsäkring.

Om arbetsgivaren ersätter andra kostnader än själva vården – antingen direkt eller via försäkring – ska den skattemässiga bedömningen ske enligt vanliga regler (prop. 1994/95:182 s. 27). Därvid anses resor till och från sjukvårdsinrättning och ersättning för förlorad arbetsinkomst som skattepliktig inkomst. Enligt Skatteverkets uppfattning gäller följande i fråga om hälso- och sjukvård som ges via försäkring (Skatteverket 2005-05-04, dnr 130 103335-05/111).

Sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tecknats i samband med tjänst

Om en sjuk- eller olycksfallsförsäkring tagits i samband med tjänst ska utfallande belopp beskattas med undantag för ersättning för inte offentligt finansierad vård. Detta följer av 10 kap. 2 § punkt 3 IL jämförd med 11 kap. 18 § IL och 11 kap. 42 § IL. När en försäkring ska anses vara tagen i samband med tjänst följer av 10 kap. 7 § IL.

Försäkringsbolaget ska i egenskap av utgivare av ersättning som är skattepliktig betala arbetsgivaravgifter och lämna kontrolluppgift på ersättningen.

Sjuk- eller olycksfallsförsäkring som inte tecknats i samband med tjänst

Om en sjuk- eller olycksfallsförsäkring inte tecknats i samband med tjänst är det premien som är underlag för beskattningen och arbetsgivaravgifter i den mån försäkringen avser att täcka skattepliktiga förmåner, såsom offentligt finansierad vård, resor till och från sjukvårdsinrättning och förlorad arbetsinkomst. Att utfallande belopp inte beskattas följer av 8 kap. 15 § IL.

Ersättning för kostnader vid olycksfall och akut sjukdom som vid tjänsteresa utbetalas från reseförsäkring är undantagen från beskattning. Se avsnitt 3.1.

3.9.1.1 Arbetsgivarens avdragsrätt för hälso- och sjukvård och fria läkemedel

Arbetsgivaren har i regel rätt till avdrag för sina personalkostnader (16 kap. 1 § IL). Avdragsrätten i fråga om kostnader för fri hälso- och sjukvård och läkemedel behandlas i 16 kap. 22 § IL.

När det gäller fri hälso- och sjukvård har arbetsgivaren avdragsrätt enbart för anställdas offentligt finansierade hälso- och sjukvård. När det gäller fri tandvård har arbetsgivaren avdragsrätt för vården oavsett finansieringsform.

Avdragsrätten omfattar också kostnader för anställdas läkemedel. Vad som avses med läkemedel framgår av avsnitt 3.9.1. Se dock nedan beträffande kostnader som uppkommit utomlands.

SKV M 2016:25

För hälso- och sjukvård som inte är offentligt finansierad får i normalfallet avdrag inte göras. Avdrag får dock göras om kostnaderna avser en anställd som inte omfattas av den offentligt finansierade vården enligt socialförsäkringsbalken (2010:110), SFB. Det gäller personer som inte är bosatta i Sverige och andra som inte har rätt till vårdförmåner i Sverige vid sjukdom och moderskap enligt vad som följer av förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (jfr prop. 1994/95:182 s. 24).

När det gäller en sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst har arbetsgivaren rätt till avdrag för den del av försäkringspremien som avser offentlig vård och andra skattepliktiga ersättningar från försäkringen. Om försäkringen omfattar såväl privat som offentlig vård ska premien proportioneras.

Om en sjuk- eller olycksfallsförsäkring som inte tecknats i samband med tjänst omfattar såväl privat vård som offentlig vård eller andra skattepliktiga ersättningar, ska premien proportioneras på en skattefri och en skattepliktig del (Skatteverket 2005-05-04, dnr 130 103335-05/111).

I fråga om kostnader för hälso- och sjukvård och läkemedel utomlands får avdrag göras endast när kostnaderna uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands. Avdrag får också göras för försäkringar som enbart tar sikte på sjukdomsfall i utlandet. Om arbetsgivaren ersätter den anställde för vård under den anställdes utlandssemester finns däremot ingen avdragsrätt (nämnd prop. s. 25).

3.9.2 Fri vaccination

Förmån av fri vaccination som betingas av tjänsten är skattefri (11 kap. 18 § IL). Det gäller t.ex. influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa (prop. 1994/95:182 s. 44). Enligt 16 kap. 23 § IL får arbetsgivaren göra avdrag för kostnader för vaccinationer som betingas av verksamheten.

3.9.3 Företagshälsovård

Förmån av fri företagshälsovård beskattas inte (11 kap. 18 § IL). Företagshälsovården är organisations- och gruppriktad. Inslaget av individuellt inriktad vård är begränsat och ingår endast som ett led i arbetet med att kartlägga och förbättra arbetsmiljön. För den anställde kan därför förmånen av fri företagshälsovård knappast innebära några inbesparade levnadskostnader eller på annat sätt utgöra grund för förmånsbeskattning.

Definitionen på företagshälsovård styrs av arbetsmiljö- och rehabiliteringslagstiftningen. Med ledning av arbetsmiljölagen (1977:1160), AML, och förarbetsuttalanden vid reglernas tillkomst kan företagshälsovård beskrivas på följande sätt (se prop. 1994/95:182 s. 28).

– Företagshälsovården är en professionell och oberoende rådgivare för såväl arbetsgivare som arbetstagare.

– Företagshälsovården har till uppgift att arbeta på ett sådant sätt att ändamålet med arbetsmiljölagen uppfylls.

– Företagshälsovården arbetar med det förebyggande arbetsmiljöarbetet (jfr Arbetsmiljöverkets föreskrifter om systematiskt arbetsmiljöarbete, AFS 2001:1) och arbetslivsinriktad rehabilitering (jfr Arbetsmiljöverkets föreskrifter om Arbetsanpassning och rehabilitering, AFS 1994:1).

– Företagshälsovårdens verksamhet är baserad på en bred kompetens inom ämnesområden som medicin, teknik, beteendevetenskap, arbetsorganisation och rehabiliteringsmetodik.

– Företagshälsovården identifierar och beskriver sambanden mellan arbetsmiljö, organisation, produktivitet och hälsa samt lämnar förslag till åtgärder och verkar aktivt för att dessa genomförs.

I 3 kap. 2 b § arbetsmiljölagen finns följande definition av begreppet företagshälsovård. Med företagshälsovård avses enligt nämnda bestämmelse en oberoende expertresurs inom områdena arbetsmiljö och rehabilitering. Företagshälsovården ska särskilt arbeta för att förebygga och undanröja hälsorisker på arbetsplatser samt ha kompetens att identifiera och beskriva sambanden mellan arbetsmiljö, organisation, produktivitet och hälsa.

Hälsokontroller

Hälsoundersökningar som ingår som en del av ett arbetsmiljöarbete och som är anpassade till de arbetsmiljörisiker som de anställda utsätts för i sitt arbete ingår i företagshälsovården. Exempel på sådana undersökningar är lungröntgen för anställda som vistas i rökiga arbetsmiljöer, hjärtundersökningar som görs på idrottsmän och blodtrycksmätning av anställda som har en stressig arbetsmiljö. Vanliga hälsoundersökningar som utförs i syfte att kontrollera det allmänna hälsotillståndet hos de anställda räknas däremot till hälso- och sjukvård. Detta gäller även läkarbesök som görs för att bedöma den anställdes arbetsförmåga i samband med sjukdomsfall, dvs. för prövning av sjukskrivning (Skatteverket 2005-05-13, dnr 130 230419-05/111 och 2010-03-29, dnr 131 207737-10/111).

Läkarbesök inom företagshälsovården som är offentligt finansierade hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård. Se avsnitten 3.9.1 och 4.7.

Arbetsgivaren får göra avdrag för kostnader för företagshälsovård (16 kap. 23 § IL).

3.9.4 Förebyggande behandling och rehabilitering

Förmån av förebyggande behandling eller rehabilitering beskattas inte (11 kap. 18 § IL). Dessa åtgärder förekommer i många former.

Enligt 30 kap. 6 § socialförsäkringsbalken (2010:11, SFB) ska arbetsgivaren efter samråd med den anställde lämna de upplysningar till Försäkringskassan som behövs för att den anställdes behov av rehabilitering snarast ska kunna klarläggas och även i övrigt medverka till det. Arbetsgivaren ska också svara för att de åtgärder vidtas som

SKV M 2016:25

behövs för en effektiv rehabilitering. Även AML innehåller bestämmelser om rehabilitering (3 kap. 2 a §). Med stöd av bl.a. tidigare huvudavtal på arbetsmarknaden har olika branscher utvecklat egna rutiner för rehabilitering. Därutöver har enskilda företag rehabiliteringsprogram. Det är Försäkringskassan som samordnar förebyggande medicinsk behandling enligt 27 kap. 6 § SFB och rehabilitering enligt 30 kap. SFB, och utövar tillsyn över de insatser som behövs. Utöver detta förekommer rehabilitering utanför Försäkringskassans kontroll (prop. 1994/95:182 s. 30).

Fysiska aktiviteter som en anställd genomför efter recept från läkare eller annan behörig vårdgivare behandlas i skattehänseende som förebyggande behandling eller rehabilitering. När arbetsgivaren bekostar sådana aktiviteter för den anställde är förmånen skattefria om aktiviteterna avser rehabilitering eller förebyggande behandling som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta (Skatteverket 2005-06-13, dnr 130 341500-05/111).

Skattefriheten är inte beroende av att arbetsgivaren kan visa att förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda (se avsnitt 3.9.4.1).

3.9.4.1 Arbetsgivarens avdragsrätt för förebyggande behandling och rehabilitering

Arbetsgivaren får göra avdrag för utgifter för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder som han ska svara för enligt 30 kap. 6 § SFB, eller om han kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta (16 kap. 24 § IL). Avdrag får även göras för kostnader för förebyggande behandling, om arbetsgivaren kan visa att behandlingen har ett sådant syfte.

Förebyggande behandling

I förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 31) ges följande exempel på åtgärder som kan syfta till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

Vad som här avses är anställda som har en förhöjd sjukdomsrisk. Den sjukdom som kan befaras uppkomma ska vara av sådan art att den kan förväntas leda till nedsättning av arbetsförmågan. Som exempel kan nämnas sjuklig övervikt. Det kan också gälla funktionsträning, t.ex. hörselträning, talträning och rörelseträning i bassäng. I dessa fall har en sjukdom orsakat en bestående funktionsnedsättning. Behandlingen avser inte att bota sjukdomen utan att förbättra eller motverka en försämring av sjukdomen i syfte att förhindra att arbetsförmågan uppstår eller ökar.

Rehabilitering

Några exempel på vanliga rehabiliteringsåtgärder som bör vara avdragsgilla är behandling hos sjukgymnast, vård av missbrukare på behandlingshem och ryggt träning på rygginstitut.

För att bestämmelserna inte ska missbrukas bör vissa krav ställas för att avdrag ska medges. Några formella beviskrav med läkarintyg finns däremot inte. Flertalet fall torde vara tämligen klara och inte kräva någon närmare utredning. Det bör räcka med att hänvisa till t.ex. Försäkringskassans rehabiliteringsplan. I andra fall kan intyg krävas av behandlande personal (nämnd prop. s. 31).

På grund av arbetsgivarens rehabiliteringsansvar förekommer försäkringar som bl.a. täcker kostnaderna för arbetsgivarens rehabiliteringsutredningar. En annan försäkring inom rehabiliteringsområdet är krisförsäkring som bekostar bl.a. psykologstöd när personalen blivit utsatt för rån e.d. Försäkringar som bekostar åtgärder inom ramen för 30 kap. SFB eller som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta bör också vara avdragsgilla (nämnd prop. s. 31).

3.9.5 Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag

Någon avdragsregel som tar sikte på offentligt finansierad hälso- och sjukvård, tandvård eller läkemedelskostnader är inte nödvändig. För en näringsidkare blir ett sådant avdrag meningslöst eftersom avdraget ska minskas med belopp motsvarande förmånen för en anställd, dvs. med samma belopp som avdraget (patientavgifter e.d.). Se prop. 1994/95:182 s. 32.

I fråga om kostnader för icke offentligt finansierad hälso- och sjukvård får avdrag göras endast om kostnaderna avser en näringsidkare eller delägare i handelsbolag som inte omfattas av den offentligt finansierade vården (16 kap. 22 § IL). När det gäller kostnader för hälso- och sjukvård, och läkemedel utomlands får avdrag göras endast när kostnaderna uppkommer vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands.

Avdrag får göras för kostnader för vaccination som betingas av verksamheten. Avdrag får vidare göras för företagshälsovård.

Avdrag får göras för rehabilitering om den skattskyldige kan visa att åtgärderna syftar till att han eller hon ska kunna fortsätta sitt arbete.

3.10 Grupplivförsäkringar m.m.

Förmån av fri grupplivförsäkring är skattefri för den anställde. Om en anställd i enskild tjänst har en sådan förmån och den är väsentligt förmånligare än vad som gäller för statligt anställda, uppkommer dock en skattepliktig förmån (11 kap. 19 § IL). En grupplivförsäkring på grund av enskild tjänst anses väsentligt förmånligare än vad som gäller för statligt anställda om den ger ett försäkringsskydd som är 40 % högre än skyddet för statligt anställda.

Det skattepliktiga förmånsvärdet utgörs av den del av förmånens värde som överstiger vad en statsanställd skulle ha fått i motsvarande situation (vidare information om förmån av grupplivförsäkring finns i Skatteverkets ställningstagande 2007-09-12, dnr 131 557391-07/111).

3.11 Gruppsjukförsäkringar

Förmån av fri gruppsjukförsäkring är skattefri om den utformats enligt grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer (11 kap. 20 § IL). Belopp som utfaller pga. sådan försäkring är skattepliktig intäkt om ersättningen avser inkomstbortfall eller pension. Ersättningen beskattas dock inte om försäkringsfallet inträffat före den 1 januari 1991.

3.12 Fri resa vid anställningsintervju

Förmån av fri resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet till eller från anställningsintervju, s.k. intervjurena, är skattefri (11 kap. 26 § IL). Detta gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska utgifterna för resan och, vid körning med egen bil, inte överstiger det avdrag som medges för resor med egen bil enligt den schablon som gäller för resor mellan bostad och arbetsplats.

Med anställningsintervju avses sådan intervju som görs vid personlig inställelse och som sker innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragstagarförhållande finns mellan utgivaren av förmånen och mottagaren.

I begreppet anställningsintervju ligger också att det ska vara fråga om en intervju som ska ha till syfte att bedöma om den skattskyldige ska erbjudas en viss anställning eller ett visst uppdrag.

3.13 Fri inställelseresa utan annan ersättning än resan

Att som enda ersättning för arbetet få resan betald är av så speciell karaktär att värdet av resan har undantagits från beskattning. Förmån av särskild resa i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (inställelseresa) ska inte tas upp om

- andra skattepliktiga intäkter inte lämnas på grund av tjänsten, och
- resan gjorts mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (11 kap. 26 a § IL).

Bestämmelsen gäller t.ex. personer som medverkar i debattprogram i TV, funktionärer som arbetar i ideella föreningar m.fl. Ifall den skattskyldige får t.ex. enklare förtäring av sådant slag som är skattefri som personal-vårdsförmån, är förmånen av resan fortfarande skattefri.

Motsvarande skattefrihet gäller för förmån av resa mellan bostaden och arbetsplatsen (arbetsresa). Detta gäller dock inte om resan även föranletts av inkomstgivande arbete i en verksamhet som bedrivs av någon som är när-stående till eller står i intressegemenskap med den som lämnar eller får förmånen. Det kan t.ex. avse en person A som äger två fåmansbolag, B och C, vars arbetsplatser ligger i samma fastighet. A arbetar varje dag i båda bolagen. Från B får A bara ersättning för sina arbetsresor och från C får han sin lön. I detta fall är reseersättningen inte skattefri då arbetsresorna också föranletts av arbetet i C (prop. 2002/03:123 s. 25).

Skattefriheten gäller också kostnadsersättning för sådana inställelse- och arbetsresor förutsatt att ersättningen inte överstiger utgifterna för resorna, eller när det gäller resa med egen bil, 18:50 kr per mil.

3.14 Fri resa till eller från fartyg

Beträffande förmån av fri resa till eller från fartyg finns en särskild bestämmelse i 11 kap. 4 § IL. Sådan resa är skattefri för en person som har sjöinkomst och som har fartyget som tjänsteställe. Skattefriheten gäller dock inte om fartyget är ett passagerarfartyg som går i närfart med fastställd tidtabell.

Förmån av fria inställelseresor i andra fall är normalt skattepliktiga. För information om sådana resor, se Skatteverkets meddelande om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (SKV M 2015:16).

4 Skattepliktiga förmåner

4.1 Värderingsprinciper

Huvudregeln är att inkomster, i annan form än kontanta medel, ska värderas till marknadsvärdet. För vissa förmåner, nämligen kostförmån, ränteförmån, bostadsförmån i privathem, vissa reseförmåner och bilförmån finns schabloniserade värderingsregler.

För bostad som inte är semesterbostad finns en schabloniserad värderingsregel som ska användas av arbetsgivaren vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, samt i kontrolluppgift. Värdet av sådan bostad ska däremot vid inkomstbeskattningen beräknas till marknadsvärdet. Förmån av fri eller subventionerad semesterbostad beräknas till marknadsvärdet såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som vid inkomstbeskattningen.

4.2 Värdering till marknadsvärdet

Värdet av produkter, varor eller andra förmåner ska beräknas till marknadsvärdet, dvs. det pris man normalt får betala på orten för varan eller tjänsten (61 kap. 2 § IL).

Enligt förarbetena ska marknadsvärdet gälla utan tillämpning av någon försiktighetsprincip (prop. 1989/90:110 s. 655).

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Marknadsvärdet bör i första hand anses motsvara det regelmässigt förekommande priset på orten inklusive mervärdesskatt på varan eller tjänsten.

Marknadsvärdering förutsätter inte att det verkligen finns en marknad för varan eller tjänsten på orten. Om sådan marknad saknas bör ett värde beräknas med ledning av värdet på andra motsvarande orter.

I de fall marknaden för en vara eller tjänst som ska värderas är mycket begränsad, bör marknadsvärdet beräknas utifrån vad en presumtiv köpare skulle ha varit beredd att betala för en motsvarande

SKV M 2016:25

vara eller tjänst om den hade bjudits ut till försäljning på marknaden. I sådana fall kan en objektiv beräkning av varans eller tjänstens ekonomiska värde göras, t.ex. en förväntad värdestegring eller avkastning.

Vid en värdering till marknadsvärde bör mottagarens individuella förhållanden, t.ex. inkomstnivå, inte beaktas. Inte heller påverkas marknadsvärdet av att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller att mottagaren inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren.”

HFD har uttalat sig om grunderna för hur marknadsvärdet ska beräknas i ett speciellt fall. Målet gällde en äldre person som vunnit en resa till Rio de Janeiro. Inledningsvis uttalade HFD att den skattskyldiges individuella ekonomiska och sociala förhållanden inte skulle beaktas. Med hänsyn till att förmånen var av speciell natur och mottagaren inte hade haft något inflytande över dess utformning var det enligt HFD:s mening inte rimligt att lägga beställarens kostnad till grund för värderingen. Rätten fann att förmånsvärdet skulle beräknas med utgångspunkt främst i det pris som den skattskyldige hade kunnat få om han bjudit ut resan till försäljning på marknaden. Vid en närmare utredning upplystes att två av de i resan deltagande paren hade köpt sina resor av de ursprungliga pristagarna till ett pris låg ca 4 000–5 000 kr under beställarens kostnad. Marknadsvärdet för den aktuella tävlingsvinsten beräknades därför till ett pris som understeg beställarens kostnad med 5 000 kr (RÅ 1996 ref. 75).

Om marknadspriset inte direkt kan fastställas, ska värdet tas upp till ett belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Är det fråga om tillgångar eller tjänster från egen näringsverksamhet avses med marknadsvärde det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga.

4.3 Beskattningstidpunkten

I inkomstslaget tjänst gäller kontantprincipen, dvs. en inkomst beskattas när den kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del och en utgift dras av när den betalats (10 kap. 8 och 13 §§ IL).

Uttrycket för kontantprincipen i IL har samma innebörd som det tidigare använda uttrycket att en intäkt skulle beskattas när den uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning. Detta framgår av förarbetena till IL och bekräftas även av Skatterättsnämndens förhandsbesked den 25 september 2003 (ej överklagat). För vissa förmånsslag finns särskilda regler för beskattningstidpunkten., t.ex. för dem som har reseförmåner på grund av anställning (61 kap. 12 – 14 §§ IL).

I fråga om förmåner finns inte alltid en klar för alla fall gemensam tidpunkt för skattepliktens inträde. Beskattning bör i vissa fall ske när mottagaren på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över

förmånens användning eller utnyttjande och i andra fall först vid det faktiska utnyttjandet eller användandet av förmånen (prop. 1993/94:90 s. 82).

En delägare och anställd i ett fåmansföretag, som utan inskränkning kunnat disponera företagets fritidshus, har förmånsbeskattats för dispositionsrätten till fritidshuset – inte för det faktiska nyttjandet (RÅ 2002 ref. 53).

Samma princip gäller även annan dyrbarare egendom såsom båtar, motorcyklar m.m.

HFD har i två domar klargjort att möjligheten att disponera företagets båt innebär en sådan förmån som bör beskattas utifrån dispositionsrätten, och det även om företagets båtinnehav föranleds av verksamheten. Domarna ger också viss ledning för hur värderingen bör ske i sådana fall (HFD 2011 ref. 55 I och II och Skatteverkets justerade ställningstagande 2011-11-23, dnr 131 625311-11/111).

4.4 Kostförmån

Fri kost är normalt en skattepliktig förmån oavsett om den fås fortlöpande eller endast vid särskilda tillfällen, såsom under tjänsteresa, tjänsteförrättning, tjänstgöring på annan ort, kurser, kongresser, konferenser, studieresor o.d. Förmån av fri kost är skattepliktig även i samband med resor utomlands.

Med kost avses i detta sammanhang allt som kan ätas och drickas. Förfriskningar och enklare förtäring kan omfattas av reglerna om personalvårdsförmån, se vidare avsnitt 3.5.

I likhet med andra förmåner är kostförmån skattepliktig oavsett om det är arbetsgivaren eller någon annan som ger ut förmånen, så länge förmånen kan anses ha sin grund i anställningen.

Kostförmån kan i vissa fall vara skattefri, se avsnitt 4.4.8.

4.4.1 Värdering av förmån av fri kost

Fri kost, oavsett om den tillhandahålls inom landet eller utomlands, värderas schablonmässigt. Kostförmån för en hel dag (minst tre måltider) beräknas till ett belopp - avrundat till närmaste femtal kronor - som motsvarar 250 % av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch (61 kap. 3 § IL). Förmånsvärdet för en fri måltid bestående av ett mål om dagen (lunch eller middag) är 40 procent av förmånsvärdet för helt fri kost. Förmånsvärdet för fri frukost är 20 procent av förmånsvärdet för en hel dag. Genomsnittspriset för en normal lunch har fastställts till 90,93 kr (SKVFS 2016:11).

SKV M 2016:25

I enlighet med nämnda bestämmelse i IL innebär detta följande förmånsvärden för 2017.

- Helt fri kost (minst tre måltider)	225kr
- Fri frukost	45kr
- En fri måltid om dagen (lunch eller middag)	90kr

Om den anställda av sin nettolön betalar ett belopp som motsvarar det skattepliktiga förmånsvärdet enligt ovan uppkommer inte någon skattepliktig förmån, och det även om måltiden skulle kosta mer.

4.4.2 Värdering av förmån av subventionerad kost

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än kostförmånsvärdet på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna (subvention), ska förmånen behandlas som kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden (61 kap. 3 § IL).

Om en lunchmåltid tillhandahålls i lokaler som disponeras av arbetsgivaren, antingen av arbetsgivarens egen personal eller av en utomstående restauratör, och arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid, saknar arbetsgivarens kostnader för att framställa måltiden (subventionens storlek) betydelse för värderingen av kostförmånen.

4.4.3 En normal lunchmåltid

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Som en normal lunch bör anses en lagad rätt, dvs. en tillredd varm eller kall maträtt av dagens-rätt-karaktär. Tillhör till måltiden som bröd och smör, sallad och måltidsdryck bör inte höja det skattepliktiga förmånsvärdet.

Andra smårätter och styckesaker som erbjuds anställda bör värderas till marknadspris. Om den anställda betalar ett pris som genom arbetsgivarens subvention är lägre än marknadspriset, uppkommer en skattepliktig förmån motsvarande skillnaden mellan marknadspriset och det pris som den anställda betalar.”

4.4.4 Nedsättning av förmånsvärdet

Om den anställda lämnar ersättning för kostförmånen ska förmånsvärdet minskas med det belopp som han av sin nettolön betalar till arbetsgivaren för att få förmånen (61 kap. 4 § IL). Det förhållandet att den anställdes kontanta bruttolön sänks, eller att den anställda avstår från en kontant löneökning för att i stället få förmån av fri kost, innebär inte att han har gjort någon betalning som får reducera förmånsvärdet.

Det belopp som återstår efter nedsättning utgör underlag för såväl beskattning som beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

4.4.5 Personalrestaurang som drivs på marknadsmässiga villkor

Om en personalrestaurang drivs på marknadsmässiga villkor bör ett pris som ligger lägre än genomsnittspriset inte leda till förmånsbeskattning, vilket framgår av förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 328):

"Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t.ex. stordrift-fördelar medger att det pris som tas ut av den anställde understiger det genomsnittliga priset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet bör det inte komma i fråga att beskatta den anställde för mellanskillnaden. I sådana fall kan det lägre priset inte anses betingat av någon subvention från arbetsgivaren och någon förmånsbeskattning blir därför inte aktuell. Det bör framhållas att det i dessa situationer måste vara klarlagt att marknadsmässiga villkor styr förhållandet mellan arbetsgivaren och t.ex. restauratören." I specialmotiveringen (s. 682) sägs vidare: "En personalrestaurang utgör normalt inte en integrerad del av arbetsgivarens verksamhet och torde därför särredovisas. Om restaurangen är inrymd i arbetsgivarens egna lokaler krävs givetvis att en marknadsmässig hyreskostnad belöper på utnyttjandet."

Med marknadshyra bör avses den hyra som kan tas ut vid uthyrning till restaurangändamål. Det är inte ovanligt att marknadshyran beräknas till en procentandel av omsättningen. Är det en intern debitering, bör den vara marknadsmässig. Köksdelen bör belastas med full hyreskostnad, så och andra utrymmen som står till restaurangens förfogande utan inskränkning. Om andra utrymmen än köksdelen används även till andra ändamål, bör detta påverka marknadshyran. Lämpligen kan detta ske genom en uppdelning med hänsyn till tid och användningssätt.

Hyressättningen bör omprövas varje år (alternativt avtalsperiod) oavsett om hyran är fast eller rörlig, dvs. beräknas i kronor per kvadratmeter eller i procent av omsättningen.

I de fall arbetsgivaren för sin verksamhet under marknadsmässiga villkor hyr lokaler som även inrymmer personalrestaurang, kan arbetsgivarens hyreskostnad godtas som marknadshyra även för restaurangdelen.

Kostnadsberäkning på marknadsmässiga villkor bör göras för varje personalrestaurang och personalmatsal för sig. Ett genomsnittsvärde baserat på kostnadsberäkning från flera restauranger eller matsalar av likartad beskaffenhet men geografiskt åtskilda, bör inte godtas.

4.4.6 Kostförmån som ges ut genom kupong

Förmån som den anställde får mot betalning med kupong eller motsvarande betalningssystem är skattepliktig intäkt. Skattskyldigheten inträder när den anställde kan disponera över kupongerna.

Med kupong avses i detta sammanhang s.k. värdekupong som inte avser viss måltid. Kupongerna tas upp till marknadsvärdet, dvs. det värde som anges på kupongerna.

SKV M 2016:25

Om arbetsgivaren ger ut måltidskuponger till ett lägre pris än vad som motsvarar kupongvärdet, beskattas den anställde för skillnaden mellan det pris den anställde betalat för kupongerna och kupongvärdet. (RÅ 1992 ref. 11).

4.4.7 Justering av kostförmån

Vid inkomstbeskattningen får ett schablonmässigt beräknat förmånsvärde justeras, uppåt eller nedåt, om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL). På samma grunder får förmånsvärdet efter beslut från Skatteverket ändras vid beräkning av arbetsgivaravgifter. Arbetsgivaren ska underrätta den anställde när han fått sådant beslut. Den anställde kan också ansöka om att få sitt skatteavdrag ändrat om det finns synnerliga skäl för justering av förmånsvärdet. Har den anställde fått underrättelse från arbetsgivaren om beslut om justerat förmånsvärde bör detta anges i ansökan om ändrad beräkning. Se även avsnitt 2.1.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Justering nedåt av värdet bör ske om måltiden avsevärt avviker från en normal lunch av dagens-rätt-karaktär.

Den omständigheten att den anställde avstår från tillbehör till måltiden (smör och bröd, sallad etc.) är inte grund för justering.

Justering uppåt av värdet på grund av att måltiden är av väsentligt högre standard än en normal lunch bör göras endast i undantagsfall. Vid bedömningen bör vägas in bl.a. om den anställde t.ex. vid en tjänsteresa haft ett avgörande inflytande i fråga om måltidsstandarden.

Skäl för justering nedåt bör finnas för kost som Polisen erbjuder anställda i samband med kommendering, t.ex. vid större idrotts-evenemang.

Skäl för justering nedåt bör vidare finnas för kost som arbetsgivare i Försvarsmakten erbjuder anställda i följande situationer:

- under förbandsövning
- under tjänstgöring till sjöss ombord på marinens båtar.

Förmånen bör i dessa fall värderas till 50 procent av värdet för kostförmån och beräknas för de tjänstgöringsdagar eller perioder då den anställde deltagit.

Med förbandsövning bör förstås en sammanhängande övning med krigsorganiserade eller för utbildningsändamål organiserade staber, förband eller kadror till sådana enheter, om övningen bedrivs på ett sådant sätt att arbetet inte kan tidsplaneras eller avbrytas av i förväg bestämda raster för vila m.m. I tid för förbandsövning räknas även in förberedelse- och avslutningsarbete som har sådant samband med övningen att arbetet inte kan tidsplaneras.”

HFD har slagit fast att anställda i en snabbmatskedja hade fått en förmån av delvis fri kost i och med att de fått betala ett lägre pris för sina måltider än marknadsvärdet, dvs. det pris företagets kunder fick betala för motsvarande rätter. Förmånsvärderingen skulle därför utgå från kostförmånsschablonen även om den låg väsentligt högre än

marknadsvärdet. Måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kunde välja mellan ett fåtal snarlika rätter medförde enligt HFD att måltiderna inte kunde anses som en normal lunchmåltid. Förmånsvärdet justerades därför ned till marknadsvärdet, dvs. det pris som kunderna fick betala (RÅ 2002 ref. 10).

En praktikant eller motsvarande som får förmån av fri kost bostad, eller liknande förmån, och inte får någon annan kontant ersättning eller bara obetydlig annan ersättning, ska förmånens värde justeras till skäligt belopp (61 kap. 21 § IL). Som praktikant räknas t.ex. lärlingar och elever vid yrkesskolor. Med obetydlig ersättning menas en kontantersättning som närmast har karaktär av fickpengar.

4.4.8 Undantag från beskattning av kostförmån

4.4.8.1 Fri kost på allmänna transportmedel

Förmån av fri kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa är en skattefri förmån om kosten obligatoriskt ingår i priset för resan (11 kap. 2 § IL).

Skattefriheten förutsätter alltså att färdbiljetten inte kan köpas exkl. måltiderna. För den som exempelvis reser i första klass får således en förstaklassbiljett inte kunna köpas till ett lägre pris utan att kost ingår.

Med allmänna transportmedel avses flyg, tåg och andra kommunikationsmedel som mot betalning är tillgängliga för allmänheten.

4.4.8.2 Fri frukost på hotell och liknande inrättning

Förmån av fri frukost på hotell och liknande inrättning är skattefri om frukosten obligatoriskt ingår i priset för övernattningen. Med detta menas att rummet inte kan fås till ett lägre pris om man inte önskar frukost. (11 kap. 2 § IL).

Med liknande inrättning avses annan yrkesmässigt bedriven rumsuthyrning som exempelvis pensionat, värdshus m.m. Vid bedömningen kan viss ledning finnas i lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse.

För skattefrihet krävs att frukosten erbjuds på hotellet eller inrättningen i samband med övernattning där under tjänsteresa.

Fri frukost som inte obligatoriskt ingår i priset för rummet är en skattepliktig förmån. Avdrag för ökade levnadskostnader ska normalt minskas när den anställde tillhandahållits kostförmån. Det finns dock undantagsregler, se Skatteverkets meddelande om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (SKV M 2011:29).

4.4.8.3 Fri kost vid representation

Förmån av fri kost i samband med såväl extern som intern representation är skattefri.

Extern representation riktar sig utåt mot arbetsgivarens affärsförbindelser eller samarbetspartners. Som extern representation bör räknas bland annat representation i samband med affärsverksamhet, överläggningar, jubileum, invigning av anläggningar och visningar. Som

SKV M 2016:25

extern representation räknas inte deltagande i externa kurser där den anställde deltar för att förkovra sig, höja sin personliga kompetens.

Intern representation riktar sig inåt mot arbetsgivarens personal. Som intern representation bör i förmånssammanhang räknas bland annat personalfester, interna planeringskonferenser, t.ex. diskussioner om budgetering, personalfrågor, inköps- och försäljningspolitik (prop. 1992/93:127 s. 55). Hit räknas även personalutflykter och andra trivselaktiviteter, kick-off, teambuilding och liknande interna möten för företaget, koncernen, myndigheten e.d. För att kostförmånen ska vara skattefria ska sammankomsten vara kortvarig och tillfällig, se 11 kap. 2 § IL.

En sammankomst anses kortvarig om den varar högst en vecka. Skattefrihet för fri kost är således skattefri under en intern kurs som pågår under längst en vecka. I annat fall beskattas kosten.

En sammankomst anses tillfällig om det inte är fråga om möten som hålls regelbundet med korta mellanrum (varje eller varannan vecka).

Möten för information om det löpande arbetet, möten för planering av det löpande arbetet, s.k. arbetsluncher och liknande räknas däremot inte som intern representation. För att i efterhand kunna visa att en sammankomst är hänförlig till representation, bör arbetsgivaren se till att upprätta och spara en dokumentation för mötet, t.ex. program, dagordning, deltagarförteckning, inbjudan etc. (Skatteverket 2009-03-10, dnr 247797-09/111).

4.4.8.4 Fri kost för svensk FN-personal m.fl.

Förmån av fri kost är skattefri för sådan personal som omfattas av lagen (2003:169) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands. Lagen omfattar svensk personal som ställs till förfogande på begäran av FN eller enligt beslut av Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa, OSSE (11 kap. 3 § IL).

4.4.8.5 Fri kost för lärare och annan personal

Förmån av fri eller subventionerad måltid för lärare eller annan personal vid grundskola, förskola, daghem och fritidshem är av hävd skattefri om personalen vid måltiden har tillsynsskyldighet eller motsvarande ansvar för barn under skolmåltider och andra s.k. pedagogiska måltider.

4.4.8.6 Fri kost för vårdpersonal

För viss vårdpersonal med tillsynsskyldighet är måltider som intas tillsammans med dem som vårdas skattefria, nämligen när tjänstgöringsmomentet och övriga omständigheter kring måltiden är sådana, att den kan antas väsentligen förlora sitt värde som vila och rekreation för den anställde. Det gäller följande grupper.

Fria måltider för vårdpersonal, som vid måltiden har tillsynsskyldighet eller motsvarande ansvar för senildementa inom äldreomsorgen är skattefria (prop. 1987/88:52 s. 62). Detta undantag omfattar enligt

Skatteverket även vårdpersonal inom omsorgsvården som arbetar med personer med psykiska funktionshinder, när de intar sina måltider tillsammans med och vid samma bord som patienterna. En förutsättning för skattefriheten bör även vara att personalen enligt anställningsavtal e.d. har skyldighet att delta i måltiden.

Kostförmån, som en personlig assistent får i sitt arbete åt en person som har assistansersättning på grund av psykiskt funktionshinder, omfattas enligt Skatteverkets mening också av den skattefrihet som gäller för personal inom omsorgsvården under samma förutsättningar som anges ovan (Skatteverket 2005-05-30, dnr 130 318874-05/111).

Kostförmån till vårdpersonal som har tillsynsskyldighet vid måltider med ungdomar som vistas i ett HVB-hem eller annan institution för vård av svåra psykiska problem, har ansetts skattefri. Det kan röra olika problem såsom t.ex. ätstörningar, tvångsmässiga problem och depressioner, där det både krävs mycket stor tillsyn vid måltiderna och dessa innefattar pedagogiska moment. För skattefrihet ska personalen ha skyldighet att delta i måltiderna och det ska även framstå som nödvändigt för bedrivande av verksamheten att de deltar (RÅ 2009 ref. 16).

4.5 Bostadsförmån

I IL finns inga särskilda bestämmelser om värdering av förmån av permanentbostad. Förmånen ska vid inkomstbeskattningen värderas till marknadsvärdet enligt allmänna värderingsregler i 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § IL. Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och på kontrolluppgiften används däremot särskilda schabloner. Det innebär att den skattskyldige ofta måste frångå värdet i kontrolluppgiften för att lämna en korrekt deklaration.

Värdet av semesterbostad och bostad som är belägen utomlands, beräknas till marknadsvärdet (61 kap. 2 § IL) såväl vid inkomstbeskattningen som vid beräkning av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och på kontrolluppgiften (se avsnitt 4.6).

Med semesterbostad avses bostad som används för semester- eller fritidsändamål (prop. 1993/94:90 s. 103 och 1996/97:173 s. 33).

En särskild regel gäller för sjömän. För arbetstagare som enligt 64 kap. 3–5 §§ IL har sjöinkomst vid anställning ombord på svenskt fartyg ska värdet av fritt logi ombord bestämmas till 0 kr (11 kap. 5 § IL). Detta gäller såväl vid inkomstbeskattningen som vid beräkning av arbetsgivaravgifter och skatteavdrag som vid lämnande av kontrolluppgift.

Förmån av fritt eller delvis fritt garage ingår inte i värdet av bostadsförmånen. Detta gäller både varm- och kallgarage. Sådan förmån behandlas som en särskild förmån och värderas till marknadsvärdet (prop. 1996/97:173 s. 61).

Även andra privata tjänster kan tillhandahållas i samband med bostadsförmånen, t.ex., fritt larm och fri kabel-TV. Dessa tjänster behandlas som särskilda förmåner och värderas till marknadsvärdet.

4.5.1 Värdering av bostadsförmån enligt schablon för arbetsgivaren

Bostadsförmåner i permanentbostäder värderas schablonmässigt av arbetsgivaren vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Förmånsvärdet av en bostad i småhus eller flerfamiljshus, som inte är fritids- eller semesterbostad ska beräknas enligt värdetabeller. Dessa tabeller ska ange förmånsvärdet av en bostad till den genomsnittliga kostnaden per kvadratmeter bostadsyta inom ett område där boendekostnaderna är i huvudsak enhetliga. Om bostaden ligger utanför tätort och dess närområde ska dock förmånsvärdet bestämmas till 90 % av det lägsta av nämnda genomsnittsvärden.

Enligt Skatteverkets föreskrifter (SKVFS 2016:12) ska följande värden användas vid beräkning av förmån av annan bostad här i landet än semesterbostad.

Område	Bostadsförmånsvärde beräknat per kvm bostadsyta i kr/månad	kr/år
Stor-Stockholm	100	1 196
Stor-Göteborg	93	1 114
Övr. kommuner med mer än 75 000 invånare	89	1 063
Övriga kommuner	79	950
Bostad belägen utan- för Stor-Stockholm, Stor-Göteborg och utanför annan tätort och dess närområde	72	862

Till Stor-Stockholm räknas Botkyrka, Danderyd, Ekerö, Haninge, Huddinge, Järfälla, Lidingö, Nacka, Norrtälje, Nykvarn, Nynäshamn, Salem, Sigtuna, Sollentuna, Solna, Stockholm, Sundbyberg, Södertälje, Tyresö, Täby, Upplands-Bro, Upplands Väsby, Vallentuna, Vaxholm, Värmdö och Österåker. Stor-Stockholm sammanfaller därmed med Stockholms län.

Till Stor-Göteborg räknas Ale, Alingsås, Göteborg, Härryda, Kungsbacka, Kungälv, Lerum, Lilla Edet, Mölndal, Partille, Stenungsund, Tjörn och Öckerö.

Bostadsförmånsvärde beräknat med ledning av tabellen här ovan avser bostad i omöblerat skick inklusive värme men exklusive hus-hållsel.

Det lägsta värdet i tabellen som ska användas för bostad belägen utanför tätort och dess närområde, blir aldrig aktuellt att använda inom

Stor-Stockholm eller Stor-Göteborg. Bostadsförmånsvärden inom de områdena är väsentligen enhetliga oavsett om bostaden är belägen inom gruppbebyggelse eller mer ensligt belägen. Skulle bostadsförmånsvärdet i ett enskilt fall markant avvika från andra fastigheter inom dessa områden (mer än 10 %) kan arbetsgivaren ansöka om justering av förmånsvärdet.

Uppgift om en lägenhets bostadsyta framgår regelmässigt av hyreskontraktet. När det gäller småhus finns uppgift om boytan i fastighetsregistren. Bostadsytan motsvaras i princip av det som vid fastighetstaxeringen kallas boyta. Med boyta avses boarea enligt). Som boyta räknas vardagsrum, allrum, sovrum, kök och andra utrymmen i bostadsplan t.ex. arbetsrum, hobbyrum o.d. samt hall, korridor, trappa etc., mellan närliggande boutrymmen. Vidare räknas till boyta bl.a. även i samma plan liggande utrymmen för personlig hygien såsom bad- och duschrut, toalett, bastu, tvättrum, (tvättstuga) m.m., utrymme för klädförvaring och klädvård (annan än tvätt) och annat mindre förråd inom bostaden (prop. 1993/94:90 s. 108). Om sådana utrymmen finns t.ex. i källare eller på vind anses de som biutrymmen.

Värdetabellerna används även när bostadsförmån ges ut i form av hotellrum (Skatteverket 2004-09-20, dnr 130 558106-04/113).

Ovannämnda schabloner (kvadratmeterpris för resp. område) ska tillämpas vid

- beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2017, och
- vid lämnande av kontrolluppgift, om inte förmånsvärdet enligt beslut av Skatteverket får beräknas enligt avsnitt 4.5.1.1. Vid en sådan beräkning ska tabellen inte användas.

4.5.1.1 Justering av schablonberäknat värde av bostadsförmån

Arbetsgivaren har i vissa fall möjlighet att använda ett justerat förmånsvärde i stället för det schablonmässigt beräknade värdet, även när arbetsgivaravgiften ska beräknas. En sådan justering förutsätter ett beslut av Skatteverket i varje enskilt fall.

Justering får, enligt 2 kap. 10 c § SAL, ske om en värdering på grundval av hyrespriset på orten, dvs. den marknadshyra som följer av 61 kap. 2 § IL, avviker med mer än 10 % från det schablonberäknade värdet av bostadsförmånen. Förmånsvärdet justeras till ett belopp som motsvarar marknadshyran på orten för bostaden enligt 61 kap. 2 § IL, i stället för att en schablonmässig värdering används.

Justering får också ske av värdet av en tjänstebostad som är större än vad den skattskyldige och hans familj behöver om bostadens storlek beror på förmånshavarens representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten (61 kap. 20 § IL). För att justering ska få ske ska bostadsförmånen, beräknad efter marknadshyran på orten för en normal bostad för förmånshavaren och hans familj, avvika med mer än 10 procent från det schablonmässigt beräknade värdet avseende hela bostaden (totala bostadsytan). Värderingen ska således inte ske schablonmässigt enligt tabell i sistnämnda fall. Se vidare under avsnitt

4.5.3 om värdering av bostad som är större än normalt beroende på representationsskyldighet m.m.

4.5.1.2 Nedsättning av schablonberäknat värde av bostadsförmån

Har förmånshavaren lämnat ersättning till arbetsgivaren för att få förmånen ska det schablonmässigt beräknade förmånsvärdet minskas med ersättningens belopp (61 kap. 4 § IL). Detta är i regel den faktiskt betalda hyran. Om förmånshavaren själv svarar för vissa normala bostadskostnader, som exempelvis kostnader för uppvärmning och vatten, och dessa kostnader har betalats till annan än arbetsgivaren, lämnas kvitto eller bestyrkt kopia av kvitto till arbetsgivaren för att förmånsvärdet ska reduceras med det belopp som motsvarar denna kostnad. En förutsättning för nedsättning är att det rör sig om normala kostnader för bostad i flerfamiljshus eller småhus.

Arbetsgivaren kan ha kommit överens med förmånshavaren att denne betalar vissa boendekostnader, som sedan - i relativt nära anslutning till utbetalningstillfället - kan återfås i företagets kassa mot uppvisande av kvittot. Om kvittot anses som företagets verifikation, i enlighet med bokföringslagens krav på hur en verifikation ska vara utformad, är utgiften att anse som arbetsgivarens och inte förmånshavarens. I sådant fall ska förmånsvärdet givetvis inte sättas ned.

4.5.2 Värdering till marknadsvärdet vid inkomstbeskattningen

Värdet av förmån av annan bostad i Sverige än semesterbostad eller fritidsbostad, ska vid inkomstbeskattningen beräknas till marknadsvärdet, dvs. det hyrespris som gäller på orten, se Skatteverket 2016-11-25, dnr 131 498038-16/111.

Är en tjänstebostad större än vad förmånshavaren och hans familj behöver och beror detta på representationsskyldighet eller på annat sätt på tjänsten ska värdet enligt 61 kap. 20 § IL beräknas efter en normal bostad för dem. Se vidare avsnitt 4.5.3.

Värdering av bostadsförmånen bör göras utifrån vad bostaden normalt är avsedd att användas för, dvs. som permanentbostad eller som fritidsbostad. Om det skulle visa sig att en permanentbostad faktiskt används som fritidsbostad bör den värderas som fritidsbostad. Det kan också förekomma att en bostad som är avsedd att vara fritidsbostad faktiskt används som permanentbostad och således bör värderas som en sådan.

Vid värderingen bör beaktas om en bostad, avsedd som permanentbostad, disponeras av flera personer som inte är närstående till förmånshavaren (prop. 1996/97:173 s. 39).

Permanentbostäder som inte används som förmånshavarens huvudsakliga bostad utan har upplåtits i samband med tillfälligt arbete, som inte är att anse som tjänsteresa, eller i samband med dubbel bosättning bör värderas till ortens pris med iakttagande av eventuella inskränkningar i dispositionsrätten.

4.5.2.1 Värdering av bostadsförmån i flerfamiljshus

Förmån av fri eller delvis fri bostad värderas till hyrespriset på orten för jämförbara bostäder (marknadsvärdet).

Lagen om allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolag (2010:879) innebär bl.a. att de allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolagen ska driva sin verksamhet enligt affärsmässiga principer. Av förarbetena framgår att de kommunala bostadsföretagens hyresnormerande roll ska ersättas med en normerande roll för kollektivt förhandlade hyror mellan hyresmarknadens parter (prop. 2009/10:185 s. 63).

På orter utan hyresmarknad bör värderingen av bostadsförmån ske med utgångspunkt i hyresnivån på närliggande orter där det finns en hyresmarknad, med beaktande av förhållandena på den aktuella orten.

Bostadsförmån ska värderas med hänsyn till hyresnivån på orten även om arbetsgivarens kostnad för bostaden varit högre. Det kan nämligen inte uteslutas att företag är beredda att betala högre hyra än vad en privatperson är beredd att göra (HFD 2012-10-05, mål nr 7441-10 och 2659-11).

Förmån av en bostad i hyreshus bör i första hand beräknas till kvadratmeterpriset för boytan i uthyrda, likvärdiga lägenheter på orten. Vid denna beräkning kan de kollektivt förhandlade hyror mellan hyresmarknadens parter ge ledning.

Varje år tar Skatteverket fram en skrivelse om värdering av bostadsförmån för att användas vid inkomstbeskattningen. Skrivelsen innehåller tabeller som anger hyresnivåer för lägenheter i flerfamiljshus inom olika områden i landet. Tabellerna avser en lägenhet av normal storlek och är indelade i åldersintervaller.

Bostadens storlek och ålder påverkar hyresvärdet. Priset per kvadratmeter bostadsyta är dock inte lika högt i genomsnitt för en större lägenhet som för en mindre lägenhet. Detta beror på att en stor del av kostnaderna belöper på kök och våtutrymme, vilket inte skiljer sig nämnvärt åt från en mindre lägenhet till en större (prop. 1996/97:173 s. 39). Skatteverket har i ställningstagandet ”Värdering av bostadsförmån i lägenheter och småhus som används som fast bostad vid beskattningsåret 2016” (dnr 131 498038-16/111) angett en metod att beräkna bostadsförmånsvärdet när bostadsytan är större än en bostad av normal storlek.

Hyror i flerfamiljshus inkluderar oftast ersättning för uppvärmning, vatten och sophämtning. Däremot ingår inte hushållsel. Förmån av fri hushållsel värderas särskilt till marknadsvärdet efter faktisk förbrukning.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande om bostadsförmån i flerfamiljshus.

”Om bostadens standard, utrustning, läge m.m. avviker från det som är normalt i motsvarande åldersklass i de flerfamiljshus vars hyresnivå ligger till grund för värderingen, bör förmånsvärdet beräknas med hänsyn till detta.”

SKV M 2016:25

4.5.2.2 Värdering av bostadsförmån i småhus (villa)

Det saknas ofta en fungerande hyresmarknad för bostäder i villa. Bostadsförmån i villa värderas därför som regel med ledning av hyresnivån i flerfamiljshus på orten eller på närliggande orter och med hänsyn till omständigheter som storlek, läge, standard m.m. Det kan antas att den schablonmässiga värderingen enligt avsnitt 4.5.1 och det verkliga värdet avviker i större utsträckning från varandra i fråga om bostadsförmån i villa än i fråga om bostadsförmån i flerfamiljshus (prop. 1996/97:173 s. 40–42). Detta innebär att förmånshavaren i många fall måste avvika i sin deklaration från den förmånsvärdering som ligger till grund för kontrolluppgiften.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande om bostadsförmån i villa och faktorer som ska beaktas vid värderingen.

Bostadsförmån i småhus

Om det på orten saknas en fungerande hyresmarknad för bostadsförmån i småhus (villa) bör värderingen ske med ledning av hyresnivån i flerfamiljshus på orten med beaktande av omständigheter som storlek, läge, standard m.m.

Ålder, standard och läge

Vid beräkning av förmånsvärde för bostad i villa med ledning av hyresnivån i flerfamiljshus, bör villans ålder bestämmas med hänsyn till dess standard och utrustning. Har villan genomgått yttre och/eller inre ombyggnad eller renovering, som resulterat i att standarden höjts, bör hyresvärdet beräknas utifrån det genomsnittliga hyrespriset för flerfamiljshus med det värdeår som motsvarar villans standard efter ombyggnaden eller renoveringen.

Om det inte finns särskilda skäl för det, bör hyresvärdet för en bostad i villa inte beräknas med ledning av hyresvärdet i äldre flerfamiljshus än åttiotalshus.

Hyresvärdet bör höjas om bostadens standard, utrustning etc. är klart högre än vad som är normalt i de flerfamiljshus vars hyresnivå ligger till grund för värderingen av bostadsförmånen. Bostadens inre standard och utrustning bör beaktas, t.ex. bubbelpool, bastu, särskild vinkällare och hög köksstandard. Även yttre faktorer såsom stor tomt, tennisbana, pool, egen brygga m.m. bör beaktas.

Lägesfaktorer som utsikt, omgivning, sjötomt etc. bör beaktas om de kan anses ha betydelse vid bestämmande av hyresvärdet.

Hyresvärde som beräknats med ledning av hyresnivån på orten eller närliggande orter bör sänkas om bostaden ligger i eller intill ett industriområde eller på relativt stort avstånd från tätort. Så kan vara fallet i fråga om stora och äldre tjänstebostäder, som ligger i nära anslutning till arbetsgivarens företag eller bruk.

Storlek

Förråd eller annan biutrymmesyta av annat slag än garage bör inte påverka förmånsvärdet om biutrymmet är högst 20 kvadratmeter. Om sådan biutrymmesyta är större än 20 kvadratmeter bör 20 procent av denna yta anses som bostadsyta vid värderingen av bostadsförmånen. Ett sådant tillägg bör dock inte överstiga 20 kvadratmeter.

Bostadsytan bör normalt inte reduceras om en viss mindre del av bostaden används till kontor o.d. utan att vara speciellt inrättad för detta. Om kontorsutrymmet utgör ett företags enda verksamhetslokal bör bostadsytan dock kunna reduceras.

Beträffande äldre fastigheter (byggda före 1950) som har en olämplig planlösning och därför har större yta än vad som kan anses motiverat av antalet rum, bör förmånsvärdet beräknas efter den bostadsyta en bostad med motsvarande innehåll men med en bättre planlösning skulle ha.”

4.5.3 Justering av tjänstebostad vid representationsskyldighet m.m.

Med vissa yrken följer att tjänsten är förenad med en tjänstebostad. Det gäller exempelvis landshövdingar och biskopar. En tjänstebostad kan också anvisas den som innehar en tjänst som kyrkoherde eller komminister, eller som verkställande direktör. När en tjänstebostad har anvisats är den som innehar tjänsten skyldig att bo i den bostaden. Någon valfrihet finns inte i dessa fall (prop. 1996/97:173 s. 34-35).

Värdet av en tjänstebostad som är större än vad förmånshavaren och hans familj behöver, ska enligt 61 kap. 20 § IL beräknas till värdet av en normal bostad för dem, om bostadens storlek beror på förmånshavarens representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjänsten.

Beräkning av bostadsförmånsvärdet med hänsyn till representation i bostaden bör i huvudsak avse sådana fall då bostaden är anpassad till mer omfattande representation och sådan faktiskt utövas i annan ordning än intern representation (prop. 1996/97:173 s. 43).

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Om en tjänstebostad är större än vad som kan anses vara normalt för förmånshavaren och hans familj, bör bedömas med hänsyn till inkomstförhållanden, ställning m.m. Förmånsvärdet beräknas efter en för förmånshavaren normal bostad om han visar

- att det finns behov av att kunna utöva representation i bostaden,
- att extern representation faktiskt utövas i mer än obetydlig omfattning, och
- att förmånshavaren saknar tillgång till representationsvåning eller andra särskilda representationslokaler.”

Möjlighet till nedsättning i andra fall än vid representationsskyldighet innebär att en individuell prövning bör göras av vad som skulle vara normalt för just den förmånshavare som har tjänstebostaden. Det medför att sådana omständigheter som familjens storlek, inkomstförhållanden, ställning och tidigare bostadsförhållanden kan ha betydelse. Således kan en och samma bostad komma att medföra olika

SKV M 2016:25

förmånsvärden beroende på vem som bor i tjänstebostaden (prop. 1996/97:173 s. 42-43).

Värderingen av en ”normal bostad” för tjänsteinnehavaren bör avse det hyresvärde som gäller på orten för en bostad av motsvarande standard och med den storlek som bedömts skälig. Hänsyn tas alltså till att kvadratmeterpriset är högre i mindre än i större bostäder. Förmånsvärdet ska således inte bestämmas genom en proportionering med ledning av boytan.

Det finns inga särskilda regler om värdering av bostadsförmån för präster, vilken dock av hävd begränsats till 100 kvadratmeter. I fråga om bostadsförmån för präster har Skatteutskottet anfört följande: ”Den begränsning till en boyta på 100 kvadratmeter som i praktiken tillämpats i fråga om präster får ses som praktisk lösning till följd av prästernas särskilda tjänsteförhållanden och prästgårdarnas allmänna beskaffenhet. Lösningen bör också ses mot bakgrunden att hyresvillkoren bestämts i särskild ordning med utgångspunkten att uppnå en marknadsmässig hyra för en normalbostad” (SkU 1997/98:4 s. 24).

4.5.4 Justering av bostadsförmån för praktikanter m.fl.

Om en praktikant eller motsvarande (t.ex. lärling eller elev vid yrkesskola) får kostförmån, bostadsförmån eller liknande förmån, får förmånen justeras till skäligt belopp om han inte får någon annan kontant ersättning eller bara obetydlig sådan ersättning (61 kap. 21 § IL). Med obetydlig ersättning menas en kontantersättning som närmast har karaktär av fickpengar.

4.5.5 Fri bostad och kost i privathem

Värdet av bostadsförmån och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll ska enligt 61 kap. 3a § IL beräknas till

- 600 kr för hel kalendermånad eller
- 20 kr per dag för del av kalendermånad för bostad, och
- 50 kr för två eller flera måltider per dag.

En fri måltid per dag beskattas inte.

Bestämmelsen tillämpas exempelvis i fråga om barnflickor och au pairer som bor hos den familj där de tjänstgör.

Samma belopp får användas för kostförmån under till exempel en resa, så länge den utges i utgivarens hushåll. I de fall förmånstagaren får en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna däremot inte användas (prop. 2000/01:7 s.33).

4.5.6 Fri bostad och kost i andra fall

Fri bostad och kost (fritt vivre) i andra fall värderas enligt de regler som gäller för värdering av kostförmån respektive bostadsförmån. För bostadsförmån gäller olika värderingsregler vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter respektive vid inkomstbeskattningen.

4.6 Förmån av fri semesterbostad

Semesterbostad som en anställd lånar eller hyr förmånligt av sin arbetsgivare är en skattepliktig förmån. Detta gäller oavsett om bostaden ligger i Sverige eller i utlandet. Med semesterbostad avses en bostad som för förmånstagaren utgör en semesterbostad, dvs. som används av honom för semester- eller fritidsändamål. Som semesterbostad räknas inte bostadslägenhet där förmånstagaren har sin stadigvarande bostad (prop. 1993/94:90 s. 103).

Förmånsvärdet för semesterbostad beräknas till marknadsvärdet, dvs. säsongsvärdet vid utnyttjandetillfället, vid beräkning av såväl skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som vid inkomstbeskattningen (61 kap. 2 § IL och prop. 1993/94:90 s. 103).

På semesterorter, i fritidshusområden och liknande finns det normalt inga svårigheter att avgöra vad som är marknadsvärdet. På sådana orter ska de priser som semesterbostaden betingar på hyresmarknaden vid den aktuella tidpunkten på året användas. Priserna kan avse uthyrning direkt av turistföretag, enskilda stugägare eller via stug-förmedling. Endast om hyresmarknad saknas eller det i övrigt är svårt att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet får de schablonvärden som anges under 4.6.1 och 4.6.2 användas. De är avsedda att användas endast undantagsvis när en marknadsvärdering inte är möjlig.

För vissa förmånshavare motsvarar förmånsvärdet inte enbart det faktiska nyttjandet av fritidshuset. Om ett företag, vars verksamhet inte består i uthyrning av fritidshus, köper in ett fritidshus som kan disponeras av företagsledaren eller annan anställd privat efter dennes fria val, motsvarar förmånen för denne vad det kostar att på helårsbasis hyra huset (se RÅ 2002 ref. 53 och prop. 1999/2000:15 s. 60). I Skatteverkets ställningstagande 2011-11-23, dnr 131 625311-11/111 finns anvisat hur förmånsvärdet kan beräknas beroende på om möjligheten att disponera fritidshuset är oinskränkt eller begränsad.

4.6.1 Semesterbostad i Sverige

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Om det saknas hyresmarknad på orten eller om det av andra orsaker är svårt att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet bör förmån av fri semesterbostad värderas till nedan angivna belopp.”

SKV M 2016:25

Fjällstuga (lägenhet)	
Jul, nyår, vårvinter (feb-april)	3 500 kr per vecka
Övrig tid	1 500 kr per vecka
Sommarstuga (lägenhet)	
Sommar (mitten juni–mitten aug)	3 500 kr per vecka
Övrig tid	1 500 kr per vecka

4.6.2 Semesterbostad i utlandet

Även för semesterbostad i utlandet ska förmånsvärdet beräknas till marknadsvärdet på orten och för den aktuella säsongen.

På semesterorter finns normalt inga svårigheter att avgöra vad som är marknadsvärdet.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande

”Saknas hyresmarknad eller finns det i övrigt svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet bör förmån av fri semesterbostad i utlandet värderas till 3 500 kr per vecka.”

4.7 Hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel

Om arbetsgivaren har gett ut ersättning för en anställds utgifter för offentligt finansierad hälso- och sjukvård ska ersättningen tas upp som intäkt (11 kap. 18 § IL). Detsamma gäller läkemedelskostnader som arbetsgivaren har ersatt den anställde för. Patientavgiften motsvaras av den del av vårdkostnaden som inte ersätts av den allmänna försäkringen. När det gäller tandvård är ersättning för såväl offentligt finansierad som privat vård skattepliktig.

Den anställde ska beskattas för ersättningen oavsett om han fått den direkt av arbetsgivaren eller om han får den genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat.

I de fall ersättning för offentligt finansierad vård utgår för sjukvårdskostnader från en sjuk- eller olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst ska den anställde beskattas för ersättningen (prop. 1994/95:182 s. 26–27). Av bestämmelserna i 10 kap. 7 § IL framgår när en sjuk- eller olycksfallsförsäkring ska anses ha tagits i samband med tjänst.

Om arbetsgivaren har ersatt den anställde för kostnader vid sidan av själva vården t.ex. för resor och andra levnadskostnader bedöms skatteplikts- respektive avdragsfrågorna enligt de bestämmelser som gäller för dessa inkomst- respektive utgiftsslag (nämnd prop. s. 27). När levnadskostnader ersätts av arbetsgivaren är det en förmån som i normalfallet ska beskattas.

Förmånen uppkommer när arbetsgivaren ersätter den anställde för utgiften (prop. 1994/95:182 s. 22).

Arbetsgivaren ska vidare göra skatteavdrag och betala sociala avgifter för sådana skattepliktiga förmåner. Se även avsnitt 3.9.

4.8 Reseförmåner

Värdering

Förmån av fria eller subventionerade resor, som inte är tjänsteresor, är skattepliktig förmån för den anställde. Beskattning ska ske för värdet av de resor som faktiskt företagits (RÅ 1987 ref. 81).

Arbetsgivaravgifter betalas av den som ger ut förmånen, vilket i regel är arbetsgivaren. Om det är någon annan än arbetsgivaren som ger ut förmånen, ska denne betala arbetsgivaravgifter under förut-sättning att förmånen är ett utflöde av tjänsten för mottagaren.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Resans värde bör bestämmas med ledning av marknadsvärdet, vilket i regel bör anses motsvara det pris som utgivaren betalat för resan inklusive mervärdesskatt.”

Årskort

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande.

”Det förekommer att anställda får ett årskort för att användas vid tjänsteresor, men som också kan användas för privata resor. Lämnas ingen redogörelse för det privata nyttjandet, bör förmånen värderas till kostnaden för hela årskortet, om det inte finns några inskränkningar i möjligheten att använda kortet privat.”

Används ett tjänstekort inte till någon del för privata resor uppkommer ingen skattepliktig förmån. En omständighet som tyder på att kortet inte används privat är om avtal träffats mellan utgivaren och mottagaren att tjänstekortet endast får användas för resor i tjänsten.

Om det lämnas en redogörelse för det privata nyttjandet under året får förmånen värderas till värdet av resorna i stället för hela kortvärdet.

Lokala och regionala kort som bekostas av arbetsgivaren presumeras vara avsedda för privat bruk, även om det också används för tjänsteresor på arbetsorten. Den anställde bör i sådana fall förmåns-beskattas för hela kortvärdet. Lokala och regionala kort kan under följande förutsättningar tillhandahållas utan att den anställde förmåns-beskattas:

a. Den anställde utför tjänsteresor i sådan omfattning att köp av periodkort är billigare än alternativa biljettköp, t.ex. engångsbiljetter.

b. Den anställde redovisar tjänsteresorna och på vilka adresser arbete utförts i reseräkning eller motsvarande underlag, som kontrolleras och sparas av arbetsgivaren.

c. Den anställde har inga hemresor eller arbetsresor (enligt 12 kap. 24 resp. 26 § inkomstskattelagen) som kan genomföras med periodkortet.

d. Den anställde har avtalat med arbetsgivaren att periodkortet enbart får användas av den anställde själv, och enbart för tjänsteresor.

e. Vid längre tidsperiod utan tjänsteresor, t.ex. vid byte av arbetsuppgifter eller semesterperiod, samt när anställningen upphör ska periodkortet normalt lämnas till arbetsgivaren.

SKV M 2016:25

I övrigt gäller att kort av denna typ bör förvaras på arbetsplatsen för att endast användas av personalen vid tjänsteärenden för att förmånsbeskattning inte ska bli aktuell.

4.9 Reseförmåner med inskränkande villkor

Reseförmåner är skattepliktiga. Särskilda regler ska användas för värdering av resor som ges ut på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen i de fall det har gällt inskränkande villkor för resan. Förmån av flygresor värderas enligt en individuell beskattningsmodell där varje enskild resa värderas till ett schablonvärde. Förmån av inrikes tågresor ska värderas enligt en schablonmodell som innebär att värdet är en viss andel av marknadspriset på de årskort som finns på marknaden. Bestämmelserna finns i 61 kap. 12–14 §§ IL. I prop. 1995/96:152 ges närmare riktlinjer för hur förmånsvärdet ska beräknas.

4.10 Rabatt, bonus eller liknande förmån

Rabatt, bonus eller liknande förmån som lämnas som ersättning för arbete eller av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten är skattepliktig. Ett undantag gäller dock för personalrabatter, som under vissa förutsättningar är skattefria. Se vidare avsnitt 3.6.

Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som finns bl.a. inom flyg- och hotellbranschen är skattepliktiga om de utnyttjas för privat bruk. En grundläggande förutsättning för beskattning är att mottagarens arbetsgivare eller uppdragsgivare bekostat de varor eller tjänster som ger rätt till rabatten eller att förmånen av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten. Detta gäller t.ex. om den anställde samlar bonuspoäng på grund av tjänsteresor som bekostas av arbetsgivaren.

Beskattningstidpunkten inträder när trohetsrabatten e.d. utnyttjas (prop. 1996/97:19 s. 77).

4.11 Tävlings- och lotterivinster från arbetsgivare

Vinster i försäljningspristävlingar och liknande tävlingar i syfte att premiera anställda för deras arbetsinsatser jämföras med ersättning för arbete. Sådana förmåner är därför skattepliktig intäkt för mottagaren.

Även när en arbetsgivare av andra skäl, t.ex. för att uppmuntra anställda till friskvård, anordnar tävlingar och lotterier som medför individuella priser till vinnarna, är vinsterna skattepliktiga. Den skattefrihet som enligt IL gäller för tävlingsvinster av mindre värde, gäller inte om tävlingsvinsten hänförs till anställning eller uppdrag.

En arbetsgivare som ändå vill uppmärksamma vinnarna i en tävling eller lotteri som anordnas för personalen, kan i sådana sammanhang utan beskattning ge t.ex. en blomsteruppsättning, enklare förtäring, en skattefri friskvårdsaktivitet eller ett enklare plagg med reklamtryck. se avsnitt 3.5.1 Motion och annan friskvård.

4.12 Fri telefon, TV-avgift, tidning/tidskrift eller dator

En förmån av vara eller tjänst, som en anställd får av arbets-givaren, är skattefri om förmånen är av begränsat värde för den an-ställda, varan eller tjänsten har en väsentlig betydelse för att han ska kunna utföra sina arbetsuppgifter, och det är svårt att särskilja för-månen från nyttan i anställningen. Se vidare avsnitt 3.3.

Förmån av fri telefon, fri TV-avgift, fri tidning/tidskrift eller fri dator, som inte är undantagen från beskattning enligt vad som ovan sagts, är i andra fall skatte- och avgiftspliktig. Arbetsgivaravgifter be-talas i det fallet av arbetsgivaren eller av den som ger ut förmånen.

4.13 Ränteförmån

4.13.1 Förmån av räntefria eller räntebilliga lån

En anställd eller uppdragstagare som får förmån av ett räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, ska beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst.

Med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare likställs lån som denne förmedlat. Även lån som har samband med tidigare anställning eller uppdrag likställs med lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare.

Med lån avses en penningtransaktion som grundar sig på ett kredit-avtal. Däremot är förskott på lön eller uppdragsersättning eller nor-mala kreditköp hos arbetsgivare eller uppdragsgivare inte att betrakta som lån. Å andra sidan omfattas både kortfristiga lån och lån av mindre belopp av reglerna (jfr prop. 1981/82:197 s. 60). Förmånsbeskattningen förutsätter att lånet vid avtalstillfället innebar en förmån och att förmånen erhöles på grund av tjänsten eller uppdraget. När det gäller arbetsgivare som i sin ordinarie verksamhet erbjuder lån till allmänheten uppkommer en skattepliktig löneförmån om de anställda erbjuds lån till mer fördelaktiga villkor än de som allmänheten får. För övriga arbetsgivare, som inte sysslar med kredit-givning, görs en jämförelse med de marknadsmässiga villkor för kreditgivning som gällde vid avtalstidpunkten (prop. 1990/91:54 s. 303).

Förmånsbeskattning av en ränteförmån blir aktuell när en anställd har fått ett lån från arbetsgivaren på förmånligare villkor än vad som är marknadsmässigt. Det gäller inte bara räntevillkoren utan även övriga villkor. Jämförelsen görs vid lånetillfället mellan den avtalade räntan och marknadsräntan för jämförbara lån. Ändras villkoren vid en senare tidpunkt anses ett nytt kreditavtal ha ingåtts och en ny bedömning måste göras i förmånsfrågan.

I samband med förmånligt lån kan även andra förmåner än räntevillkoren påverka beskattningen under inkomst av tjänst. Som exempel nämns att arbetsgivaren vid ett sjunkande ränteläge tillåter den anställda att i förtid lösa in ett bundet lån eller under bindningstiden sänker räntan. Förmånen motsvarar i det fallet den kostnad som långivaren vid marknadsmässiga villkor tar ut (prop. 1992/93:127 s. 41).

SKV M 2016:25

När det väl konstaterats att det finns en ränteförmån, ska denna värderas enligt någon av de värderingsprinciper som gäller enligt 61 kap. 15-17 §§ IL.

4.13.2 Värdering av förmånligt lån i svensk valuta

4.13.2.1 Lån med fast eller rörlig ränta och räntefritt lån

De flesta ränteförmåner ska värderas enligt huvudregeln i 61 kap. 15 § IL. Värderingen för lån med fast ränta, räntefria lån eller lån med rörlig ränta där räntan ska utgå i fast förhållande till marknadsräntan, görs med utgångspunkt från ränteläget när lånet togs upp. Den avtalade räntan jämförs med statslåneräntan vid lånetillfället med tillägg av en procentenhet (jämförelseränta). Jämförelseräntan ska dock som lägst vara 0,50 procent. Mellanskillnaden utgör en förmån som gäller vid

- fast ränta – under lånets hela giltighetstid förutsatt att villkoren inte ändras,
- fast ränta med bestämd bindningstid – under den tid lånet är bundet och i övrigt oförändrat,
- räntefritt lån - under lånets hela giltighetstid förutsatt att villkoren inte ändras,
- rörlig ränta där räntan står i fast förhållande till marknadsräntan – under lånets giltighetstid förutsatt att villkoren inte ändras.

Om lånet löper med bestämd bindningstid, t.ex. tre månader, ett år eller fem år, och räntan ändras vid bindningstidens slut, görs en ny jämförelse mellan den avtalade räntan och statslåneräntan vid denna tidpunkt plus en procentenhet. Resultatet ger förmånen för nästa bindningstid. Vid lån med tre månaders bindningstid kommer således en omvärdering av ränteförmånen att behöva göras fyra gånger per år.

Det kan inträffa att ett lån är förmånligt, eftersom den avtalade räntan understiger marknadsräntan, men där något förmånsvärde inte uppkommer på grund av att jämförelseräntan understiger den avtalade räntan. I sådana fall kommer inte heller senare något förmånsvärde att påföras, om inte lånevillkoren ändras så att det är fråga om ett nytt låneavtal (prop. 1992/93:127 s. 56).

4.13.2.2 Övriga lån

För övriga lån, dvs. lån med rörlig ränta som inte ska värderas enligt 15 §, sker värderingen enligt en kompletterande regel i 61 kap. 16 § IL. Förmånens värde beräknas då till skillnaden mellan statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet (jämförelseräntan) och den avtalade räntan för beskattningsåret. Jämförelseräntan ska dock som lägst vara 0,5 procent.

I 16 § andra stycket anges att senare inträffade ränteförändringar i vissa fall ska beaktas. Har statslåneräntan vid utgången av maj under beskattningsåret ändrats – uppåt eller nedåt – med minst två procentenheter i förhållande till vad som gällde vid utgången av november året före beskattningsåret, ska förmånsvärdet för tiden juli - december beskattningsåret beräknas till skillnaden mellan

statslåneräntan vid utgången av maj beskattningsåret med tillägg av en procentenhet och den avtalade räntan. Statslåneräntan vid utgången av maj under beskattningsåret ska dock som lägst anses vara minus 0,50 procent.

4.13.3 Värdering av förmånliga lån i utländsk valuta

Förmånsvärden för lån i utländsk valuta ska beräknas efter samma värderingsregler som gäller lån i svensk valuta med den ändringen att jämförelseräntan, i stället för statslåneräntan med tillägg av en procentenhet, ska vara marknadsräntan för lån i den aktuella valutan med tillägg av en procentenhet.

Med marknadsränta avses den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar, dvs. den räntesats som närmast motsvarar statslåneräntan (prop. 1990/91:54 s. 304).

För att ett lån ska anses upptaget i utländsk valuta ska låntagaren, dvs. den anställde, stå den s.k. valutarisken.

I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2016:33) anges följande

”Vid beräkning av förmånsvärde avseende förmånligt lån i utländsk valuta, som löper med rörlig ränta, bör vid beräkning av ränteförmån följande jämförelseräntor (marknadsränta vid utgången av november 2016 plus en procentenhet) användas. Jämförelseräntan ska dock som lägst vara 0,50 procent. Jämförelseräntorna tillämpas för beskattningsåret 2017.

EUR	euro	0,57 %
GBP	brittiska pund	1,61 %
CHF	schweiziska francs	0,50 %
JPY	japanska yen	0,91 %
DKK	danska kronor	0,82 %
NOK	norska kronor	2,12 %
CAD	kanadensiska dollar	2,01 %
AUD	australiensiska dollar	3,25 %
USD	amerikanska dollar	2,84 %

4.13.4 Avdrag som för ränteutgift

Ett belopp motsvarande ränteförmånens värde ska anses som betald ränteutgift (42 kap. 11 § IL). Det innebär att det sammanlagda beloppet av ränteförmån som beskattas och faktiskt betald ränta är avdragsgilla kostnader i inkomstslaget kapital. Avdragsrätten upp-kommer för det år då skatteplikten inträder.

5 Skyldighet att lämna kontrolluppgift

Utgivaren av en skattepliktig ersättning eller förmån som ska tas upp i inkomstslaget tjänst ska lämna kontrolluppgift för fysiska personer och dödsbon. Det kan vara förmåner som lämnas av arbets-givare eller

SKV M 2016:25

uppdragsgivare i anställnings- resp. uppdragsförhållanden, förmåner som lämnas som ersättning för tillfälligt arbete eller skatte-pliktiga förmåner som av annan anledning ska beskattas som inkomst av tjänst, t.ex. vinster i pristävlingar.

Eftersom personaloptioner anses utgivna av den arbetsgivare i vars tjänst rättigheten förvärvades, är det den arbetsgivaren som ska lämna kontrolluppgift om förmånen.

5.1 Särskilt om s.k. trohetsrabatter

I fråga om rabatt, bonus eller annan förmån, som ges ut på grund av kundtrohet eller liknande, ska kontrolluppgift lämnas av den som slutligt har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen, även om det är någon annan som gett ut förmånen.

Med rabatt eller annan bonus avses alla former av rabatter, t.ex. både sådana som ges i samband med inköpet och sådana som ges i efterhand antingen i pengar eller på annat sätt. Exempel på detta är trohetsbonusystemen inom flyg- och hotellbranschen. Liknande system kan t.ex. vara olika former av introduktionserbjudanden där en viss extra bonusförmån ges om man blir kund hos ett visst företag (prop. 1996/97:19, s. 94).

Med att någon slutligt har stått för kostnaderna avses i detta sammanhang t.ex. att en arbetsgivare betalar en tjänsteresa eller ett hotellrum, men det är resenären eller gästen som får någon form av rabatt eller bonus. Då är det arbetsgivaren som ska lämna kontrolluppgift. Detta gäller även om den anställda först betalar t.ex. med någon form av kreditkort och sedan begär ersättning av arbetsgivaren för kostnaderna utan att reducera för den rabatt som kan vara förenad med inköpet.

Däremot är bestämmelsen inte tillämplig om en anställd får en viss rabatt, t.ex. 15 % vid privata inköp, och rabatten inte betalas av någon annan än rabattutgivaren. Då är det den anställdes egna privata inköp som ligger till grund för rabatten. I ett sådant fall skulle rabatten dock kunna vara skattepliktig, nämligen om den är utverkad av arbetsgivaren. Skulle förmånen i det fallet anses som ersättning för arbete, gäller huvudregeln om att det är utgivaren av rabatten som ska lämna kontrolluppgift.

5.2 Särskilt om arbetsgivarens utvidgade uppgiftsskyldighet

Om en förmån eller ersättning getts ut eller anses utgiven av en fysisk person som är bosatt utomlands eller en utländsk juridisk person och det inte finns något anställningsförhållande mellan utbetalaren och den som får ersättningen eller förmånen, ska den svenske arbetsgivaren lämna kontrolluppgift om ersättningen eller förmånen. En förutsättning är att denna förmån kan anses ha sin grund i anställningen i Sverige. Den svenske arbetsgivaren bör alltså på något sätt ha medverkat till uppkomsten av förmånen eller ersättningen. Är arbetstagaren och den

svenske arbetsgivaren överens om att förmånen eller ersättningen har sin grund i tjänsten ska det tillmätas betydelse. Ytterligare en förutsättning för att arbetsgivaren ska kunna åläggas en skyldighet att lämna kontrolluppgift är att arbetsgivaren också på något sätt får information om att den anställde fått sådan förmån eller ersättning (prop. 1997/98:133 s. 44).

5.3 Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet

När det gäller trohetsrabatter och sådana förmåner eller ersättningar som utges av utländska personer utan att det finns något anställningsförhållande, har mottagaren av ersättningen, dvs. den anställde, skyldighet att lämna information till den som är skyldig att lämna kontrolluppgift, dvs. arbetsgivaren. Den som är skattskyldig för t.ex. en trohetsrabatt ska skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgift om förmånens eller ersättningens art och omfattning och under vilken månad han fått del av förmånen eller ersättningen. Uppgiften ska lämnas senast månaden efter det att den anställde fått del av förmånen eller mottagit ersättningen, men inte senare än den 15 januari påföljande år. Uppgiftsskyldigheten för mottagaren gäller även i uppdragsförhållanden (prop. 1997/98:133 s. 50).

Om en anställd inte fullgör sin uppgiftsskyldighet har arbetsgivaren en skyldighet att snarast anmäla detta till Skatteverket.

5.4 Värdering

I kontrolluppgiften ska som regel ett värde som beräknats i enlighet med bestämmelserna i IL tas upp. Värdet av bostadsförmån i Sverige som inte är semesterbostad, beräknas dock enligt bestämmelserna i 10 kap. 11 § SFL och 2 kap. 10 a § SAL (se avsnitt 4.5.1). Har utgivaren av kostförmån eller bostadsförmån i Sverige, som inte är semesterbostad, fått ett beslut om justerat förmånsvärde vid beräkning av arbetsgivaravgifter är det detta värde som ska användas i kontrolluppgiften (se avsnitt 2.1). Det ska då också särskilt anges att det är ett justerat värde som används.

Det förekommer bl.a. när det gäller skattepliktiga trohetsrabatter att arbetsgivaren finansierat endast en del av de kostnader som ligger till grund för förmånen eller att det är flera arbetsgivare som har haft de kostnader som ligger till grund för bonusen eller rabatten. I sådant fall får enligt uttalande i prop. 1996/97:19, s. 77, en proportionering göras av marknadsvärdet.

5.5 Skattefria förmåner

Uppgift om förmån som är skattefri enligt IL behöver inte lämnas på kontrolluppgift. Det bör dock observeras att om förutsättningarna för skattefrihet för en sådan förmån inte är uppfyllda, är förmånen i regel skattepliktig i sin helhet. Utgivaren är i det fallet skyldig att lämna uppgift om förmånen på kontrolluppgift.