

18 Värdering av inkomster i annat än pengar

61 kap. IL
 prop. 1989/90:110 s. 326-329, SkU30
 prop. 1993/94:90 s. 65-67 samt 103, SkU10
 prop. 1995/96:152 s. 45-52
 prop. 1996/97:19
 prop. 1996/97:173 s. 44-48, 61-62
 SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2
 bet. 2000/2001:SkU9
 prop. 1999/2000:6 s. 41-48
 prop. 2000/01:7 s. 27, 33

Sammanfattning

Alla förmåner som utgått för tjänsten och som inte kan hänföras till personalvårdsförmåner eller till någon av de i IL särskilt uppräknade skattefria förmånerna är i princip skatte- och avgiftspliktiga. I 61 kap. IL finns bestämmelser om värdering av förmåner i annat än pengar. Huvudregeln är att förmåner ska värderas till marknadsvärdet. För vissa vanligt förekommande förmånsslag såsom bilförmån, kostförmån, och ränteförmån m.fl. finns särskilda regler om schablonvärdering.

18.1 Värdering till marknadsvärdet

Värderingsprinciper

Skattepliktiga förmåner värderas regelmässigt till marknadsvärdet, dvs. det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61 kap. 2 § IL). För värdering av fri kost, fri bil, vissa reseförmåner samt ränteförmåner finns särskilda schablonvärderingsregler i 61 kap. IL. För förmån av fri bostad här i landet, som inte används som semesterbostad, används schabloner för värdering vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, liksom vid angivande av värde i kontrolluppgift.

Principen att förmåner ska värderas till marknadsvärdet har sin

grund i synsättet att olika typer av arbetsersättning ska bli föremål för en enhetlig och neutral beskattning. I samband med skattereformen lyftes särskilt fram att marknadsvärdet ska gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip. Man bör alltså eftersträva att åsätta förmånen ett värde som motsvarar det verkliga värdet (prop. 1989/90:110 s. 319-321, 655).

Värdering till marknadsvärdet utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip innebär att hänsyn inte ska tas till mottagarens personliga förhållanden. Den omständigheten att förmånen inte kan bytas ut mot pengar eller ett påstående från mottagaren att denne inte skulle ha skaffat sig förmånen om den inte tillhandahållits av arbetsgivaren e.d., torde därför normalt sett inte vara tillräckliga skäl för annan, lägre värdering än marknadsvärdering. Inte heller ska låg inkomst beaktas vid iakttagande av reglerna.

Marknadsvärdet får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset för varan eller tjänsten. Många gånger motsvaras marknadsvärdet av arbetsgivarens kostnad för förmånen.

I åtskilliga fall kan det föreligga svårigheter att fastställa ett marknadsvärde. Så kan vara fallet om en förmån inte saluförs på allmänna marknaden eller om förmånen är förenad med inskränkningar och olägenheter i så stor omfattning att gällande marknadsvärde inte kan anses tillämpligt. Om marknadsvärdet 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. I dessa fall förordas i förarbetena till lagstiftningen (SkU 1989/90:30 s. 76) en försiktig värdering men att värderingen ska ansluta till det marknadsmässiga värdet. Smärre inskränkningar o.d. beaktas dock inte i detta sammanhang.

Även en vinst i en försäljningspristävling, där priset består av en vara, är en skattepliktig förmån för mottagaren och ska värderas till marknadsvärde, dvs. till vad det skulle kosta den anställde att skaffa något motsvarande för pengar. Ibland motsvaras detta av tävlingsarrangörens anskaffningskostnad för varan med tillägg för den moms som belöper på anskaffningen.

Värdering av en förmån av speciell natur – mottagaren saknar inflytande över dess utformning

Även i det fall en vinst – exempelvis en resa - i en pristävling är skattepliktig ska vinsten normalt värderas till marknadsvärdet. Om tävlingsarrangörens kostnad för resan med tillägg för mervärdesskatt kan anses motsvara marknadspriset, bör denna kunna läggas till grund för beskattningen. Den omständigheten att mottagaren av olika skäl inte tidigare företagit sådana resor, medför normalt inte någon annan bedömning. Med hänsyn till de värderingsprinciper som gäller torde inte heller mottagarens ekono-

miska situation normalt beaktas vid värdering av reseförmånen. Att ett annat synsätt kan behöva anläggas på värderingen i vissa fall framgår av följande rättsfall.

RR har avgjort ett mål angående värdering av en tävlingsvinst som inte var hänförlig till anställning eller uppdrag. (RÅ 1996 ref. 75). Målet gällde värdering av en resa som en kvinna (folkpensionär) erhållit genom pristävling (slogantävling om kaffe). Resmålet var Rio de Janeiro. Tävlingsarrangören hade på kontrolluppgift angett resans värde till 28 000 kr. Resan var inte utbytbar mot pengar eller varor. Mottagaren utnyttjade inte vinsten utan överlät den på sin bror. I gengäld fick hon ett presentkort på 3 500 kr för en resa till Grekland. Mottagaren yrkade med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden att resan skulle värderas till 3 500 kr.

RR konstaterade att lagtexten inte ger någon direkt ledning beträffande hur marknadsvärdet ska beräknas när, som i detta fall, förmånen är av en speciell natur och mottagaren inte haft något inflytande över dess utformning. Enligt RR är det inte rimligt att i situationer av detta slag lägga beställarens kostnad för den tillhandahållna förmånen till grund för värderingen. Ledning bör i stället hämtas från andra föreliggande förhållanden. Mottagaren ska enligt RR beskattas för ett förmånsvärde som beräknas med utgångspunkt främst i det pris som hon kunnat erhålla såvida hon utbudit den vunna resan till försäljning på marknaden. För att en sådan beräkning ska kunna utföras fordras uppgifter om de närmare omständigheterna beträffande resan såsom dess förläggning i tiden, färd sätt, resans längd, inkvartering och vad som i övrigt varit inräknat i resan. Efter återförvisning till länsrätten för utredning i dessa hänseenden framkom det att två par, som deltagit i den aktuella resan till Rio de Janeiro, hade köpt sina resor av de ursprungliga pristagarna för 23 000–24 000 kr per par. Det ansågs därför rimligt att värdera vinsten i RR:s mål till 23 000 kr.

Skatteplikts- och värderingsfrågan

Det åligger i första hand utgivaren av förmånen, som i regel är den egna arbetsgivaren, att avgöra om förmånen är skattepliktig och i så fall värdera förmånen. Bedöms förmånen som skattepliktig ska den redovisas från första kronan. För arbetsgivare som ska betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag måste skattepliktsfrågan och värderingsfrågan avgöras redan när förmånen lämnas.

18.2 Kostförmån

Fri kost är en skattepliktig förmån oavsett om den tillhandahålls fortlöpande eller endast vid särskilda tillfällen såsom under

tjänsteresa/förrättning, tjänstgöring på annan ort, kurser, kongresser, konferenser, studieresor e.d. Förmån av fri kost är skattepliktig även om den erhållits utomlands.

I likhet med andra förmåner är kostförmån skattepliktig oavsett om det är arbetsgivaren eller annan som tillhandahåller förmånen. En förutsättning är att förmånen kan ses som ett utflöde ur tjänsten. En ytterligare förutsättning för beskattning är att mottagaren utnyttjat kostförmånen. Om den skattskyldige haft möjlighet till fri kost men inte utnyttjat den, åligger det honom att göra sannolikt att så inte har skett.

Kostförmån är i vissa fall undantagen från beskattning. Se avsnitt 17.2.1 och 17.2.2 samt nedan under rubrik Undantag från skatteplikt.

Fri kost

Fri kost värderas schablonmässigt. Förmånsvärdet för en hel dag (minst tre måltider) beräknas till ett belopp – avrundat till närmaste tiotal kronor – som motsvarar 250 % av genomsnittspriset i Sverige för en normal lunch. Förmånsvärdet för lunch eller middag är 40 % av värdet för kostförmån för en hel dag. Förmånsvärdet för frukost är 20 % av värdet för kostförmån för en hel dag (61 kap. 3 § IL).

RSV har för beskattningsåret 2003 fastställt följande skattepliktiga schablonvärden för fri kost;

- helt fri kost (minst tre måltider) 150 kr,
- en fri måltid om dagen (lunch eller middag) 60 kr och
- fri frukost 30 kr.

Delvis fri kost

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än det belopp som motsvarar förmånsvärdet enligt ovan - 60 kr - ska förmånen behandlas som en kostförmån och den anställda ska beskattas för skillnaden mellan det pris som han betalat för måltiden och 60 kr (61 kap. 3 § 2 st. IL).

Så snart arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid är kostförmånsschablonen, 60 kr, utgångspunkt för värderingen av den skattepliktiga förmånen. Detta gäller oavsett om restauratören erbjuder utomstående samma måltid för ett lägre pris eller det fall att arbetsgivaren tillhandahåller den anställda kostförmån på ett närbeläget näringsställe, som erbjuder allmänheten en måltid av normal beskaffenhet till ett lägre pris än 60 kr.

Exempel

Arbetsgivaren saknar personalrestaurang och erbjuder sina anställda kostförmån på ett närbeläget näringsställe. Lunch av dagens-rätt-karaktär erbjuds allmänheten för 58 kr. Ar-

betsgivaren subventionerar den anställde med 10 kr per måltid. Den anställde betalar alltså själv 48 kr för lunchen. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas till skillnaden mellan 48 kr och 60 kr, eller 12 kr.

Den omständigheten att arbetsgivaren införskaffar en matautomat till lunchrummet och köper in mat till den som de anställda får bereda själva, innebär inte att arbetsgivaren har tillhandahållit en subventionerad måltid. Visserligen kan den anställde med hjälp av lunchautomaten inta en måltid på arbetsplatsen till lågt pris. Det skulle han å andra sidan också kunna göra om han själv inköpte maten, förvarade den i en av arbetsgivaren införskaffat frysskåp och värmden den i en av arbetsgivaren införskaffad ugn. Dessa båda situationer är jämförbara. Om den anställde betalar samma pris för maten som arbetsgivaren och andra kunder hos matleverantören betalar till denne, bör arbetsgivaren inte anses ha bidragit till den anställdes kost. Tillhandahållandet av matautomaten får anses vara en personalvårdsförmån i likhet med t.ex. att tillhandahålla frysskåp och ugn. Någon skattepliktig förmån av delvis fri kost föreligger alltså inte i denna situation (RÅ 1992 ref. 3).

**Subventionens
storlek saknar
betydelse**

Om en lunchmåltid tillhandahålls i lokaler som disponeras av arbetsgivaren, antingen av arbetsgivarens egen personal eller av utomstående restauratör, och arbetsgivaren subventionerar den anställdes måltid, har arbetsgivarens kostnader (subventionens storlek) ingen betydelse för värderingen av den anställdes kostförmån. Schablonvärdet ska tillämpas så länge det är fråga om en normal lunchmåltid (måltid av dagens-rätt-karaktär). Schablonvärdet används också normalt för måltider under tjänsteresa, se vidare nedan under kantrubriken "Justering".

**Normal
lunchmåltid**

Kostförmånsschablonen, 60 kr, representerar en normal lunchmåltid (måltid av dagens-rätt-karaktär). Enligt RSV:s allmänna råd får en normal lunch anses föreligga så snart en lagad rätt ingår i den anställdes måltid. Med lagad rätt avses en beredd och tillredd varm eller kall maträtt. Sådana tillhör till måltiden som bröd och smör, sallad och måltidsdryck ska däremot inte påverka det skattepliktiga förmånsvärdet.

Övriga rätter och styckesaker som tillhandahålls, värderas till marknadspris. Om priserna i det övriga sortimentet, dvs. annat än måltid av dagens-rätt-karaktär, genom arbetsgivarens subvention är lägre än marknadspriset, uppkommer en skattepliktig förmån för mellanskillnaden.

Värdekuponger

Om arbetsgivaren tillhandahåller kostförmån genom kupong eller motsvarande betalningssystem, är detta en skattepliktig förmån

som värderas till det belopp som anges på kupongen (annan förmån än kostförmån). Arbetsgivarens kostnad för kupongen saknar således betydelse i detta sammanhang (RÅ 1992 ref. 11).

Med kupong i detta sammanhang avses s.k. värdekupong som inte avser viss måltid. Får den anställda köpa kupongerna av arbetsgivaren till ett lägre pris än vad som motsvarar kupongvärdet, är mellanskillnaden en skattepliktig förmån.

Nedsättning av förmånsvärdet

Kostförmånsvärdet ska minskas med det belopp som den anställda av sin nettolön betalar till arbetsgivaren för att erhålla förmånen (61 kap. 4 § IL). Det förhållandet att den anställdes kontanta bruttolön sänks eller att han avstår från en kontant löneökning för att i stället erhålla förmån av fri kost, innebär inte att den anställda har lämnat ersättning för förmånen. Någon nedsättning av förmånsvärdet ska inte göras i det läget.

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

Justering

Vid inkomsttaxeringen får ett schablonmässigt beräknat kostförmånsvärde justeras uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl (61 kap. 18 § IL). Möjlighet finns även för arbetsgivare att få underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter justerat (9 kap. 2 § SBL). När sådant beslut föreligger, ska det justerade förmånsvärdet användas även vid beräkning av skatteavdrag för den anställda. Arbetsgivaren ska underrätta den anställda när han har fått ett sådant beslut. Den anställda kan också efter ansökan få skatteavdraget ändrat om det finns synnerliga skäl för justering av förmånsvärdet.

Situationer som motiverar justering nedåt är enligt RSV:s allmänna råd för beskattningsåret 2003 (RSV 2002:36 och RSV M 2002:27) om en arbetsgivare erbjuder en anställd en måltid som avsevärt avviker från en normal lunch (måltid av dagens-rätt-karaktär). Den omständigheten att den anställda avstår från exempelvis tillbehör till måltiden (smör och bröd, sallad etc.) utgör inte grund för justering.

I RÅ 2002 ref. 10 fann RR att förmån av delvis fri kost förelåg när anställda i en kedja som saluför s.k. snabbmat, för sina måltider fått betala ett pris som understeg marknadsvärdet, dvs. det pris företagets kunder fick betala för motsvarande rätter. Förmånsvärderingen skulle därför utgå från kostförmånsschablonen, vilken dock låg väsentligt högre än marknadsvärdet. De erhållna måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kunde välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar medförde emellertid, enligt RR, att måltiderna inte kunde anses utgöra lunchmåltider av normal beskaffenhet. Förmånsvärdet

justerades därför ned till marknadsvärdet.

Kost under förbandsövning m.m.

Justering nedåt är vidare befogad för kost som försvarsmakten erbjuder i följande situationer;

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

Förmånen bör i dessa situationer värderas till 50 % av det enligt 61 kap. 3 § IL bestämda värdet och beräknas för de tjänstgöringsdagar eller- perioder då den anställde deltagit.

Med förbandsövning avses en sammanhängande övningsverksamhet med krigsorganiserade eller för utbildningsändamål organiserade staber och förband eller kadrar till dylika enheter, om övningsverksamheten bedrivs på ett sådant sätt att personalens arbetsinsatser inte kan tidsplaneras och att arbetet inte kan avbrytas av i förväg bestämda raster eller uppehåll för vila m.m. I tid för förbandsövning bör även räknas in förberedelse- och avslutningsverksamhet som har sådant samband med övningen att arbetet inte kan tidsplaneras.

Kostförmån i HVB-hem

RR har i dom (RÅ 1995 ref. 95) ansett att synnerliga skäl för justering av den schablonmässigt beräknade förmånen av fri kost föreligger på de grunder som åberopats av makar, som driver ett sådant hem för vård eller boende (s.k. HVB-hem) som numera regleras i 6 kap. socialtjänstlagen (2001:453). De grunder som åberopades var dels att deras måltider tillsammans med de i hemmet placerade barnen och ungdomarna hade ett påtagligt vårdinslag och dessutom innefattade ett pedagogiskt moment, dels att den förmån som de åtnjöt inte avsett färdiga måltider utan endast inköp av livsmedel. Värdet av vardera makens förmån av fri kost jämkades till 50 % av det enligt schablon beräknade värdet.

Justering av förmånsvärdet uppåt, m.h.t. att måltiden är av väsentligt högre standard än en normal lunch bör enligt RSV:s allmänna råd komma ifråga endast i undantagsfall. Vid en sådan bedömning bör vägas in bl.a. om den anställde t.ex. vid en tjänsteresa haft ett avgörande inflytande i fråga om måltidsstandarden.

Kostförmån för praktikant

För praktikant eller motsvarande (t.ex. elev vid sjuksköterskeskola) finns en särskild justeringsregel (61 kap. 21 § IL). Om praktikanten får kostförmån, bostadsförmån eller liknande förmån och inte får någon annan kontant ersättning eller bara obetydlig annan ersättning får förmånens värde justeras till skäligt belopp.

**Kostförmån m.m.
för barnflickor
m.fl.**

Värdet av bostadsförmån och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt en särskild bestämmelse (61 kap. 3 a § IL) 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 är inte skattepliktig.

Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och au-pairflickor samt annan hemhjälp som bor hos den familj där de tjänstgör.

Samma belopp får användas om kostförmån ges ut under till exempel en resa, så länge den utgår i utgivarens hushåll (prop. 2000/01:7 s.33).

**Personalrestau-
rang drivs på
marknadsmässiga
villkor**

Om en anställds kostnader för en måltid är lägre än kostförmånsvärdet för en normal lunch, 60 kr, på grund av att arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för denna, ska förmånen behandlas som en kostförmån med ett värde som motsvarar mellanskillnaden (61 kap. 3 § IL).

Om en personalrestaurang drivs på marknadsmässiga villkor utlöser ett lägre pris än kostförmånsvärdet inte någon beskattning.

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:110, s. 328) anför departementschefen följande: "Om emellertid en personalrestaurang inte till någon del subventioneras av arbetsgivaren men t.ex. stordriftfördelar medger att det pris som tas ut av den anställda understiger det genomsnittliga priset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet bör det inte komma i fråga att beskatta den anställda 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".

För att ett lägre pris än vad som motsvarar kostförmånsvärdet ska kunna tas ut av den anställda utan beskattningskonsekvenser, krävs alltså att personalrestaurangen, oavsett om arbetsgivaren upplåtit serveringen till utomstående restauratör eller driver verksamhet i egen regi, drivs på marknadsmässiga villkor, dvs. utan

bidrag från arbetsgivaren. Enligt RSV:s allmänna råd för beskattningsåret 2003 (RSV 2002:36 och RSV M 2002:27) ska en kostnadsberäkning på marknadsmässiga villkor göras för varje personalrestaurang och personalmatsal för sig. Genomsnittsvärde baserat på kostnadsberäkning från flera restauranger eller matsalar av likartad beskaffenhet men geografiskt åtskilda godtas däremot inte. Detta gäller även om verksamheterna drivs av en och samma arbetsgivare.

Stordriftsfördelar får beaktas vid prissättningen under förutsättning att kostnadsberäkningarna avser hela verksamheten. Någon utbrytning av mer kostnadskrävande delar torde inte kunna godtas.

Bland kostnader som normalt belastar en verksamhet av detta slag har marknadshyra särskilt behandlats i RSV:s allmänna råd. Med marknadshyra bör enligt dessa avses den hyra i kronor per m² 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. Även andra utrymmen som står till restaurangens förfogande utan inskränkning bör belastas med full hyreskostnad. Om andra utrymmen än köksdelen används även till andra ändamål, bör detta påverka marknadshyran – lämpligen genom en uppdelning med hänsyn till tid och användningssätt.

Om arbetsgivaren för sin verksamhet hyr lokaler på marknadsmässiga villkor och dessa lokaler även inrymmer personalrestaurang, kan arbetsgivarens hyreskostnad godtas som marknadshyra även för restaurangdelen.

RSV rekommenderar vidare att hyressättningen bör omprövas varje år, oavsett om den är fast eller rörlig, dvs. beräknas i kronor per kvm eller i procent av omsättningen. Frågan om marknadshyra etc. prövas av SKV.

Om personalrestaurangen drivs på marknadsmässiga villkor och detta medger en prissättning som är lägre än kostförmånsvärdet utlöser detta som ovan nämnts ingen beskattning under förutsättning att den anställde betalar vad det kostar. Om restauratören kan ta ut exempelvis 52 kr för lunchmåltid, är priset för den anställde 52 kr. Om arbetsgivaren i den situationen erbjuder den anställde subvention med 10 kr så att den anställde själv betalar 42 kr, utlöser detta beskattning inte med 10 kr utan med 18 kr, dvs. skillnaden mellan 42 kr och 60 kr (schablonvärdet för beskattningsåret 2003).

I RÅ 1994 ref. 49 behandlades frågan huruvida kostförmån för

anställda på hotell kan beräknas med utgångspunkt i arbetsgivarens kostnader för personalmaten.

RR gjorde den bedömningen att det pris de anställda betalade till arbetsgivaren för tillhandahållna måltider innefattade en viss subvention. Beskattningen av denna subvention skulle vid sådant förhållande, oavsett att det pris de anställda betalade för måltiden inte understeg arbetsgivarens marginalkostnad, ske med utgångspunkt i kostförmånsschablonen.

Undantag från Skatteplikt

Kostförmån är i vissa fall undantagen från beskattning. Detta gäller enligt vissa bestämmelser i 11 kap. 2–3 §§ IL (se avsnitt 17.2 och 17.3). Vidare är måltider för vissa yrkesgrupper skattefria där det finns pedagogiska inslag i samband med måltiderna eller där det finns en tillsynsskyldighet i samband med dessa.

Fri kost för Skolpersonal

Enligt gammal praxis är förmån av fri eller subventionerad måltid för lärare eller annan personal vid skola, förskola, daghem och fritidshem skattefri om personalen vid måltiden har tillsynsskyldighet (eller motsvarande ansvar) för barn under skolmåltid eller i samband med s.k. pedagogisk måltid

Fri kost för Vårdpersonal

Förmån av fri eller subventionerad måltid är skattefri för vårdpersonal som vid måltiden har tillsynsskyldighet (eller motsvarande ansvar) för senildementa inom äldreomsorgen (prop. 1987/88:52, s. 62).

Enligt RSV:s allmänna råd (RSV 2002:36 och RSV M 2002:27) undantas också från beskattning förmån av fri eller subventionerad måltid, som vårdpersonal inom omsorgsvården äter med förståndshandikappade (intar sin måltid vid samma bord). Skattefriheten förutsätter att personalen enligt anställningsavtal e.d. har skyldighet att delta i måltiden.

Ovannämnda undantag från beskattning av kostförmån för lärare m.fl. samt vårdpersonal gäller endast dessa personalgrupper och endast under givna förutsättningar.

Fri lunch för skolelever

Elever i grundskola och gymnasium som gör viss praktik hos företag utan lön (PRAO) erhåller ibland fri lunch. Skälig ersättning i pengar för lunch från arbetsgivaren eller skolan anses jämförbar med ersättning enligt studiestödslagen och därmed undantagen från beskattning. Förmån av fri lunch i motsvarande fall är inte heller skatte- och avgiftspliktig.

18.3 Bilförmån

61 kap. 5-11, 19–19b §§ IL
prop. 1977/78:40
prop. 1986/87:46
prop. 1989/90:110 s. 321–326, SkU30
prop. 1993/94:90 s. 87–94 samt 106–107, SkU10
prop. 1996/97:19 s. 45–67, 87–93, 95–97, FiU1
prop. 1996/97:173, drivmedel
prop. 1997/98:SkU26
prop. 1999/2000:6, miljöbilar
prop. 2001/02:18, tillverkningsår
prop. 2001/02:45, miljöbilar

Schablonmässig värdering

Värdet av fri och delvis fri bil (bilförmån) exklusive drivmedel beräknas efter en schablon. Värdet av fritt drivmedel ingår inte i bilförmånsvärdet utan utgör en separat förmån. Schablonen, som enligt förarbetena (prop. 1996/97:19) ska motsvara samtliga kostnader utom drivmedlet, bygger på en uppskattad privat körsträcka om 1600 mil per år. Inriktningen är alltså att tjänstebilsinnehavaren själv betalar allt drivmedel och därmed ges ett incitament att köra mindre privat. Det förutsätts att förmånshavaren får ersättning för drivmedel för tjänstekörning. Kostnadsersättningen utgör skattepliktig intäkt för förmånshavaren som är berättigad till avdrag för kostnader enligt vissa regler. Likaså medges under vissa förutsättningar avdrag för drivmedel för körning mellan bostad och arbetsplats, för hemresor vid tjänstgöring utom hemorten och för resor i samband med tillträdande eller frånträdande av anställning. Tillgång till fritt garage eller fri uppställningsplats vid arbetsplatsen avseende förmånsbil föranleder inte förmånsbeskattning

Arbetsgivaren ska värdera förmånen. Om det föreligger synnerliga skäl kan förmånsvärdet justeras. Justering kan bli aktuellt att tillämpa vid inkomsttaxeringen. Möjlighet finns även för arbetsgivare att på samma grunder få underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter justerat (9 kap. 2 § SBL). En förutsättning är att arbetsgivaren ansöker om detta hos SKV. Har arbetsgivaren fått beslut om justerat värde ska detta värde användas såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som vid fullgörande av kontrolluppgiftsskyldigheten. Däremot kan förmånshavaren själv inte ansöka om sådan justering av förmånsvärdet för beräkning av skatteavdrag.

Beräkning av bilförmån innebär också att arbetsgivaren – från det schablonberäknade förmånsvärdet – ska avräkna ersättning som förmånshavaren betalat till arbetsgivaren för att få nyttja förmånen eller för egna utlägg avseende förmånsbilen som den anställde kan ha för skatt, försäkring o.d. (se nedan under Delvis fri bil). På kontrolluppgiften ska arbetsgivaren redovisa nettovärdet av den schablonberäknade bilförmånen.

Har förmånshavaren fritt drivmedel för privata resor ska också denna förmån redovisas på kontrolluppgiften, dock inte tillsammans med det schablonberäknade bilförmånsvärdet. Arbetsgivaren ska därutöver lämna vissa andra uppgifter i fråga om bilförmån på kontrolluppgiften. Se RSV:s allmänna råd om värdering av förmån av fri och delvis fri bil (RSV 2002:37 och RSV M 2002:28).

Om förmånshavaren anser att värdet bör bestämmas till annat belopp än det på kontrolluppgiften angivna värdet måste han lämna en tilläggsuppgift i inkomstdeklarationen.

Begreppet bilförmån

Bilförmån uppkommer när skattskyldig för privat bruk i mer än ringa omfattning använder bil som tillkommer honom p.g.a. anställning, uppdragsförhållande eller annan liknande grund. Angående vad som avses med "ringa omfattning" se nedan.

Av förarbetena till tidigare lagstiftning (prop. 1977/78:40, s. 14 och 1986/87:46) framgår att bilförmån föreligger även i de fall förmångivaren tillhandahåller s.k. leasingbil eller då skattskyldig på grund av anställning, uppdragsförhållande eller liknande kunnat erhålla förmånligt hyresavtal.

En bilförmån kan uppkomma även då ett förmånligt avtal har ingåtts med annan än arbetsgivaren, t.ex. ett utomstående uthyrnings- eller leasingföretag eller annat bolag inom koncernen om det föreligger ett samband mellan det förmånliga hyres- eller leasingavtalet och anställningen eller uppdragsförhållandet. Bilförmån kan också föreligga i de fall då förmånshavaren på grund av anställningen, uppdragsförhållandet eller liknande kunnat erhålla ett förmånligt hyresavtal. Som skattepliktig förmån räknas också det fall då förmånshavaren har fått ett förmånligt hyresavtal beroende på att bilen bl.a. ska utnyttjas för reklamändamål.

Även i det fall förmånshavaren själv äger bilen kan en bilförmån föreligga, nämligen om förmånshavaren p.g.a. anställnings- eller uppdragsförhållande har förvärvat bilen på mycket förmånliga villkor, t.ex. genom ett fördelaktigt återköpsavtal som reellt sett innebär att bilen har kunnat innehas på ett med bilförmån jämförligt sätt. Ett annat exempel är att förmånshavaren förvärvat bilen av sin arbetsgivare utan att behöva betala någon kontant likvid och med skyldighet att amortera endast obetydliga belopp

eller att förmånshavaren förvärvat bilen av annan än sin arbetsgivare på mycket förmånliga villkor p.g.a. arbetsgivarens förhållande till säljaren.

Bilförmån i inkomstslaget näringsverksamhet

Privat bruk av bil som ingår i egen näringsverksamhet uttagsbeskattas, 22 kap. 7 § 2 st. IL. För värdering tillämpas bestämmelserna i 61 kap. 5 – 11 §§ IL, dvs. samma regler som gäller i anställningsförhållande.

Dispositionsrättens betydelse för bevisbördan

Dispositionsrätten att använda en bil för privat bruk utlöser i sig inte förmånsbeskattning. I RÅ 2001 ref. 22 I och II har RR slagit fast att dispositionsrätten att använda arbetsgivarens bil privat emellertid utgör en stark presumtion för att bilen också har använts privat i skattepliktig omfattning. Detta gäller oberoende av i vilket inkomstslag bilförmånen ska beskattas. Den skattskyldige måste i det läget för att undgå förmånsbeskattning göra sannolikt att han *inte* har använt bilen privat eller att så har skett endast i ringa omfattning. Dispositionsrätten medför således vid den ordinarie taxeringen en omkastning av bevisbördan.

Omständigheter som kan ha betydelse som bevismedel

Skattepliktig bilförmån ska alltså anses föreligga om inte presumptionen bryts genom att det görs sannolikt att privatkörning inte har förekommit i den omfattning som fordras för beskattning. I ovannämnda domar har RR även berört frågan om vilka bevismedel som står till buds. ”Ett bevismedel som ligger nära till hands är en noggrant förd körjournal. Även många andra omständigheter kan naturligtvis vara av betydelse i sammanhanget. Det kan exempelvis ha förelegat direkta hinder mot att använda bilen under delar av beskattningsåret. Vidare finns det skäl att beakta vilket slags bil det har varit fråga om, bilens utrustning, sättet för dess användning och omfattningen i stort av den yrkesmässiga körningen. Till övriga omständigheter som kan ha betydelse vid sannolikhetsbedömningen hör förekomsten av ett eller flera andra motorfordon i den skattskyldiges eller hans familjemedlemmars privata ägo, antalet körkortsinnehavare inom familjen samt den skattskyldiges eller familjemedlemmarnas behov eller avsaknad av behov av att använda bil till och från arbetsplatsen”.

Avdrag för resor till och från arbetsplatsen med förmånsbil

Den som använder förmånsbilen för resor mellan bostaden och arbetsplatsen är berättigad till avdrag för sina kostnader under samma förutsättningar som gäller resor med egen bil. Avdrag medges dock endast för kostnaderna för dieselolja med 60 öre per körd kilometer och för annat drivmedel med 90 öre per körd kilometer. Avdrag medges också under vissa förutsättningar för kostnader för hemresor och resor i samband med tillträddande och frånträddande av anställning eller uppdrag. Se vidare avsnitt 19 angående avdragsrätt.

Avdrag för kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift

Om den anställde vid resorna till och från arbetet haft utgifter för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för dessa med faktiskt belopp (12 kap. 27 § 4 st. IL). En förutsättning för avdrag är att utgifterna uppkommer vid resa på den vägsträcka som bedöms vara den tidsmässigt kortaste bilvägen till arbetsplatsen (prop. 1993/94:90 s. 106). Avdraget medges från inkomst av tjänst. Utgifterna får inte avräknas från förmånsvärdet.

Ringa omfattning

Någon skattepliktig bilförmån uppkommer inte för den som i inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet använt förmånsbil i endast ringa omfattning. Med ringa omfattning avses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (prop. 1993/94:90 s. 94). Med ett fåtal tillfällen bör enligt RSV:s allmänna råd (RSV 2002:37) avses högst tio. Det bör observeras att det för skattefrihet krävs att båda förutsättningarna är uppfyll-da.

Tjänstebil får användas för privata resor

Resor mellan bostad och arbetsplats räknas som privata resor. Bilförmån uppkommer således även om det privata nyttjandet har begränsats till att avse körning mellan bostad och arbetsplats såvida bilen inte använts i endast ringa omfattning. Även då den anställde tar hem tjänstebilen litet då och då utlöses förmånsbeskattning. Förmånen värderas i sådant fall enligt de regler som gäller för bilförmån del av år (minsta tid för beräkning av förmånsvärde är en månad). Om den anställde av olika skäl kunnat nyttja bilen obetydligt mer än ringa omfattning, torde värdet kunna justeras p.g.a. synnerliga skäl, se nedan under Justering.

Det saknar betydelse för beskattningen om det är på arbetsgivarens eller eget önskemål som den anställde tar hem tjänstebilen. De fördelar - ekonomiska eller praktiska - som arbetsgivaren kan ha av att den anställde tar hem bilen och har den uppställd eller garagerad vid bostaden utgör inte skäl för att underlåta beskattning hos den anställde.

Att hyra bil av arbetsgivaren och på så sätt undkomma beskattning är inte heller möjligt annat än om det sker enligt förutsättningarna för skattefrihet p.g.a. ringa omfattning. Bilförmån anses föreligga även om den anställde hyr bilen av arbetsgivaren eller i övrigt lämnar ersättning för det privata nyttjandet. Det belopp som den anställde betalat i hyra eller i övrigt betalar för det privata nyttjandet avräknas från förmånsvärdet. Om ersättningen är större än förmånsvärdet ska detta bestämmas till 0 kr. Belopp som ett år inte har kunnat avräknas får inte heller utnyttjas ett senare år.

Tjänstebil får endast användas för resor i tjänsten

Om arbetsgivarens bil får användas endast för tjänstekörning, ska någon förmånsbeskattning inte ske. I sådana fall krävs normalt att bilen parkeras på arbetsplatsen efter arbetstidens slut och att

nycklarna förvaras hos arbetsgivaren.

Tjänsteställe

Tjänsteställe är ett centralt begrepp bl.a. när det gäller att avgöra om en resa är en tjänsteresa. Tjänstestället är enligt huvudregeln den plats där den anställda utför huvuddelen av sitt arbete. För anställda på kontor, fabriker, verkstäder, butiker eller liknande är tjänstestället den byggnad där den anställda har sin arbetsplats. Vissa anställda, t.ex. chaufförer, montörer, serviceingenjörer m.fl. utför arbetet under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar. För dessa är tjänstestället den plats där de hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter (tar emot arbetsorder och lämnar redovisning för det utförda arbetet).

Särskilt tjänsteställe finns inte

Vissa yrkeskategorier har inte något särskilt tjänsteställe, utan arbetet pågår en begränsad tid på varje plats enligt vad som gäller för vissa arbeten inom byggnads- och anläggningsbranschen och liknande branscher. För dessa anses bostaden som tjänsteställe. Detsamma gäller ytterligare särskilt angivna yrkesgrupper (12 kap. 8 § IL). Enligt praxis anses bostaden som tjänsteställe även för riksdagsledamöter och styrelseledamöter (se RÅ 86 ref. 130, RÅ 1987 ref. 64 och RÅ 1988 ref. 11). Vissa personer anställs att utföra arbete med bostaden som bas. Det är så att säga naturligt för den anställda att utgå från bostaden i sitt arbete. Det kan exempelvis gälla anställda som på morgonen direkt dirigeras ut till en arbetsplats utan att först behöva infinna sig på ett kontor, en arbetscentral e.d. Så är det exempelvis för anställda i bemanningsföretag. Endast i undantagsfall för exempelvis informationsträffar o.d. behöver den anställda köra direkt från bostaden till arbetscentralen (2–3 ggr per månad). Det kan också gälla anställda, som bor och arbetar på sådant avstånd från arbetsgivarens kontor att med tjänsten förenad administration o.d. måste ske från kontor i den anställdes bostad.

I dessa fall påbörjas och avslutas resorna i tjänsten vid bostaden. Den anställda har i denna situation i princip inga resor till och från arbetet.

Eftersom den anställda i dessa fall har tillgång till bilen kan det oftast antas att bilförmån föreligger, såvida inte annat visas. För att bilförmån i dylika fall inte ska anses föreligga – trots att bilen under kortare eller längre tid finns uppställd eller garagerad vid bostaden – måste alltså den anställda vara beredd att visa att han inte använder företagets bil för privat bruk i mer än ringa omfattning, särskilt om arbetsgivaren inte heller kan kontrollera att bilen körts endast i tjänsten.

Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den anställda kan peka

på de omständigheter som han anser bäst visar att bilen inte använts för privata resor i mer än ringa omfattning.

RSV har i skrivelse, daterad 1990-07-02 (dnr D19-735-90), angett följande exempel på faktorer som vid en samlad bedömning bl.a. kan tala för att bilförmån inte föreligger i dylika fall.

- Den anställda har enligt avtal med arbetsgivaren inte rätt att utnyttja bilen för privata resor,
- bilen ställs upp hos arbetsgivaren under den anställdes sjukdom, semester och annan längre ledighet,
- den anställda har privat ägd/a bil/ar som motsvarar familjens inkomster och behov, och
- den anställda styrker med färdskrivare, körjournal e.d. att bilen endast utnyttjats för resor i tjänsten och i förekommande fall privata resor i ringa omfattning.

Bilens typ och utrustning har viss betydelse för frågan om bilförmån ska påföras eller ej. Dessutom kan vid beräkning av förmånsvärde bilens typ och utrustning innebära att justering under vissa förutsättningar kan komma i fråga, se nedan vid Justering.

Särskilt tjänsteställe finns

Tjänsteresa påbörjas normalt från den byggnad där den anställda har sin arbetsplats (tjänsteställe). Resor från bostaden till arbetsplatsen (tjänstestället) är som ovan angetts privata resor som utlöser förmånsbeskattning om arbetsgivaren låter den anställda använda bilen för sådana resor.

Det finns dock vissa situationer då bilförmån inte bör påföras trots att den anställda har bilen tillgänglig vid bostaden. Så kan vara fallet när den anställda vid enstaka tillfällen måste påbörja en tjänsteresa från bostaden tidigt påföljande morgon. Likaså måste en anställd som en kväll avslutat en tjänsteresa vid bostaden kunna ta bilen till tjänstestället påföljande dag. En annan situation kan vara att den anställda p.g.a. jourtjänst några dagar per månad måste ha bilen tillgänglig vid bostaden. För att förmånsbeskattning i dessa fall inte ska ske måste klart framgå att den anställda inte får använda bilen för privata resor. En omständighet som tyder på att så är fallet är om den anställda enligt avtal med arbetsgivaren inte har rätt att använda bilen för privata resor.

Från i föregående stycke angiven situation bör skiljas den då anställd, som har särskilt tjänsteställe och i sin tjänst utför arbetsuppgifter (t.ex. kundbesök, bank- och postärenden m.m.) utanför arbetsplatsen, tar hem företagets bil för att på morgonen kunna åka direkt från bostaden till dagens första kundbesök etc. Om anställda i sådana fall av praktiska eller därmed jämförliga skäl kontinuerligt undviker att utgå från arbetsplatsen vid dagens för-

sta eller sista tjänsteärende, torde detta inte anses medföra att resorna ska betraktas på annat sätt än resor till och från arbetet. Skattepliktig bilförmån får anses föreligga i dessa fall.

Det finns vidare vissa yrkeskategorier, t.ex. montörer, serviceingenjörer o.d., som har ett särskilt tjänsteställe och i sin tjänst använder fullt utrustade tjänstebilar (servicebilar) för arbete på exempelvis byggarbetsplatser och liknande. Under sådana arbetsperioder är det inte ovanligt att den anställde får ta hem bilen till bostaden. Om en sådan bil p.g.a. sin speciella utrustning och användning inte lämpar sig för privat körning och inte heller används för andra resor än för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen, bör bilförmån inte påföras. Med hänsyn till att den anställde i dessa fall rent faktiskt disponerar bilen måste den anställde vara beredd att visa att bilen inte används privat i mer än ringa omfattning. Vid kantrubriken "Särskilt tjänsteställe finns inte", ges exempel på faktorer som kan tala för att bilförmån inte föreligger. De där nämnda exemplen gäller även för den ovan redovisade situationen.

Vad avses med bil?

Med bil avses både personbilar och andra bilar (lätta lastbilar och liknande) som utnyttjas eller kunnat utnyttjas för personbefordran. Hit räknas även husbilar, som registrerats som lätta lastbilar. Förmånsvärde för bil beräknas däremot inte för tung lastbil med totalvikt över 3,5 ton eller buss (som är inrättad för befordran av fler än åtta personer utöver föraren). Om den anställde får disponera sådant fordon för privat bruk uppkommer emellertid en skattepliktig förmån. Värdet av förmånen får beräknas efter en prövning i varje enskilt fall.

Beräkning av förmånsvärde - huvudregel

Underlag för beräkning av värdet av bilförmån är;

- dels det för året fastställda prisbasbeloppet,
- dels statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret,
- dels bilmodellens nybilspris och
- dels anskaffningskostnaden för extrautrustning.

Prisbasbelopp

Prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL, har för år 2003 fastställts till 38 600 kr.

Statslåneräntan

Statslåneräntan (SLR) vid utgången av november 2002 uppgick till 4,85 %.

Bilmodell

Med bilmodell avses enligt 61 kap. 6 § IL bilar av samma märke, variant och tillverkningsår. Bestämmelsen gäller fr.o.m. år 2002. I fråga om bilar som tillverkats före den 1 januari 2002 gäller

fortfarande äldre bestämmelser. För dessa bilar används således fortfarande uttrycket ”årsmodell”.

Nybilspris för bilmodellen

Nybilspriset har definierats i 61 kap. 6 § IL. Där anges att med nybilspriset för bilmodellen avses det pris som bilen hade när den som ny introducerades på den svenska marknaden. En bilmodell som är ny endast på grund av nytt tillverkningsår bör anses introducerad på den svenska marknaden vid tillverkningsårets ingång. Om ett sådant introduktionspris ändras efter kort tid, avses med nybilspris det nya priset. Begreppet kort tid bör inte kunna inrymma en tidsperiod som är längre än sex månader. Vad som är kort tid bör också avgöras i förhållande till om det fanns en rimlig möjlighet att utnyttja ett priserbjudande och om det faktiskt såldes några bilar till det första introduktionspriset. Har t.ex. ett kampanjpris satts under så kort tid att endast ett fåtal köpare har kommit att kunna utnyttja det och priset därefter höjts, bör det senare priset föranleda ändring av nybilspriset. Om det visar sig att ett introduktionspris måste sänkas för att försäljningen ska komma i gång, och det dessförinnan endast sålts ett fåtal bilar, bör också nybilspriset ändras trots att priset gällt under kanske flera månader (prop. 1996/97:173 s. 62).

Privatimport

Av ovannämnda bestämmelse framgår också att om det inte finns något nybilspris, anses som nybilspris för bilmodellen-/årsmodellen det pris som det kan antas att bilen skulle ha haft om den introducerats på den svenska marknaden när den var ny. Så kan t.ex. vara fallet med privatimport (nämnd prop. s. 62).

I RSV:s föreskrifter (RSFS 2001:23, RSFS RSFS 2002:29 och RSFS 2003:31) om värdering av fri och delvis fri bil anges de nybilspriser som ska tillämpas vid förmånsberäkningen vid taxeringen 2004 (RSV:s billistor).

För ny bil som introduceras på marknaden, där nybilspriset ännu inte fastställts av SKV, bör det marknadspris som generalagent eller motsvarande rekommenderat gälla vid beräkning av arbetsgivaravgifter och preliminär skatt (RSV 2002:37) Motsvarande bör gälla när bilmodell för visst år saknas i RSV:s billistor.

Nybilspriset i RSV:s billista representerar priset för bilmodellen med den utrustning som den saluförs med. Om en bilmodell saluförs till ett pris som avviker från det i billistan angivna nybilspriset får skillnaden i pris anses vara att hänföra till extrautrustning, såvida det inte är helt klarlagt att en prishöjning skett för bilmodellen sedan dess nybilspris fastställts. Skillnadsbelopp som avser extrautrustning ska tillsammans med priset för eventuellt ytterligare tillval av extrautrustning läggas till det i billistan fastställda nybilspriset för bilmodellen

**Beräkning av
nybilspris**

Exempel

Antagande: En bil med tillverkningsår 2003 inköptes på hösten. Någon prishöjning på bilen har inte varit aktuell.

RSV:s nybilspris för bilmodellen 175 000 kr

Bilens inköpspris enligt faktura 210 000 kr inklusive i fakturan specificerad extrautrustning 15 000 kr

Den extrautrustning som redovisas på fakturan, 15 000 kr, torde i regel avse det tillval till standardutrustning som köparen gör. Skillnaden i pris mellan RSV:s billista och fakturapriset får därför – om inte annat visas – anses i sin helhet vara att hänföra till extrautrustning (standardutrustning 20 000 kr och tillval till standardutrustning 15 000 kr). Nybilspriset i exemplet ovan bör således beräknas till 210 000 kr (175 000 + 20 000 + 15 000) och inte till 190 000 kr (175 000 kr + 15 000 kr). I fråga om beräkning av förmånsvärde när rabatt har lämnats, se nedan under Extrautrustning.

**Nybilspris i vissa
fall för äldre bilar
– 6-årsregeln**

Det lägsta värde som får användas som nybilspris vid värdering av bilförmån för en bil av en årsmodell som är sex år eller äldre (årsmodell 1998 och äldre) är fyra prisbasbelopp, vilket för beskattningsåret 2003 är 154 400 kr (61 kap. 7 § IL). Nybilspriset ska anses motsvara fyra prisbasbelopp om inte det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningsutgift för extrautrustning är högre. Ett nybilspris beräknat till fyra prisbasbelopp bör kunna tillämpas även i det fall det för bilar av årsmodell 1998 och äldre föreligger svårigheter att fastställa det verkliga nybilspriset. Jämför dock vad ovan sägs om nybilspris när introduktionspris saknas.

Det fastställda genomsnittspriset ska tillämpas även om bilen inköpts begagnad, bilen inköpts ett tidigare år för ett lägre pris än nybilspriset för årsmodellen eller bilen köpts eller hyrts till rabatterat pris.

Extrautrustning

Till nybilspriset enligt RSV:s billista läggs anskaffningskostnaden för extrautrustning, dvs. anskaffningskostnaden för utrustning som inte ingår i det av RSV fastställda nybilspriset. Detta gäller även för bilar som är sex år eller äldre. Något tillägg ska däremot inte göras i de fall nybilspriset ska bestämmas till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Undantag

Som extrautrustning räknas all utrustning som har samband med bilens funktion eller den åkandes komfort och förströelse. Biltelefon, mobiltelefon och kommunikationsradio anses dock inte utgöra sådan utrustning som ska ligga till grund för förmånsbe-

räkningen. Vidare anses inte elektronisk körjournal utgöra sådan utrustning som höjer förmånsvärdet. Enligt prop. 1986/87:46 ska anordning som betingas av sjukdom eller handikapp hos förmånstagaren inte heller anses som sådan extrautrustning som ska påverka förmånsvärdet. Därmed avses dock inte sådana säkerhetsanordningar som bilar generellt utrustas med i förebyggande syfte.

Av RSV:s allmänna råd (RSV 2002:37) framgår att det saknar betydelse för förmånsvärderingen om utrustningen anskaffas i samband med att bilen levereras eller vid ett senare tillfälle likaväl som om utrustningen redan finns hos förmångsgivaren innan bilen anskaffas. Det saknar också betydelse för vilket ändamål utrustningen anskaffats, t.ex. för bilens körsäkerhet eller för förarens eller passagerares bekvämlighet.

Extrautrustningen kan vara fast monterad på bilen eller monterad på så sätt att den lätt går att avlägsna men är avsedd att utnyttjas på bilen. Till extrautrustning hör exempelvis låsningsfria bromsar (ABS), luftkonditionering, klimatanläggning, metalliclack, sollucka, elsoltak, eljusterbar förarstol, höj- och sänkbar förarstol, elektriska fönsterhissar, bränsledator, tonat eller färgat glas, eluppvärmd vindruta, elmanövrerade backspeglar, uppvärmda backspeglar, dragkrok, vinterdäck, läderklädsel, radio, bandspelare, CD-spelare, motorvärmare, extraljus, centrallås, servostyrning, växellåda med 5 växlar om bilmodellen saluförs med 4 växlar, automatisk växellåda, larmanordning, lastbox, färd dator, farthållare, personlig bilskytt, krockkudde (airbag), sidokrockskydd och väg- och trafikinformationssystem (RTI) samt GPS navigator.

Med anskaffningskostnad för extrautrustning avses priset för materialkostnad, arbetskostnad m.m. inklusive mervärdesskatt vid anskaffningstillfället. Lämnade sedvanliga rabatter på extrautrustning får beaktas vid beräkning av anskaffningskostnaden om rabatten ligger på en rimlig nivå.

Nybilspris och extrautrustning, sedvanlig rabatt

Med rabatt på rimlig nivå avses den rabatt som normalt lämnas till allmänheten (ej företag). Sådan rabatt uppgår vanligen till 5-10 %. Med sedvanlig rabatt i detta sammanhang avses sådan rabatt på extrautrustning som erbjuds regelmässigt i motsats till tillfälliga erbjudanden, kampanjpriser etc. En förutsättning för att rabatt på extrautrustning ska beaktas är att företaget erhållit rabatt i samband med anskaffningen av bilen och/eller extrautrustningen. Avräkning med ett fiktivt belopp motsvarande en möjlig rabatt godtas inte.

Exempel

Antag att AB X köper in en bil med priset 150 000 kr. Det-

ta pris överensstämmer med nybilspriset enligt RSV:s bil-lista.

Extrautrustning anskaffas för 50 000 kr

Rabatt lämnas med 10 %, dvs. 20 000 kr

Inköpspriset för bilen inkl. utrustning blir alltså 180 000 kr.

Nybilspriset inklusive extrautrustning med beaktande av sedvanlig rabatt beräknas på följande sätt.

Då lämnad sedvanlig rabatt får beaktas endast vad gäller extrautrustningen ska rabatten proportioneras på bilen respektive utrustningen. Av de 20 000 kr belöper 15 000 kr på bilen och 5 000 kr på utrustningen. Till bilens nybilspris enligt RSV:s bil-lista 150 000 kr ska således läggas anskaffningskostnaden för extrautrustning som i detta exempel är 45 000 kr (50 000 minskat med rabatt på 5 000 kr) vilket sammanlagt blir 195 000 kr.

Om extrautrustningen hyrts eller om förmånsgivaren inte haft någon kostnad för extrautrustningen eller om kostnaden väsentligt understiger vad utrustningen normalt kostar bör som anskaffningskostnad gälla det av återförsäljare rekommenderade marknadspriset vid nyanskaffning.

Om bilen har köpts eller hyrts begagnad och något pris för extrautrustningen inte går att få fram, kan utrustningen anses anskaffad samma år som bilen tillverkades, såvida det inte är uppenbart att utrustningen anskaffats vid ett senare tillfälle. I sistnämnda fall beräknas anskaffningspriset för extrautrustningen från verkligt anskaffningsår.

Extrautrustning beaktas även för äldre bilar. Är bilen tio år eller mer (1994 års modell eller äldre) kan man bortse från extrautrustningen.

Det förekommer att extrautrustning på äldre bilar, som köpts begagnad, inte är specificerad med prisuppgifter. För att i dessa fall kunna beakta anskaffningskostnaden för extrautrustningen måste man inhämta uppgifter om dels vilken utrustning som ingick i nybilspriset, dvs. RSV:s listpris för bilmodellen det aktuella modellåret, dels anskaffningskostnaden för den extrautrustning som ska läggas till. En annan möjlighet är att försöka få uppgift om vad den aktuella bilen kostade som ny inklusive viss utrustning och därefter jämföra med RSV:s listpris. Mellanskillnaden kan i regel anses utgöra priset för extrautrustningen om inte någon prishöjning har skett på bilen i tiden mellan list-

Beräkning av förmånsvärde – bestämmelser

ningen (november året före beskattningsåret) och tidpunkten för det faktiska priset.

Bestämmelserna om värdering av förmån av fri eller delvis fri bil finns i 61 kap. 5–11 §§ IL. Värdet av bilförmån exklusive drivmedel beräknas efter en schablon. Om förmånstagaren också har fritt drivmedel för privat körning, ska förmånen av det fria drivmedlet hanteras som en särskild förmån vid sidan om det schablonberäknade bilförmånsvärdet. Förmånen av fritt drivmedel värderas vid inkomsttaxeringen till marknadsvärde multiplicerat med 1,2. Se vidare vid kantrubrik Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel.

Bestämmelsen omfattar i princip bilar av alla årsmodeller. För äldre bilar (årsmodell 1998 och äldre) har dock införts en "spärrregel" som innebär att det lägsta belopp som bilförmånsvärdet får beräknas utifrån ska motsvara fyra prisbasbelopp. Se vidare nedan under rubriken Bilar som är sex år eller äldre.

Huvudregel

Värdet av förmånen av helt eller delvis fri bil ska bestämmas till 0,3 prisbasbelopp med tillägg av ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp (61 kap. 5 § IL). Det ränterelaterade beloppet ska beräknas till 75 % av SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerat med nybilspriset för årsmodellen. För beskattningsåret 2003 är räntesatsen 3,637 % (75 % av SLR 4,85 %). Det prisrelaterade beloppet ska för en bil med ett nybilspris för bilmodellen som uppgår till högst 7,5 prisbasbelopp beräknas till 9 % av nybilspriset. Överstiger nybilspriset 7,5 prisbasbelopp ska det prisrelaterade beloppet bestämmas till 9 % av 7,5 prisbasbelopp med tillägg av ett belopp motsvarande 20 % av den del av nybilspriset som överstiger 7,5 prisbasbelopp. Vid beräkning av förmånsvärdet ska till det angivna nybilspriset läggas anskaffningskostnaden för all extrautrustning.

Exempel:

Nyare bil, dvs. vid taxeringen 2004 bil av årsmodellerna 1999 eller yngre

1. Förutsättningar: Nybilspriset är 210 000 kr. Anskaffningskostnad för extrautrustning uppgår till 20 000 kr. Prisbasbeloppet för beskattningsåret 2003 har fastställts till 38 600 kr. SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret har fastställts till 4,85 %. 75 % härav är 3,637 %. 7,5 prisbasbelopp uppgår till 289 500 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

0,3 x 38 600 kr	=	11 580 kr
0,03637 x 230 000 kr	=	8 365 kr
0,09 x 230 000 kr	=	<u>20 700 kr</u>
Summa		40 645 kr

Förmånsvärdet är 40 600 kr (avrundat belopp)

2. Förutsättningar: Nybilspriset är 290 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 50 000 kr. Prisbasbeloppet för beskattningsåret 2003 har fastställts till 38 600 kr. SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret har fastställts till 4,85 %. 75 % härav är 3,637 %. 7,5 prisbasbelopp uppgår till 289 500 kr.

Beräkning av förmånsvärde:

0,3 x 38 600 kr	=	11 580 kr
0,03637 x 340 000 kr	=	12 366 kr
0,09 x 289 500 kr	=	26 055 kr
0,20 x 50 500 kr	=	<u>10 100 kr</u>
Summa		60 101 kr

Förmånsvärdet uppgår till 60 100 kr (avrundat belopp).

Speciellt beträffande bilar som är sex år eller äldre

Är förmånsbilen sex år eller äldre (årsmodell 1998 och äldre) ska nybilspriset anses vara det högsta av det verkliga nybilspriset med tillägg av anskaffningskostnad för extrautrustning och fyra prisbasbelopp - "spärregeln" (61 kap. 7 § IL). Anskaffningskostnad för extrautrustning ska inte läggas till när nybilspriset bestäms till belopp som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Exempel:

Bil som är sex år eller äldre, dvs. vid taxeringen 2004 årsmodellerna 1998 och äldre

Förutsättningar: Nybilspriset är 130 000 kr. Anskaffningskostnaden för extrautrustning uppgår till 15 000 kr. Prisbasbeloppet för beskattningsåret 2003 har fastställts till 38 600 kr. Fyra prisbasbelopp motsvarar 154 400 kr. SLR vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret har fastställts till 4,85 %. 75 % härav är 3,637 %.

En jämförelse mellan det verkliga nybilspriset inkl. extrautrustning och ett nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp visar att fyra prisbasbelopp är högst. Sistnämnda pris ska därför användas som nybilspris vid beräkning av förmånsvärde. Anskaffningskostnaden för extrautrustning läggs inte till nybilspris som motsvarar fyra prisbasbelopp.

Beräkning av förmånsvärde:

0,3 x 38 600 kr	=	11 580 kr
0,03637 x 154 400 kr	=	5 616 kr
0,09 x 154 400 kr	=	<u>13 896 kr</u>
Summa	=	31 092 kr

Förmånsvärdet uppgår till 31 000 kr (avrundat belopp).

Omfattande tjänstekörning

För den som har kört minst 3 000 mil i tjänsten med förmånsbilen under ett kalenderår ska förmånsvärdet beräknas till 75 % av det värde som skulle följa av en beräkning enligt huvudregeln eller den "spärregel" som i vissa fall kan bli tillämplig i fråga om s.k. sexårsbilar (61 kap. 9 § 1 st. IL)

Arbetsgivaren bedömer om det finns förutsättning för nedsättning av förmånsvärdet. För att nedsättning ska kunna ske måste de 3 000 milena ha körts under samma kalenderår. Det innebär att även om förmånshavaren haft förmånsbil under del av år ska ändå tjänstekörningen uppgå till 3 000 mil för att 75 %-regeln ska kunna tillämpas (jfr prop. 1996/97:19 s. 90).

Nedsättning av värdet får ske redan från ingången av året om arbetsgivaren bedömer att förmånshavaren kommer att köra minst 3 000 mil under beskattningsåret. Om förmånshavaren exempelvis slutar sin anställning under året utan att denna körsträcka uppnåtts, bör arbetsgivaren så snart han fått information om detta, justera bilförmånsvärdet till 100 %.

Om förmånshavaren exempelvis byter anställning i mitten av ett kalenderår och i båda anställningarna använt förmånsbilen för tjänsteresor utan att ha uppnått 3 000 mil i tjänsten hos någon av arbetsgivarna, men där tjänsteresorna under kalenderåret i de båda anställningarna tillsammans överstiger nämnda körsträcka, kan förmånshavaren söka justering vid inkomsttaxeringen. För att arbetsgivaren i den senare anställningen ska kunna reducera förmånsvärdet till 75 % krävs att denne har skälig anledning att anta att körningen i tjänsten under anställningen hos honom kommer att uppgå till minst 3 000 mil.

För en näringsidkare som har räkenskapsår som inte stämmer överens med kalenderår kan det innebära svårigheter att uppfylla kravet om 3 000 mils tjänstekörning under ett och samma kalenderår. Detta trots att denna sträcka kanske uppnåtts under en tolv månadersperiod. I sådana fall finns möjlighet att söka justering enligt 61 kap. 19 § IL (nämnd prop. s. 90).

När miljöbil använts för omfattande tjänstekörning, se nedan under Närmast jämförbara bil.

Delvis fri bil

Har förmånshavaren haft kostnader för annat än drivmedel för att erhålla bilförmånen ska förmånsvärdet i princip minskas med vad han betalat (61 kap. 11 § 1 st. IL). Kostnader som kan komma ifråga för avräkning kan vara fordonsskatt, försäkring, besiktning, reparation, extra utrustning eller fast avgift. Ett krav för nedsättning av förmånsvärdet är att förmånshavaren betalar till förmångsgivaren av sin nettolön. Om förmånshavaren har betalat till annan än förmångsgivaren, lämnas kvitto eller bestyrkt kopia av kvitto på erlagt belopp för förmånsbilen till förmångsgivaren för att förmånsvärdet ska få reduceras med beloppet ifråga.

Det har ingen betydelse om förmånshavaren betalar löpande under året (månatligt belopp e.d.) eller som engångsbelopp. Nedsättning av förmånsvärdet får göras med belopp upp till förmånsvärdet. Uppkommer underskott får detta inte dras av från annan skattepliktig intäkt. Det får inte heller utnyttjas ett senare år.

Mindre utgifter för underhåll, som exempelvis tvätt, får inte avräknas från förmånsvärdet. Reducering av förmånsvärdet får inte heller ske för egna kostnader för garage o.d. eller för parkeringskostnader.

Förmånsvärdet är avsett att återspegla förmånshavarens kostnader att äga och köra en viss bil. Vissa kostnader ingår inte i denna kalkyl för beräkning av förmånsvärde. Sådana kostnader får därför inte avräknas från förmånsvärdet. Det kan röra sig om icke förutsebara utgifter för förmånsbilen, t.ex. självrisk till försäkringsbolag eller annan kostnad till följd av trafikolycka.

Delad äganderätt

I ett överklagat förhandsbesked avsåg N och hans arbetsgivare, Z AB, att tillsammans förvärva en bil. N skulle äga 1/3 av bilen och arbetsgivaren 2/3. Enligt förslag till samäganderättsavtal skulle löpande utgifter för bilen betalas i samma proportioner. N:s årliga användning av bilen skulle begränsas till 1/3 av den totala körsträckan. SRN förklarade att N skulle beskattas för bilförmån och anförde därvid: "N:s arbetsgivare har del i den bil som N får använda för privat bruk. Redan därigenom tillhandahåller arbetsgivaren N en bilförmån. Att parterna sinsemellan kommit överens om att dela upp den totala körsträckan påverkar inte den bedömningen. Huruvida avtalet med arbetsgivaren i praktiken ger N några ekonomiska fördelar – vilket i och för sig inte är osannolikt eftersom den värdeminskning per mil räknat som han träffas av bör bli mindre än om han ägt hela bilen – saknar också betydelse i sammanhanget." RR delade SRN:s uppfattning och fastställde nämndens förhandsbesked (RÅ 1992 not. 608).

Förmån under del av året

Om förmånshavaren utnyttjar bil som tillhandahålls av arbetsgivare/uppdragsgivare endast del av året, ska förmånsvärdet sät-

tas ned med en tolfedel för varje kalendermånad som denne inte har förmånen (61 kap. 9 § 2 st. IL). Detta innebär att bilförmån endast några dagar under en månad utlöser förmånsvärde för hela månaden.

Om förmånshavaren utnyttjar bilen endast under semester eller motsvarande ledighet (attraktiv tid), se nedan under Justering.

Byte av bil

Om förmånshavaren byter bil under en månad och bilarna har olika förmånsvärden anser RSV i sina allmänna råd för beskattningsåret 2003 (RSV 2002:37) att förmånsvärdet bör beräknas efter den bil som förmånshavaren disponerar längst tid under månaden. Disponeras bilar med olika förmånsvärden lika länge, beräknas förmånsvärdet som ett genomsnitt av förmånsvärdena för dessa bilar.

Ett genomsnittsvärde kan också användas vid inkomsttaxeringen om den anställde under året bytt bil vid ett stort antal tillfällen, vilket kan vara vanligt hos bilhandelsföretag. Med ett stort antal tillfällen avses minst 10 ggr per år jämnt fördelade under året. Det är de bilar som förmånshavaren faktiskt har disponerat som ska ligga till grund för beräkning av förmånsvärde även i de fall genomsnittsvärde används.

Om förmånshavaren byter bil i samband med att han byter anställning kan, om bytet sker under en månad, förmånsvärde komma att beräknas för 13 månader. Förmånen av fri bil ska emellertid enligt värderingsreglerna i 61 kap. IL gälla för helt år, varför förmånshavaren får yrka att värdet jämkas till 12 månader.

Justering

Förmånsvärdet får enligt 61 kap. 18 § IL justeras uppåt eller nedåt, om det finns synnerliga skäl.

Som synnerliga skäl för att justera värdet av bilförmån nedåt anses enligt 61 kap. 19 § IL *att bilen använts som arbetsredskap, att bilen använts i taxinäring och har körts minst 6 000 mil i verksamheten under kalenderåret och att dispositionen för privat körning varit begränsad i mer än ringa utsträckning, eller att det finns andra liknande omständigheter.*

Grunden "att det finns liknande omständigheter" kan tillämpas i andra situationer när möjligheten att använda bilen privat i något avseende är begränsad. Så kan exempelvis vara fallet om bilen har använts huvudsakligen i tjänsten och den skattskyldige kan visa att den privata körsträckan varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga. Även i den situationen att två personer använder samma förmånsbil bör förmånsvärdet som utgår från hel bilförmån kunna justeras, eftersom möjligheten att använda bilen privat är begränsad för var och en av dem.

Fr.o.m. år 2002 har nya regler införts i 61 kap. 19 a § IL om justering av förmånsvärdet för miljöanpassade bilar. Reglerna för justering av bilar som deltar i ett test för att prova ut ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik finns numera i 61 kap. 19 b § IL (se nedan under Miljöbilar och Testbilar).

Det kan förekomma situationer där justering kan anses motiverad enligt flera justeringsgrunder. Justering enligt en grund utesluter inte justering enligt en annan. I en sådan situation bör storleken av justeringen grunda sig på en samlad bedömning av de hinder som begränsar det privata nyttjandet av förmånsbilen (1999/2000:6 s. 47-48).

Bestämmelsen om att förmånsvärdet ska sättas ned till 75 % om förmånshavaren har kört minst 3 000 mil i tjänsten under ett kalenderår kan tillämpas parallellt med justeringsreglerna. Beträffande frågan hur justering ska beaktas i avräkningsordningen när förmånsvärde beräknas, se nedan vid kantrubriken Avräkningsordning.

Att det krävs synnerliga skäl för justering innebär enligt förarbetena (prop. 1986/87:46 s. 19) att justering endast ska tillåtas i undantagsfall, då de förenklingsvinster som schablonen bygger på i annat fall skulle gå förlorade. Av denna anledning föreligger inte grund för justering exempelvis om det privata nyttjandet har begränsats till resor mellan bostaden och arbetet eller om det på en förmånsbil förekommer reklamskyltar, firmanamn och liknande.

Justeringsreglerna kan bli aktuella att tillämpa

- vid inkomsttaxeringen (61 kap. 18, 19 a och 19 b §§ IL) och
- när arbetsgivare hos SKV ansökt om justering av underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter (9 kap. 2 § SBL) och skatteavdrag (8 kap. 16 § SBL).

Om förmånshavaren anser att värdet på kontrolluppgiften är felaktigt, kan han vid inkomsttaxeringen begära att värdet justeras till annat belopp. Justering av förmånsvärdet för beräkning av skatteavdrag kan däremot inte sökas av förmånshavaren.

Arbetsgivare som vill beräkna arbetsgivaravgifterna på ett justerat förmånsvärde ska ansöka om detta hos det skattekontor där arbetsgivaren är registrerad för inbetalning och redovisning av arbetstagarens skatt. Om ansökan beviljats har arbetsgivaren rätt att använda sig av det justerade värdet vid beräkning av arbetsgivaravgifterna oavsett om den anställda begär justering vid inkomsttaxeringen. Det justerade värdet ska även användas vid beräkning av skatteavdrag för den anställda (8 kap. 16 § SBL)

och anges på dennes kontrolluppgift enligt 5 kap. 3 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, där reglerna om vilka uppgifter om bilförmån som ska redovisas i kontrolluppgift numera finns.

Det justerade värdet bör inte automatiskt ligga till grund för taxeringen. Omständigheter, som gör att värdet bör vara något annat, kan nämligen ha inträffat eller inte visat sig vara kända för arbetsgivaren. I praktiken torde dock det justerade värdet komma att också kunna läggas till grund för värderingen av bilförmån vid taxeringen.

En grundläggande förutsättning för justering är att dispositionsmöjligheten att använda bilen för privat körning är begränsad. De i lagtexten angivna justeringsgrunderna är i allt väsentligt knutna till bilens rent fysiska skick eller tillstånd, t.ex. om bilen är en lätt lastbil eller personbil inrättad för transport av verktyg eller skrymmande utrustning, vilket gör det möjligt att redan före beskattningsårets ingång bedöma om det finns förutsättningar för justering. Förändringar under året kan beaktas genom att arbetsgivaren söker ny justering av underlaget.

I RSV:s allmänna råd (RSV 2002:37) anges situationer där justering får anses vara motiverad. Föreligger en situation där justering kan anses motiverad på flera grunder, bör storleken av justeringen grunda sig på en samlad bedömning av de hinder i det enskilda fallet som begränsar det privata nyttjandet av den aktuella bilen.

Bilen har karaktär av arbetsredskap

Som synnerliga skäl för justering nedåt av värdet av bilförmån anses enligt 61 kap. 19 § IL att bilen använts som arbetsredskap. Med bil som har karaktär av arbetsredskap avses bil som i väsentlig mån är inredd eller avpassad för annat än persontransport, t.ex. installations- eller distributionsbilar av olika slag, vilket begränsar det privata nyttjandet (prop. 1993/94:90 s. 93).

Lätta lastbilar m.m.

Kan förmånshavaren visa, att han med hänsyn till tjänstebehovet varit tvungen att nyttja lätt lastbil, som har sådan fast utrustning eller inredning att det privata nyttjandet avsevärt begränsats, bör justering ske. I dessa fall kan värdet enligt RSV:s allmänna råd (RSV 2002:37) beräknas på följande sätt.

För lätta lastbilar vars totalvikt understiger 3 000 kg beräknas förmånsvärdet efter ett nybilspris som motsvarar lägst tre – för modellåret gällande – prisbasbelopp, vartill kommer anskaffningskostnaden för all extrautrustning. Förmånsvärdet uppgår alltså till 0,3 prisbasbelopp med tillägg för ett ränterelaterat och ett prisrelaterat belopp baserat på det sålunda bestämda nybilspriset.

För lätta lastbilar som har en totalvikt av 3 000 kg eller mer beräknas förmånsvärdet på motsvarande sätt med den skillnaden att nybilspriset i sistnämnda fall motsvarar lägst fem – för modellåret gällande – prisbasbelopp med tillägg för anskaffningskostnaden för extrautrustning.

Extrautrustning såsom vinschar, kranar o.d. som anskaffats endast för tjänstebruk, beaktas inte vid förmånsvärderingen.

För bilmodeller som är sex år eller äldre, dvs. årsmodell 1998 eller äldre, bör nybilspriset enligt RSV:s allmänna råd beräknas utifrån prisbasbeloppet för år 1998, dvs. 36 400 kr.

Prisbasbeloppet för respektive år 1998–2003 uppgår till

- 36 400 kr för år 1998
- 36 400 kr för år 1999
- 36 600 kr för år 2000
- 36 900 kr för år 2001
- 37 900 kr för år 2002
- 38 600 kr för år 2003

Exempel

Lätt lastbil med flak, årsmodell 1999. Totalvikten understiger 3 000 kg. Utrustningen uppgår till 20 000 kr. Nybilspriset beräknas till 3 prisbasbelopp eller 109 200 kr.

0,3 x 38 600 kr	=	11 580 kr
0,03637 x 129 200 kr	=	4 699 kr
0,09 x 129 200 kr	=	<u>11 628 kr</u>
Summa	=	27 907 kr

Förmånsvärdet uppgår till 27 900 kr (avrundat belopp).

Avgörande vid bedömningen om bilförmån föreligger eller inte är, som ovan angetts, om förmånshavaren får använda en bil som tillhandahålls av förmångsgivaren för privata resor. Att dra en gräns för vilka lätta lastbilar som presumeras kunna användas för privat bruk är inte möjligt.

Enbart den omständigheten att bilen är registrerad som lätt lastbil utgör inte grund för justering av förmånsvärdet. För justering krävs att förmånshavaren visar att det på grund av fast inredning och/eller svårhanterad utrustning finns betydande inskränkningar i möjligheten att nyttja bilen för privata resor. Det förekommer att mer eller mindre lyxutrustade skåpbilar, s.k. vans, med hög

Personbilar som arbetsredskap

personbilskomfort används som förmånsbilar. Justering av förmånsvärdet i dessa fall är ofta inte motiverad, då de i allmänhet saknar fasta utrustningar och inredningar och lastutrymmet med enkla grepp kan förvandlas till passagerarplats för flera.

Med bil som har karaktär av arbetsredskap bör avses att bilen i väsentlig mån är inredd eller avpassad för annat än persontransport, t.ex. installations- eller distributionsbilar av olika slag (servicebilar), vilket begränsar det privata nyttjandet av bilen (prop. 1993/94:90, s. 93). Reglerna ger enligt skatteutskottet (SkU 1993/94:10) ökade justeringsmöjligheter så att förmånen av att kunna använda exempelvis en stor specialutrustad taxi i allmänhet kan begränsas till värdet för en normalbil.

Om bilens inredning inte är fast bör en förutsättning för justering enligt RSV:s allmänna råd (RSV 2002:37) vara att utrustningen är tung och/eller kräver stort utrymme och att det är förenat med stora svårigheter att lasta i och ur den. I RÅ 2000 ref. 43 har RR funnit att även den omständigheten att bilen är lastad med omfattande material som är mycket tidsödande att lasta i och ur vid varje arbetsdags början och slut kan vara grund för justering av förmånsvärdet. Detta kan ibland vara fallet beträffande de bilar som används av serviceinstallatörer.

Vilket förmånsvärde som bör sättas får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Högre förmånsvärde än 75 % av fullt förmånsvärde bör enligt RSV:s allmänna råd inte komma ifråga. Detta är ett uttryck för att en ringa inskränkning inte ska leda till justering.

Bilar i taxinäring

Synnerliga skäl för justering nedåt av förmånsvärdet ska anses föreligga om bilen används i taxinäring och har körts minst 6 000 mil i tjänsten under kalenderåret och dispositionen för privat körning i mer än ringa utsträckning varit begränsad (61 kap. 19 § IL). En sådan begränsning kan exempelvis föreligga när taxibilen används i sådan omfattning i taxiverksamheten att det krävs extrapersonal, utöver heltidsarbetande chaufför, för att ha den i trafik (prop. 1996/97:19 s. 90 f.). Så kan vara fallet med taxibil som körs av förmånshavaren på heltid måndag - fredag och på helgen av annan person. Enligt nämnda prop. kan 3 000-milsregeln tillämpas parallellt också med denna justeringsregel. Hur stor justering av förmånsvärdet som bör göras får bedömas med hänsyn till omständigheterna. RSV har i sina allmänna råd (RSV 2002:37) ansett att justering bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet.

För taxibilar som körts mindre än 6 000 mil i tjänsten gäller vanliga regler för nedsättning och justering av förmånsvärdet.

**Bilen används
huvudsakligen
i tjänsten**

Även om tjänstekörningen inte är av den omfattning som krävs för justering enligt föregående stycke, bör justering ändå medges om bilen huvudsakligen används i tjänsten och förmånshavaren kan visa att den privata körsträckan varit mycket begränsad i förhållande till den totala körsträckan utan att för den skull ringa användning kan anses föreligga (prop. 1993/1994:90 s. 93). Av nämnda förarbeten framgår också att detta kan vara fallet för vissa bilar som används i t.ex. taxirörelse. Vilket värde som ska sättas förmånen får bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

Förmånsvärdet för t.ex. en taxibil bör justeras nedåt, om bilen används i verksamheten i sådan omfattning att betydande hinder föreligger att använda bilen privat. Av RSV:s allmänna råd (RSV 2002:37) framgår att justering bör ske till lägst 40 % av prisbasbeloppet om betydande hinder föreligger. Så kan vara fallet om bilen används av mer än en förare eller annars används i verksamhet på sådant sätt som medför betydande hinder för det privata nyttjandet, t.ex. jourberedskap. För att justering ska komma ifråga krävs att bilen är anskaffad för verksamheten.

Miljöbilar

Justeringsreglerna för miljöbilar har fr.o.m. beskattningsåret 2002 utvidgats väsentligt. Om en bil är utrustad med teknik för drift helt eller delvis med andra mer miljöanpassade drivmedel än bensin och dieselolja och bilens nybilspris därför är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, justeras förmånsvärdet nedåt till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen (61 kap. 19 a § 1 st. IL).

Beträffande vissa miljöbilar sker en större justering av förmånsvärdet. Om bilen är utrustad med teknik för drift med elektricitet (el- och elhybridbilar) justeras värdet till en nivå som motsvarar 60 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen, dock med högst 16 000 kr för helt år. Värdet justeras till en nivå som motsvarar 80 % av förmånsvärdet för den jämförbara bilen om bilen är utrustad med teknik för drift med alkohol eller med annan gas än gasol, dock med högst 8 000 kr för helt år (61 kap. 19 a § 2–3 st. IL). Till alkoholdrivmedlen hör etanol och metanol. De gasdrivmedel som omfattas av nedsättningen till 80 % är t.ex. naturgas och biogas. Observera att beloppsgränserna för justeringen gäller i förhållande till förmånsvärdet för den jämförbara bilen. I förhållande till nybilspriset kan således justeringen i det enskilda fallet bli betydligt större.

Bilar som kan köras på gasol, dvs. propan och butan (också benämnt LPG, motorgas), rapsmetylester (RME) och övriga slag av miljöanpassade drivmedel justeras enbart med stöd av 19 a § 1 st., dvs. till en nivå motsvarande förmånsvärdet för den jämför-

bara konventionella bilen.

Reglerna är tidsbegränsade och gäller efter förlängning t.o.m. inkomståret 2008. Det ska även göras en uppföljning och utvärdering av tillämpningen av regelförändringen (prop. 2001/02:45 och prop. 2003/04:1).

Närmast jämförbara bil

När det gäller att bestämma närmast jämförbara bil kan följande uttalande i prop. 1999/2000:6 s. 46-47 vara till vägledning. ”Jämförelse bör i första hand göras med bilar av samma märke och årsmodell. Detta bör vara tämligen enkelt eftersom de flesta bilar som drivs med andra drivmedel än bensin och dieselolja bygger på modifikationer av redan framtagna originalmodeller. I andra hand kan jämförelsen göras med nybilspriset för närmast jämförbara konventionella bil i samma storleksklass eller med ett genomsnittligt nybilspris för storleksklassen. Vid jämförelsen ska, i de fall förmånsvärdet för miljöbilen innefattar kostnader för extrautrustning, motsvarande värde läggas till nybilspriset för den jämförbara bilen”.

När miljöbil begärs justerad enligt 19 a §, bör i förekommande fall även reducering till 75 % på grund av omfattande tjänstekörning göras på den jämförbara bilen.

Vidare anges i nämnda prop. att ”för det fall det saknas en konventionell motsvarighet på bilmarknaden torde förmånsvärdet för den aktuella miljöbilen kunna jämföras med förmånsvärdet för andra liknande miljöbilar som i sin tur jämförs med motsvarande konventionella bil. Av särskild betydelse vid jämförelsen är den merkostnad som den utvecklade utrustningen eller tekniken innebär i förhållande till den jämförbara bilen. Hur stor jämkning som bör ske i ett sådant fall får bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet”.

Hinder som begränsar det privata nyttjandet kan exempelvis vara att miljöbilen har en begränsad räckvidd (särskilt elbilarna) och vad gäller gasbilar att gastanken tar upp en stor del av bilens bagageutrymme. Vidare kan tillgången till tankställen för andra drivmedel än bensin och dieselolja vara begränsad.

I RSV:s allmänna råd (RSV 2002:37) och meddelande (RSV M 2002:28) finns en förteckning med bilar som vid justeringen av bilförmånsvärde bör anses som närmast jämförbara bil med miljöbilar tillverkade 2002 och 2003.

Testbilar

Justering nedåt av bilförmånsvärdet får också ske när bilen ingår i en större grupp av bilar som deltar i ett test eller liknande för utprovning av ny eller förbättrande miljö- eller säkerhetsteknik eller dylikt och bilen i det utförandet inte finns att köpa på den allmänna marknaden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (61 kap. 19 b § IL).

I förarbetena (prop. 1996/97:19 s. 63) anges att sådana bilar många gånger har ett lika högt och ibland högre nybilspris än sina traditionella motsvarigheter på marknaden. Det är då rimligt att den som deltar i ett sådant försök eller sådan test ska kunna få värdet justerat nedåt. Försöket eller testen innebär ju att tekniken inte är fullt utprovad eller att man t.ex. inte vet hur bilen klarar ett kallt klimat. Även andra inskränkningar kan förekomma, som t.ex. fallet är för de bilar som kör på vissa alternativa bränslen för vilka det kan finnas få tankställen (se även vid Miljöbilar).

Justering bör ske ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för motsvarande bil utan den särskilda utrustning eller teknik som testas eller är under utprovning eller med beaktande av de särskilda inskränkningar som deltagandet i testet får antas medföra (prop. 1996/97:19 s. 91).

**Absolut hinder att
nyttja förmåns-
bilen**

Förmånsvärdet kan justeras nedåt om det under en mer betydande och sammanhängande tidsrymd föreligger ett absolut hinder att nyttja bilen och bilen under denna period inte har kunnat användas av någon närstående till förmånshavaren eller i övrigt för familjens räkning.

Förmånsvärdet bör i dessa fall reduceras med 1/9 per hel kalendermånad som hindret har bestått utöver tre månader. Om hindret bestått under kortare tid sker ingen reduktion.

Om tidsperioden sträcker sig över ett årsskifte bör hela den period som hindret har bestått beaktas när man bedömer om det föreligger skäl för justering. Det bör dock observeras att justering inte kan ske för mer än nio månader under ett och samma kalenderår. Reduktionen förutsätter att förmånshavaren inte har kunnat frånträda avtalet om förmånsbil och att ett absolut hinder att nyttja bilen förelegat. Exempel på sådant hinder är sjukhusvistelse och körkortsindragning. Har avtalet om förmånsbil hävts upphör naturligtvis förmånen och någon reduktion är inte aktuell. Det samma torde gälla om bilen avställts enligt bilregisterkungörelsen.

Semester m.m.

I det fall förmånshavaren har haft förmånen av fri eller delvis fri bil endast under en kortare tidsperiod, som exempelvis under semestertid eller motsvarande ledighet, bör förmånsvärdet jämkas uppåt. Förmånsvärdet i detta fall bör beräknas till det belopp som motsvarar den inbesparing som gjorts jämfört med om bilen i stället hyrts under denna tidsperiod.

**Avräkningsord-
ning**

Som framgår av det ovan sagda kan värdet av bilförmån komma att bestämmas med hänsyn till såväl justerings- som nedsättningsregler. Det förekommer att flera av dessa regler är tillämpliga när det gäller att bestämma ett och samma bilförmånsvärde.

RSV har lämnat allmänna råd (RSV 2002:37) i vilken ordning avräkning bör ske.

Avräkning från förmånsvärdet bör ske i den ordning som anges nedan med undantag för justerat förmånsvärde för lätta lastbilar samt taxibilar o.d. Föreligger grund för justering i såväl höjande som sänkande riktning bör justering i höjande riktning föregå justering i sänkande riktning. Föreligger situation där justering kan anses motiverad på flera grunder, bör storleken av justeringen grunda sig på en samlad bedömning av de hinder i det enskilda fallet som begränsar det privata nyttjandet av den aktuella bilen.

1. Förmånsvärde, beräknat enligt 61 kap. 5–8 §§ IL
2. 3 000-milsregeln (61 kap. 9 § 1 st. IL)
3. Del av år (61 kap. 9 § 2 st. IL)
4. Justering på grund av synnerliga skäl, uppåt eller nedåt (61 kap. 18 och 19 §§ IL)
5. Nedsättning för utgiven ersättning (61 kap. 11 § IL).

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel

Om den anställda förutom bilförmån har förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel för förmånsbilen ska denna förmån värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2 av den mängd drivmedel som kan antas ha förbrukats för förmånsbilens totala körsträcka under den tid den skattskyldige varit skattskyldig för bilförmånen. Om den skattskyldige gör sannolikt att den mängd drivmedel som han har förbrukat vid privat körning är lägre, ska marknadsvärdet för drivmedlet sättas ned i motsvarande mån (61 kap. 10 § IL).

Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att värdet är något annat än marknadsvärdet motsvarande allt drivmedel som gått åt för körning med förmånsbilen. Det torde krävas att det finns någon form av underlag som ger stöd för att tjänstekörningen har gjorts i viss omfattning för att en skattskyldig ska kunna göra sannolikt att värdet är något annat (prop. 1996/97:19 s. 90). Det kan t.ex. ske genom reseräkningar eller genom förande av körjournal.

Förmån av fritt eller delvis fritt drivmedel ska enligt 10 kap. 10 § IL räknas till månaden efter den då drivmedlet kommit den skattskyldige till del. Det innebär att den som får bensin i januari blir skattskyldig för denna i februari. Av bestämmelserna i SBL följer att förmånen då ska redovisas i den skattedeklaration som lämnas i mars.

Skatteutskottet framhåller i sitt yttrande till finansutskottet (bet. 1996/97:FiU1 s. 106 f) att om arbetsgivaren betalar drivme-

delskostnader för arbetstagarens privata resor får normalt en skattepliktig förmån anses ha uppkommit som ska värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. I sådant fall är arbetsgivaren i förekommande fall också berättigad till avdrag för den ingående momsen på drivmedlet. Om arbetstagaren ersätter arbetsgivaren med visst belopp, t.ex. drivmedlets marknadsvärde, ska förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp.

**Bilförmånshavares
m.fl. avdragsrätt
för resor med
förmånsbilen
Kostnader för
resor i tjänsten
eller i näringsverk-
samhet**

Om en skattskyldig som ska beskattas för bilförmån använt förmånsbilen för resa i tjänsten och betalat samtliga de kostnader för drivmedlet som är förenade med resan i tjänsten, har han rätt till avdrag för kostnaderna för dieselolja med 60 öre för varje kilometer och för utgifter för annat drivmedel som bensin eller biobaserade bränslen med 90 öre för varje kilometer (12 kap. 5 § IL). Detsamma gäller en sådan delägare i handelsbolag som ska uttagsbeskattas för bilförmån och som har använt förmånsbilen för resor i näringsverksamheten (16 kap. 27 § IL). Detta gäller dock endast under förutsättning att handelsbolaget inte betalar drivmedlet. Avdrag för drivmedelskostnad med 90 öre per kilometer gäller även i fråga om personbilar, som drivs med etanol och bensin, s.k. hybridbilar.

För bilar som drivs med dieselolja och RME (rapsmetylester) är det av betydelse för avdragets storlek vilket drivmedel som används. Till den del dieselolja används som drivmedel bör enligt RSV:s allmänna råd (RSV 2002:37) avdrag medges med 60 öre per kilometer och till den del RME används bör avdraget medges med 90 öre per kilometer.

I den mån kostnadsersättning för körning med förmånsbil i tjänsten överstiger avdragsgillt schablonbelopp per kilometer ska den överskjutande delen behandlas som lön och ligga till grund för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (8 kap. 20 § SBL och 2 kap. 11 § p. 1 socialavgiftslagen).

**Utgifter för resor
mellan bostaden
och arbetsplatsen,
tillträdande eller
frånträdande av
anställning eller
uppdrag eller
hemresor**

Bilförmånshavare som använt förmånsbilen för resor mellan bostaden och arbetsplatsen har rätt till avdrag för sina kostnader under samma förutsättningar som gäller resor med egen bil. Avdrag medges dock endast för kostnaderna för dieselolja med 60 öre per körd kilometer och för kostnaden för annat drivmedel med 90 öre per körd kilometer. Detsamma gäller den, som utan att vara skattskyldig för bilförmån, företagit resorna med förmånsbil för vilken sambo eller sådan närstående som avses i 2 kap. 22 § IL är skattskyldig (12 kap. 29 § IL).

När skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor får utgifter för hemresor under vissa förutsättningar dras av (12 kap. 24 § IL). Likaså medges

avdrag för utgifter för särskilda resor i samband med att den skattskyldige börjar eller slutar en tjänst (12 kap. 25 § IL). Om godtagbara allmänna transportmedel saknas får avdrag för sådana resor medges även för kostnad för resa med förmånsbil i enlighet med vad som sägs i föregående stycke om resor mellan bostad och arbetsplats.

Avdragsrätt enligt ovan gäller både förmånshavaren och dennes sambo eller närstående. Med sambo avses den som lever tillsammans med den som är skattskyldig för bilförmånen i ett varaktigt förhållande (prop. 1996/97:19 s. 89). Bestämmelsen är även tillämplig på homosexuella sambor (prop. 1996/97:173 s. 64–65).

Som närstående räknas enligt 2 kap. 22 § IL bl.a. make, förälder, mor- och farförälder, avkomling eller avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling samt dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling.

Har den anställde vid resorna till och från arbetet eller vid resor i samband med till- eller frånträädande av anställning eller uppdrag haft kostnader för väg-, bro- eller färjeavgift medges avdrag för den faktiska kostnaden för sådana avgifter (12 kap. 27 § IL).

Parkeringskostnader vid arbetsplatsen

Bilförmånshavare som har rätt till avdrag för kostnader för resor med bil mellan bostad och arbetsplats utan krav på avstånd och tidsvinst bör medges avdrag för faktiska kostnader för garage eller annan uppställningsplats vid arbetsplatsen under samma förutsättningar som gäller för nämnda bilreseavdrag. Jfr avsnitt 19.8 vid kantrubriken Garage- eller uppställningsplats vid arbetsplatsen.

18.4 Reseförmån med inskränkande villkor

61 kap. 12-14 §§ IL
Prop. 1995/96:152 s. 45-47

Personal i trafik- och resebyråföretag

Om den skattskyldige har reseförmåner på grund av anställning eller särskilt uppdrag inom rese- eller trafikbranschen, ska om resorna är förenade med inskränkande villkor, värdet av resorna beräknas enligt särskilda bestämmelser. Med inskränkande villkor avses villkor som innebär att resan får göras bara under vissa tider, på vissa avgångar eller under förutsättning att det finns plats vid resans avgång, och villkor som är väsentligt sämre än för resor som säljs på den allmänna marknaden (61 kap. 12 § IL). Förmån av flygresor värderas enligt en individuell beskatt-

ningsmodell där varje enskild resa åsätts ett schablonvärde (61 kap. 13 § IL). 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 (61 kap. 14 § IL). Vilka företag som ska omfattas av begreppet "rese- eller trafikbranschen" är inte helt klart. RSV har i brevsvaret 2000-11-28 (dnr 10503-00/120) ansett att det bör vara företag som tillhandahåller persontrafik.

Resor med flyg

En flygresor med sådana inskränkande villkor att resan får göras bara om det finns plats vid avgången ska värderas till 40 % av det lägsta normalt förekommande pris som en konsument har fått betala för motsvarande resa utan inskränkande villkor under perioden från och med oktober andra året före beskattningsåret till och med september året före beskattningsåret. Flygresor med andra inskränkande villkor ska värderas till 75 % av nämnda pris.

När det lägsta normalt förekommande priset för en motsvarande resa utan inskränkande villkor ska bestämmas, ska en jämförelse göras med priser för flygresor med samma destinationsort eller, om en sådan jämförelse är svår att göra, med en likartad resesträcka.

Resor med tåg

Årskort som avser inrikes tågresor ska värderas till 5 % av det pris som en konsument får betala för ett årskort som ger rätt till motsvarande resor utan inskränkande villkor under beskattningsåret. För barn som under beskattningsåret fyller 16, 17 eller 18 år ska årskortet värderas till 50 % av detta värde. För barn som under beskattningsåret fyller högst 15 år ska årskortet värderas till noll.

18.5 Ränteförmån

61 kap. 15 – 17 §§ IL
prop. 1989/90:110 s. 330–332, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 186–188, SkU10
prop. 1992/93:127 s. 38 SkU 14
SOU 1989:33 del III s. 25–26
SOU 1992:57, s. 91

Ränteförmåner

Bestämmelserna om förmån av räntefria eller lågförräntade lån från arbetsgivare finns i 61 kap. 15–17 §§ IL. Förmånen tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Sociala avgifter ska tas ut på förmånen. Ränteförmånen anses som en betald ränteutgift. Ett belopp som motsvarar värdet av sådan ränteförmån som ska tas

upp i inkomstslaget tjänst ska dras av i inkomstslaget kapital (42 kap. 11 § IL). Avdragsrätten uppkommer det år skatteplikten inträder. Beträffande avdrag för räntekostnader, se avsnitt 24. Skatteplikten inträder när förmånen erhålls, dvs. löpande under kredittiden. Med avtalad ränta avses den ränta som den anställde enligt avtalet ska betala för beskattningsåret. När de olika betalningsterminerna infaller är utan betydelse.

Exempel

En anställd tar ett lån från sin arbetsgivare med 4 % ränta fr.o.m. den 1 oktober år 1. Ränta erläggs halvårsvis, första gången per 31 mars år 2. Jämförelseräntan är 8 %. Ränteförmånen för år 1 uppgår till $8 - 4 = 4$ % för tre månaders tid.

Reglerna tillämpas om det är fråga om lån från arbetsgivare eller uppdragsgivare. Med lån från arbets- eller uppdragsgivare jämföras annat lån om det finns anledning att anta att det är arbets- eller uppdragsgivaren som har förmedlat lånet. Även lån som kan anses ha samband med tidigare anställning eller uppdrag likställs enligt förarbetena (prop. 1989/90:110, s. 674) med lån från arbets- eller uppdragsgivare.

Om förmånen tillfaller en närstående till den anställde, ska beskattning ske hos den anställde. I fråga om lån från fåmansföretag till företagsledare eller denne närstående person samt s.k. förbjudna lån gäller särskilda regler (del 3, avsnitt 1).

Med lån i detta sammanhang avses en penningtransaktion som grundar sig på ett kreditavtal. Detta innebär att varken förskott på lönen eller uppdragsersättningen, eller normala kreditköp hos arbetsgivaren eller uppdragsgivaren bör betraktas som lån. Å andra sidan omfattas både kortfristiga lån och lån av mindre belopp av reglerna (jfr prop. 1981/82:197, s. 60).

Som förutsättning för förmånsbeskattning gäller att lånet vid dess upptagande innebar en förmån och att förmånen erhållits p.g.a. tjänsten eller uppdraget. Såvitt avser arbetsgivare som i sin ordinarie verksamhet erbjuder lån till allmänheten uppstår en skattepliktig löneförmån om de anställda erbjuds lån till mer fördelaktiga villkor än de som erbjuds allmänheten. För övriga arbetsgivare, som inte sysslar med kreditgivning, får vid bedömandet om en förmån utgått eller inte jämförelse göras med de marknadsmässiga villkor avseende kreditgivning som gällde vid tiden för lånets upptagande (prop. 1990/91:54, s. 303).

Avgörande för bedömningen av om det föreligger en förmån eller inte är lånevillkoren, dvs. om lånet har lämnats på villkor som är mer förmånliga än de marknadsmässiga. Därvid avses inte enbart

räntevillkoren utan även övriga villkor. Detta innebär att en jämförelse får göras mellan den avtalade räntan och marknadsräntan för den typ av lån det är fråga om. Jämförelsen görs vid lånetillfället. Ändras avtalsvillkoren därefter får ett nytt kreditavtal anses ha ingåtts och en ny bedömning görs i förmånsfrågan.

Arbetsstagare eller uppdragstagare kan i samband med förmånligt lån erhålla ytterligare förmåner för vilket värde beskattning ska ske som intäkt av tjänst. Om arbetsgivaren exempelvis p.g.a. ett sjunkande ränteläge tillåter den anställda att i förtid lösa in ett bundet lån eller under bindningstiden sänker räntan bör detta i sig kunna ses som en förmån med ett värde motsvarande den kostnad som långivaren vid marknadsmässiga villkor tar ut i sådana fall (prop. 1992/93:127, s. 41).

Om det föreligger en förmån, ska denna värderas. Reglerna innehåller två olika värderingsprinciper beroende på vilket slags lån det är fråga om. När det gäller lån med fast ränta, helt räntefritt lån eller sådana lån där räntan ska utgå i fast förhållande till marknadsräntan, görs värderingen med utgångspunkt från ränteläget när lånet tas upp. För övriga lån (lån med rörlig ränta) görs värderingen med utgångspunkt från statslåneräntan (SLR) vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av en procentenhet. För sistnämnda lån finns också en möjlighet att ändra förmånsvärdet under löpande år, se nedan.

Värdering av lån i svensk valuta med fast räntesats m.m.

Värdet av ränteförmån vid lån i svensk valuta med en fast räntesats eller med en räntesats som står i fast förhållande till marknadsräntan för motsvarande lån ska beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR när lånet togs upp plus en procentenhet och den avtalade räntesatsen (61 kap. 15 § IL).

På samma sätt behandlas räntefritt lån. Det beräknade förmånsvärdet gäller under hela den tid som lånet löper med oförändrade villkor.

Det kan uppkomma situationer där det bedöms föreligga ett förmånligt lån eftersom den avtalade räntan understiger marknadsräntan, men där något förmånsvärde inte uppkommer på grund av att jämförelseräntan ($SLR + 1$) understiger den avtalade räntan. Om så är fallet uppkommer inte heller senare något förmånsvärde, såvida inte lånevillkoren ändras så att ett nytt avtal får anses föreligga (prop. 1992/93, s. 56).

Med lån för vilka räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats avses lån som löper med en på förhand bestämd ränta under hela lånetiden eller lånets villkorstid. Exempel härpå är ett femårigt bundet bostadslån där räntesatsen för hela femårsperioden anges vara t.ex. 12,50 %. Hit hör också räntefria lån. Till denna grupp

räknas också lån där räntan är bestämd i en fast relation till marknadsräntan. Så kan exempelvis vara fallet om det avtalats att räntan under en viss bestämd period ska utgå efter en räntesats som vid varje tillfälle ligger en procent under marknadsräntan för den typ av lån som det är fråga om (prop. 1992/93:127, sid. 55-56).

Om ett lån av de slag som nämns ovan tagits före den 5 december 1986, dvs. innan SLR tillskapades som räntebegrepp, ska som jämförelseränta, i stället för SLR med tillägg av en procentenhet, tillämpas den vid lånetillfället gällande marknadsräntan för lån av samma typ som ligger till grund för SLR med tillägg av en procentenhet.

Annat lån i svensk valuta

Värdet av ränteförmån vid annat lån i svensk valuta - lån med rörlig ränta - ska beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR vid utgången av november året före beskattningsåret plus en procentenhet och den avtalade räntan för beskattningsåret (61 kap. 16 § IL).

Senare inträffade ränteförändringar ska i vissa fall beaktas (61 kap. 16 § 2 st. IL).

Om SLR vid utgången av maj under beskattningsåret har ändrats – uppåt eller nedåt – med minst två procentenheter sedan utgången av november året före beskattningsåret, ska förmånsvärdet för tiden juli – december under beskattningsåret beräknas på grundval av skillnaden mellan SLR vid utgången av maj under beskattningsåret plus en procentenhet och den avtalade räntan.

Vid utgången av november 2002 var SLR 4,85 %. För beskattningsåret 2003 ska förmånens värde således beräknas till skillnaden mellan 5,85 % och den avtalade räntan. Det har inte varit aktuellt att frångå detta värde under beskattningsåret 2003.

Värdering av förmånligt lån i utländsk valuta

För ränteförmåner vid lån i utländsk valuta ska förmånsvärdet beräknas efter samma värderingsregler som gäller lån som upptagits i svensk valuta med den ändringen att i stället för SLR ska närmast motsvarande ränta för lån i den aktuella valutan användas (61 kap. 17 § IL). Som motsvarande ränta i förhållande till SLR anses den räntesats som utgår vid riskfria långsiktiga placeringar – marknadsräntan (prop. 1990/91:54, s. 304).

För att lån ska anses upptaget i utländsk valuta ska låntagaren (den anställda) stå den s.k. valutarisken.

Vid beräkning av förmånsvärde avseende förmånligt lån i utländsk valuta som löper med rörlig ränta, bör enligt RSV:s allmänna råd (RSV 2002:36) följande jämförelseräntor, dvs. marknadsränta vid utgången av november 2002 + 1 procentenhet, tillämpas. De bör användas för hela beskattningsåret 2003, såvida inte ränteläget vid

utgången av maj under beskattningsåret föranleder annat (se ovan).

EUR	euro	4,80 %
GBP	brittiska pund	5,54 %
CHF	schweiziska francs	2,85 %
JPY	japanska yen	1,30 %
DKK	danska kronor	5,24 %
NOK	norska kronor	6,98 %
CAD	kanadensiska dollar	5,35 %
AUD	australianska dollar	6,25 %
USD	amerikanska dollar	4,26 %

18.6 Bostadsförmån

61 kap. 2, 3a-4, 18 och 20-21 §§ IL

Prop. 1993/94:90 s. 65-67

Prop. 1996/97:173 s. 32-42

Allmänt om bostadsförmån

Förmån av bostad på grund av tjänst är en skattepliktig förmån. I IL finns till skillnad från vad som var fallet i den upphävda kommunalskattelagen (1928:270) inga särskilda bestämmelser avseende värdering av bostadsförmån i allmänhet. Värderingen av bostadsförmån ska därför ske enligt allmänna värderingsregler i 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § IL. Avsikten torde emellertid inte ha varit att åstadkomma någon materiell ändring när det gäller värderingen av bostadsförmån. Vid taxeringen ska således bostadsförmån värderas till marknadsvärdet.

Marknadsvärdet vid taxeringen

Senast frågan om bostadsförmån var uppe till diskussion i lagstiftningssammanhang var i prop. 1996/97:173 s. 32-44, SkU 1997/98:4 s.24, dock utan att leda till annat än redaktionella ändringar i själva lagtexten. I förarbetena uttalas dock vissa viktiga principer som kan tjäna till ledning för värderingen. Förmånen ska värderas till vad det normalt hade kostat för den skattskyldige att själv hyra bostaden utan arbetsgivarens medverkan.

Vid värdering av bostadsförmån i hyreslägenhet är det naturligt att utgå från kvadratmeterpriset för boytan för andra lägenheter i huset, eller om detta inte avspeglar ortens hyrespris, från kvadratmeterpriset för hyreslägenheter på orten. Härvid ger de allmännyttiga bostadsföretagens hyresnivåer ledning. Se vidare RSV 2002:36.

Bostadsförmån i villa innebär en särskild svårighet vid värderingen. Endast om det finns en fungerande hyresmarknad för bostad i villa på en ort, som - utan större spridning av relations-

talen - ger ett visst relationstal i förhållande till taxeringsvärdena, kan detta vara en framkomlig väg att bestämma värdet (nämnda prop. s. 40). Så kan vara fallet i storstadsområden.

Bostadsförmån i villa värderas som regel med ledning av hyresnivån hos allmännyttiga bostadsföretag på orten och med hänsyn till omständigheter som storlek, läge, standard m.m.

Hur dessa faktorer bör påverka värdet anges i RSV:s allmänna råd (RSV 2002:36).

Värdet av garageförmån ska beräknas särskilt.

Schablonvärde vid beräkning av arbetsgivaravgifter m.m.

Vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter samt vid lämnande av kontrolluppgift ska värdet av förmån av någon annan bostad här i landet än semesterbostad eller fri bostad i privathem (se nedan) beräknas schablonmässigt enligt värdetabeller (8 kap. 15 § SBL). De värden som gäller för beskattningsåret 2003 framgår av RSV:s föreskrifter (RSFS 2002:22). Detta innebär att den skattskyldige ofta måste frånga värdet i kontrolluppgiften för att lämna en korrekt deklaration

Bostadsförmån m.m. i privathem

Värdet av bostadsförmån och kostförmån som en fysisk person får av en annan fysisk person och som ges ut i dennes hushåll beräknas enligt en särskild bestämmelse (61 kap. 3 a § IL). Fri bostad värderas i sådant fall till 600 kr för hel kalendermånad eller 20 kr per dag för del av kalendermånad. Två eller flera måltider per dag värderas till 50 kr. En fri måltid per dag är inte skattepliktig i ett sådant fall.

Bestämmelsen är tillämplig exempelvis på barnflickor och au-pairflickor samt annan hemhjälp som bor hos den familj där de tjänstgör. I de fall en förmånstagare får en bostadsförmån i en lägenhet eller ett hus som är skilt från utgivarens hushåll, ska värderingsreglerna inte tillämpas (prop. 2000/01:7 s.33).

Förmån av fri semesterbostad

Fri eller subventionerad semesterbostad som utgått för tjänsten är en skattepliktig förmån. Förmånen ska såväl vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter och vid fullgörandet av kontrolluppgiftsskyldigheten som vid inkomsttaxeringen beräknas till marknadsvärdet. Med semesterbostad avses bostadslägenhet som för förmånshavaren utgör en semesterbostad, dvs. som används av honom för semester- eller fritidsändamål (prop. 1993/94:90 s.103 och 1996/97:173). Som semesterbostad räknas inte bostadslägenhet där förmånshavaren har sin stadigvarande bostad.

Vid värderingen saknar det betydelse om utgivaren av förmånen själv äger semesterbostaden eller hyr denna. Inte heller påverkas värdet av hur stora kostnader för semesterbostaden som belastar företaget eller vad företaget faktiskt har erlagt i hyra för bostaden. Det är hyreskostnaden för likvärdiga bostäder på orten under

den aktuella tidsperioden som utgör grund för värderingen. Det saknar också betydelse efter vilket system mottagaren erhåller förmånen, t.ex. lottning, rullande schema etc.

Skatteplikt för förmånen föreligger oavsett om bostaden är belägen i Sverige eller utlandet. För semesterbostäder i utlandet gäller samma värderingsregler som för semesterbostäder i Sverige och oavsett om det är en sommar- eller vinterbostad.

På semesterorter finns inga svårigheter att avgöra vad som är marknadsvärdet. På sådana orter ska de priser som semesterbostaden betingar på hyresmarknaden användas. För det fall hyresmarknad saknas eller om det i övrigt föreligger svårigheter att göra en objektiv beräkning av värdet med utgångspunkt i marknadsvärdet bör enligt RSV:s allmänna råd för beskattningsåret 2003 (RSV 2002:36) förmånen av fri semesterbostad värderas till följande belopp:

Fjällstuga (lägenhet)

Jul, nyår o. vårvinter (febr-april)	3 000 kr per vecka
Övrig tid	1 200 kr per vecka

Sommarstuga (lägenhet)

Sommar (mitten av juni-mitten av augusti)	3 000 kr per vecka
Övrig tid	1 200 kr per vecka
Semesterbostad i utlandet	3 000 kr per vecka

Dispositionsrätten till bostad beskattas

I RÅ 2002 ref. 53 har det slagits fast att det i vissa fall är dispositionsrätten till en bostad - i det fallet en semesterbostad - och inte det faktiska nyttjandet som ska ligga till grund för beskattningen. Målet rörde ett företagsägt fritidshus som disponerades av en av företagets delägare och företagsledare. Huset hyrdes inte ut till utomstående och stod helt till delägarens förfogande. RR fann att en bostadsförmån av det slaget karakteriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset, och att detta gäller oavsett i vilken utsträckning fritidshuset faktiskt har nyttjats av den skattskyldige. RR fann därför att värdet av bostadsförmånen skulle beräknas på grundval av denna dispositionsrätt så länge dispositionsrätten inte varit inskränkt i något avseende, exempelvis genom uthyrning.

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 RSV:s allmänna råd (RSV 2002:36) sägs följande. Om en tjänstebostad på grund av en i tjänsten ålagd representationsskyldighet och med hänsyn till förmånshavarens inkomstförhållanden, ställning m.m. är större än vad som kan anses vara normalt för förmånshavaren och hans familj bör förmånsvärdet beräknas efter en för denne normal bostad, om förmånshavaren 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 representationsfallen 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. På grund härav kan en och samma bostad komma att medföra olika 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 hyran per kvadratmeter är högre i mindre än i större bostäder. Förmånsvärdet ska således inte bestämmas genom en proportionering med ledning av boytan.

Justering vid tjänstebostad

I vissa yrken förekommer det att en tjänst är förenad med en tjänstebostad. Detta gäller exempelvis landshövdingar och biskopar. Tjänstebostad kan också anvisas en innehavare som kyrkoherde eller komminister. När en tjänstebostad 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).

I fråga om bostadsförmån för präster har skatteutskottet i sitt betänkande SkU 1997/98:4 s. 24 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".

**Schablonmässigt
beräknat värde**

Även det schablonmässigt beräknade underlaget för arbetsiva-
ravgifter får enligt 9 kap. 2 § SBL justeras i vissa fall. Justering
får dels ske om hyrespriset på orten avviker med mer än 10 %
från det schablonberäknade värdet. Justering kan också komma i
fråga då en tjänstebostad är större än vad förmånshavaren och
hans familj behöver och bostadens storlek beror på förmånsha-
varens representationsskyldighet eller på annat sätt beror på tjäns-
ten. Om bostaden därför ska beräknas till värdet av en normal
bostad för familjen enligt 61 kap. 20 § IL och värdet för en sådan
bostad avviker med mer än 10 % från det schablonberäknade
värdet får justering ske.

**Justering för
praktikant**

För praktikant eller motsvarande (t.ex. elev vid sjuksköterske-
skola) finns en särskild justeringsregel (61 kap. 21 § IL). Om
praktikanten får kostförmån, bostadsförmån eller liknande för-
mån och inte får någon annan kontant ersättning eller bara obe-
tydlig annan ersättning får förmånens värde justeras till skäligt
belopp.