

17 Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst

11 kap. IL
 prop. 1989/90:110 s. 326-329, SkU 1989/90:30
 prop. 1993/94:90 s. 65–67 samt 103, SkU 1989/90:10
 prop. 1994/95:182
 prop. 1995/96:152 s. 45-52
 prop. 1996/97:19
 prop. 1996/97:173
 prop. 1989/90:50 s. 72-74
 prop. 1997/98:133
 SOU 1997:2, prop. 1999/2000:2, SkU 1999/2000:2
 SkU 2000/2001:9
 SOU 1989:33 del III s. 23–25, s. 28–37

Sammanfattning

Huvudregeln för vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst finns i 11 kap. 1 § IL och har följande lydelse.

"Löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i detta kapitel eller i 8 kap."

Bestämmelser om värdering av inkomster i annat än pengar finns i 61 kap.

17.1 Allmänt

Till intäkt av tjänst hör ersättning för arbete, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Ersättningen utgör intäkt av tjänst oavsett om den utgörs av konstanter eller andra förmåner. Även kostnadsersättningar är skattepliktiga i princip även om de många gånger motsvaras av rätt till avdrag och inte behöver ligga till grund för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter.

En förutsättning för att inkomst ska hänföras till inkomstslaget

tjänst är att den inte är befriad från skatt enligt 8 kap. eller 11 kap. eller är att hänföra till något annat inkomstslag. I princip utgör allt en arbetstagare (uppdragstagare) erhåller från sin arbetsgivare (uppdragsgivare) skattepliktig intäkt av tjänst. I de flesta fall hänförs även olika ersättningar som utgår i stället för lön, t.ex. sjukpenning pension, livränta och avgångsersättning, till inkomst av tjänst.

För beskattningen i tjänst saknar det betydelse om verksamheten är tillfällig eller varaktig. Det behöver inte heller föreligga något uppdragsförhållande. Inkomster från t.ex. ersättning för lösta pristävlingssuppgifter, vinst i fisketävling m.m. har beskattats som inkomst av tjänst. För beskattning krävs dock att det allmänt sett är fråga om ersättning för någon form av prestation eller verksamhet.

Utgång för tjänsten

Så snart ersättningen eller förmånen har ett samband med tjänsten – har utgång för tjänsten – ska den utgöra intäkt av tjä

nst. I RÅ84 1:40 II hade generalagenten i Sverige för ett bilmärke utlyst en säljtävling där bilförsäljarnas vinster bestod av USA-resor. Generalagenten, inte bilförsäljarnas respektive arbetsgivare, stod för merparten av kostnaderna för resorna. Trots detta anågs förmånen ha utgång för tjänsten och beskattades som intäkt av tjänst.

Betalning med nettolön

Om förmånshavaren betalar en ersättning för att få en förmån ska förmånsvärdet sättas ned med vad han betalat. För att betalning ska kunna beaktas måste den ha gjorts med beskattade medel, dvs. med den anställdes nettolön. En betalning som innebär att den anställdes bruttolön sänkts får inte påverka förmånsvärdet.

Bruttolöneavdrag

Det är mycket vanligt med s.k. bruttolöneavdrag i samband med skattefria förmåner, t.ex. lånedatorer. Många arbetsgivare kompenserar sig helt eller delvis för sina kostnader för datorerna genom att personalen får vidkännas s.k. bruttolöneavdrag. De anställda kan efter lånetidens utgång välja att köpa ut datorerna från arbetsgivaren till marknadsvärdet. Även om de under lånetiden fått vidkännas bruttolöneavdrag som sammantaget uppgår till datorns hela värde, får avdragen inte påverka beräkningen av om det uppstått ett skattepliktigt förmånsvärde vid utköpet. Ett bruttolöneavdrag utgör ingen betalning för en förmån.

Ett bruttolöneavdrag innebär endast att arbetsgivaren och den anställde ingått ett nytt löneavtal som innebär en lönesänkning som kompensation för en förmån som kan vara skattepliktig eller skattefri. När bruttolöneavdrag tillämpas för att kompensera arbetsgivarens kostnader för en skattefri förmån innebär det att det är den nya lägre lönen som ska utgöra underlag för beräkning av den pensionsgrundande inkomsten samt underlag för sjukpenning, föräldrapenning och andra förmåner från socialförsäkringen.

Att bruttolöneavdrag inte godtas i samband med motionsförmån framgår av avsnitt 17.2.9.

Avstående från lön

Om en person som enligt avtal eller liknande har rätt till lön, arvode e.dyl. frivilligt till annan avstår från hela sin förmån eller del av den, är förmånen ändå skattepliktig i sin helhet (se t.ex. RÅ 1962 ref 46). Denne anses genom avståendet ha förfogat över ersättningen. En annan sak är det om en musiker eller annan artist uppträder utan att betinga sig någon ersättning t.ex. i samband med välgörenhetsgalor. I det fallet finns ingen avtalad ersättning att beskatta.

Minskning av lön

I rättsfallet RÅ 1986 ref. 58 har ett studieförbund minskat en kursledares arvode med belopp motsvarande "deltagaravgifter" från kursdeltagarna. Kursledaren beskattades inte för detta belopp, eftersom hon inte kunde ta ut någon avgift från deltagarna.

Indirekt förmån

Som skattepliktig intäkt av tjänst anses enligt praxis även ersättning eller förmån, som tillkommer den anställde indirekt, genom att ersättningen eller förmånen utgår till någon närstående till den anställde, om detta sker p.g.a. den anställdes tjänst. I RÅ 1989 ref. 57 hade en arbetsgivare till en anställds hustru sålt en begagnad traktor för ett pris lägre än marknadsvärdet. Traktorn skulle användas vid driften av en hustrun tillhörig jordbruksfastighet. Mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och den erlagda köpeskillingen har beskattats såsom inkomst av tjänst hos den anställda.

Detsamma gäller om den anställda t.ex. får ta med make, sambo eller annan anhörig på resa (belöningsresa, konferensresa, tjänstresa etc.) som bekostas av en arbetsgivare. Värdet av den medföljandes resa beskattas hos den anställda (RÅ84 1:40).

Anställningen har upphört

Av allmänna rättsprinciper följer även att en förmån som utgår på grund av en anställning, beskattas även om den erhålls efter det att anställningen upphört, om förmånen har samband med den tidigare anställningen (prop. 1989/90:110 Del 1 s.674–675).

17.2 Ersättningar och förmåner

17.2.1 Förmåner vid tjänsteresa och representation

Fri kost är som huvudregel en skattepliktig förmån

Fri kost är normalt en skattepliktig förmån, som värderas schablonmässigt (om värderingen, se avsnitt 18.3). Vissa undantag från skatteplikten regleras i 11 kap. 2 och 3 §§ IL. I vissa fall är förmån av fri kost enligt praxis undantagen från skatteplikt.

Fri kost på allmänna transportmedel

Fri kost på allmänna transportmedel vid tjänsteresa är en skattefri förmån om kosten obligatoriskt ingår i priset för resan (11 kap. 2 § 1 st. IL).

För att skattefrihet ska gälla förutsätts att färdbiljetten inte kan köpas exklusive måltiderna. För den som exempelvis reser första klass får således en förstaklassbiljett inte kunna köpas till ett lägre pris utan att kost ingår.

Skulle det finnas en viss klassificering för ett visst antal stolar där kosten ingår i priset medför detta inte skattefrihet om motsvarande biljett kan erhållas utan kostnad men med en annan klassificering. Klassificeringen ska i sådant fall vara baserad på någon annan skillnad än kosten.

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

Fri frukost på hotell

Förmån av fri frukost på hotell eller liknande i samband med övernattningsnär under tjänsteresa är undantagen från beskattning om frukosten obligatoriskt ingår i priset för övernattningsn (11 kap. 2 § 1 st. IL). Ett ytterligare villkor för skattefrihet är att ett rum med samma standard inte kan hyras till ett lägre pris utan frukost.

Skulle det finnas en viss klassificering för ett visst antal rum där kosten ingår i priset medför detta inte skattefrihet om motsvarande rum kan erhållas utan kost men med en annan klassificering. Klassificeringen måste i sådant fall vara baserad på någon annan skillnad än kosten.

Skattefriheten för förmån av fri frukost gäller på hotell och liknande inrättningar. Med liknande inrättningar avses andra yrkesmässigt bedrivna rumsuthyrningar som exempelvis pensionat, vårdshus m.m. Vid bedömningen kan viss ledning erhållas genom lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse.

Fri frukost som inte obligatoriskt ingår i priset för rummet är en skattepliktig förmån. Avdrag för ökade levnadskostnader ska normalt reduceras när den anställda tillhandahållits kostförmån.

Fri kost vid representation

Det finns dock undantagsregler, se RSV:s information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (RSV M 2002:33).

Fri måltid i samband med extern representation ska inte tas upp till beskattning. Fri kost i samband med intern representation är skattefri bara vid sammankomster som är tillfälliga och kortvariga (11 kap 2 § 1 st. IL).

Vad som avses med extern representation framgår av avsnitt 19.19. Med intern representation som inte bör föranleda beskattning av kostförmån avses i detta sammanhang sådant som personalfester, informationsmöten med personalen, interna kurser, planeringskonferenser, t.ex. diskussioner om budgetering, personalfrågor, inköps- och försäljningspolitik (prop. 1992/93:127, s. 55). En förutsättning för skattefrihet är

- att det är fråga om i huvudsak interna möten (för företaget, koncernen e.d.),
- att sammankomsten har en varaktighet av högst en vecka,
- att det inte är fråga om möten som regelbundet hålls med korta mellanrum (varje eller varannan vecka), och
- att det är gemensamma måltidsarrangemang.

Samtliga förutsättningar bör vara uppfyllda för att sammankomsten ska hänföras till intern representation.

Fri försäkring under tjänsteresa

Förmån av fri försäkring som avser reseskydd under tjänsteresa är skattefri (11 kap. 2 § 2 st. IL).

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

Studie- resp. konferensresor

Anställda som i tjänsten företar en studieresa eller deltar i en konferensresa inom eller utom landet beskattas normalt inte för värdet av en sådan resa så länge det handlar om en renodlad studie- resp. konferensresa eller resa där det visserligen finns inslag av nöje och rekreation men där detta är försumbart.

Om inslaget av nöje och rekreation däremot får en mer framträdande roll under resan kan man inte utesluta förmånsbeskattning. Det finns en omfattande rättspraxis på området. Domstolarna gör en bedömning av skatteplikten i varje enskilt fall. Förmånsbeskattning kan aktualiseras om resan sker exempelvis under en helg, till populärt turistmål eller till en mycket avlägsen

plats. Det förhållandet att kurser och konferenser förläggs till ett populärt turistmål, exempelvis Kanarieöarna, behöver dock inte innebära att beskattning ska ske. I vissa fall kan ett sådant arrangemang medföra lägre kostnader för arbetsgivaren jämfört med att kursen eller konferensen förläggs till en näraliggande ort. Avgörande för bedömningen är - som ovan angetts - hur stort inslaget är av nöje och rekreation. För att kunna bedöma om en anställd ska beskattas för sitt deltagande i en sådan resa måste man ta hänsyn till flera olika faktorer, bl.a. syftet med resan, vilken nytta resan kan få för arbetsgivarens verksamhet, val av resmål och studiernas eller konferensens uppläggning (jfr bl.a. RÅ83 1:78 I och II).

En omständighet bland andra vid den skattemässiga bedömningen är den tidsmässiga fördelningen mellan studier/konferens och andra aktiviteter under resan. Resan måste innehålla en inte oväsentlig del effektivt arbete. Som en tumregel brukar anföras att studierna/ konferenstiden bör uppgå till minst sex timmar per dag. Under en vecka bör den effektiva studie- eller konferenstiden omfatta minst 30 timmar jämnt fördelade under veckan. Skatteverket gör en samlad bedömning när man avgör om en skattepliktig förmån föreligger eller inte.

Privat nyttjande av tjänstekort och årskort

Det förekommer att anställda, som gör tjänsteresor, tilldelas ett tjänstekort (årskort) som även får användas för privat bruk. Beskattning ska ske för värdet av de privata resor som faktiskt företagits (RÅ 1987 ref. 81). Om den anställda inte lämnar någon redogörelse för det privata nyttjandet, bör enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) den anställda beskattas för ett förmånsvärde motsvarande kostnaden för ett årskort om inga inskränkningar i det privata nyttjandet föreligger. Om tjänstekortet däremot inte till någon del används för privat bruk, bör någon förmån inte anses föreligga. I sådana fall bör lämpligen ett avtal ha träffats mellan arbetsgivaren och den anställda att tjänstekortet inte får användas för privat bruk.

Belöningsresor

S.k. incentive- eller belöningsresor kan i regel jämföras med ersättning för utfört arbete. En sådan förmån är därför skattepliktig för den anställda som lön. Det gäller också om resan har karaktären av gratifikation, exempelvis om den anställda bjuds på en resa efter viss tids anställning i företaget (RÅ84 1:40 I). Resan är en skattepliktig förmån även om arbetsgivarens generalagent eller branschorganisation har bekostat den (RÅ84 1:40 II).

Försäljningsvinster och resor

Vinst i t.ex. försäljningspristävlingar, där priserna består av resa, är ytterligare exempel på en förmån som jämföras med ersättning för utfört arbete. Sådan förmån är därför alltid skattepliktig inkomst för mottagaren (RÅ84 1:40 II). Om resan är en kombination av belöningsresa och studie-/konferensresa ska varje del be-

dömas efter sitt verkliga innehåll, dvs. hur stor del som tidsmässigt är avsatt för nöje och rekreation. Detta belyses i rättsfallen RÅ 1988 ref. 99 I-III.

Medföljande make

Den förmån som uppkommer när en arbetsgivare låter exempelvis den anställdes make följa med på en resa ska värderas till marknadsvärdet. Vanligtvis motsvaras detta av arbetsgivarens merkostnader för makens deltagande såsom för färdbiljett, logi, mat etc. Det ska anmärkas att den anställda inte kan undgå förmånsbeskattning genom att byta ut en dyr färdbiljett mot två billiga, dvs. utan merkostnad för arbetsgivaren. I ett sådant fall ska makens färdbiljett värderas till saluvärdet. I undantagsfall kan det finnas sådana skäl för att make medföljer på resan att någon förmånsbeskattning inte ska ske. Ett sådant skäl för maken att delta kan vara om den anställda är handikappad och behöver vård under sin resa.

17.2.2 Förmåner i samband med fredsbevarande tjänst

FN-personal m.fl.

Förmån av fri kost och hemresa för sådan personal som tjänstgör i väpnad tjänst för fredsbevarande verksamhet utomlands är enligt 11 kap. 3 § IL skattefri. Bestämmelsen gäller personal som omfattas av lagen (1992:1153) om väpnad styrka för tjänstgöring utomlands. Den 1 juni 2003 ersattes denna lag av en ny lag med samma namn (SFS 2003:169). Sådan personal är normalt anställd i utlandsstyrkan inom Försvarsmakten, och ställs till förfogande på begäran av FN eller enligt beslut av Organisationen för säkerhet och samarbete i Europa, OSSE.

17.2.3 Förmåner till skattskyldiga med sjöinkomst

Fri resa

Förmån av fri resa till eller från fartyg eller kostnadsersättning för sådan resa är skattefri hos skattskyldiga som har sjöinkomst och som har fartyget som tjänsteställe. Skattefriheten gäller dock inte om fartyget är ett passagerarfartyg som går i närfart med fastställd tidtabell (11 kap. 4 § IL). Vad som avses med närfart framgår av 64 kap. 6 § IL och kommenteras i avsnitt 22.2.3. En redogörelse för sjöinkomstavdrag finns i avsnitt 22.

Logi

Förmån av logi ombord på fartyg ska inte tas upp hos skattskyldiga som har sjöinkomst (11 kap. 5 § IL).

17.2.4 Tryggande av tjänstepension

Arbetsgivarens utgifter enligt 28 kap. 3 § IL för att trygga pension ska enligt 11 kap. 6 § IL inte tas upp till beskattning hos arbetstagaren. Detta gäller om utfästelsen tryggas genom;

- överföring till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryg-
gande av pensionsutfästelse m.m.,
- avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i
förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garan-
ti, eller
- betalning av premie för pensionsförsäkring.

Pensionen beskattas när den betalas ut.

17.2.5 Lånedator

Förmånen av att för privat bruk använda en datorutrustning som arbetsgivaren tillhandahåller ska inte tas upp som intäkt om för-
månen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande persona-
len på arbetsplatsen (11 kap. 7 § IL). Bestämmelsen, som kom till
mot bakgrund av den nationella IT-strategin, möjliggör för före-
tagen att höja den allmänna datamognaden hos personalen.

Skattefriheten förutsätter att äganderätten till datorn inte övergår
till den anställda och att arbetsgivaren betalar kostnaden för da-
torutrustningen antingen genom att köpa den eller hyra den. Skat-
tefriheten bör gälla också om den anställda betalar ersättning för
datorutrustningen, så länge detta inte görs på sådant sätt att det
kommer att bedömas som ett köp. Förfaranden som innebär att
äganderätten till utrustningen övergår till den anställda till ett av
arbetsgivaren subventionerat pris omfattas inte av skattefriheten.
I dessa fall får frågan om en skattepliktig förmån uppkommer vid
utköpet bedömas utifrån allmänna regler (prop. 1996/97:173 s. 53
och 60).

Väsentlighetskriteriet innebär att erbjudandet bör rikta sig till alla
personalkategorier av anställda på en och samma arbetsplats.
Erbjudandet behöver dock bara rikta sig till dem som inte redan
disponerar en lånedator (nämnd prop. s. 54). Om erbjudandet om
datorutrustning till anställda återkommer bör detta rikta sig till
alla tillsvidareanställda som inte tidigare har accepterat ett sådant
erbjudande, se RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV
2002:36).

Hela den stadigvarande per- sonalen

Med kravet att erbjudandet ska väsentligen gälla hela den stadig-
varande personalen på arbetsplatsen bör i första hand förstås att
erbjudandet ska komma alla tillsvidareanställda till del. För skat-
tefrihet bör inte krävas att erbjudandet också ska gälla vid olika
tidsbegränsade anställningar, t.ex. vikariat, praktikarbete eller
feriearbete. Däremot omfattas dessa av skattefriheten om arbets-
givaren erbjuder dem lånedatorer. Om en person som tillhör den
stadigvarande personalen blir uppsagd bör han eller hon också
under uppsägningstiden anses tillhöra den stadigvarande persona-

len. Även de som är långtidssjukskrivna och tjänstlediga bör anses tillhöra den stadigvarande personalen, även om de i praktiken inte kan anta ett erbjudande om lånedator. I nämnd prop. s. 60 anges att uppdragstagare inte omfattas av bestämmelsen. Detta propositionsuttalande bör tolkas så att det för skattefrihet inte bör krävas att erbjudandet också ska rikta sig till uppdragstagare. Uppdragstagare bör dock omfattas av skattefriheten om arbetsgivaren erbjuder dem lånedatorer. Bestämmelsen omfattar även fämansföretag om förutsättningarna för skattefrihet enligt bestämmelsen är uppfyllda (jfr nämnd prop. s. 54).

Om arbetsgivaren begränsar erbjudandet att låna hem datorer till enstaka anställda eller till en viss personalkategori, bör frågan om skattepliktig förmån uppkommer bedömas utifrån om datorutrustningen är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter enligt reglerna om förmån av begränsat värde (11 kap. 8 § IL). En annan sak är att antalet datorer som företaget har ekonomisk möjlighet att tillhandahålla kan vara begränsat. Även i dessa fall bör dock i princip hela personalen utan åtskillnad ha samma möjlighet att ta del av erbjudandet genom t.ex. lottningsförfarande (nämnd prop. s. 54).

En grundläggande förutsättning för skattefrihet bör enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36), vara att de villkor som är förenade med erbjudandet om datorutrustning är lika för hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen. Arbetsgivaren bör dock inte - med bibehållen skattefrihet för de anställda - kunna ställa som villkor att den anställda för att få fortsätta att låna datorutrustningen ska genomgå viss datautbildning och uppvisa godkänt testresultat.

Ett villkor som ofta förenas med datorlån är att de anställda får vidkännas s.k. bruttolöneavdrag. Den omständigheten att lika stort bruttolöneavdrag kan leda till att skatteuttaget kan bli olika för olika individer bör enligt nämnda allmänna råd inte anses medföra att villkor anses olika.

Datorutrustning med tillbehör

Med datorutrustning i detta sammanhang avses i första hand själva datorn inklusive bildskärm, tangentbord o.d. och nödvändiga program. I utrustningen kan även ingå t.ex. skrivare och modem. SKV anser dessutom att annan utrustning, som inte kan användas separat från datorn, kan ingå som tillbehör i skattefritt datorlån. Detta gäller t.ex. scanner, CD-rom, webbkamera, CD-brännare, joy-stick och DVD-spelare. Omvänt har SKV ansett att utrustning som kan användas självständigt inte kan ingå i skattefritt datorlån, t.ex. digitalkamera och Mp3-spelare. Det är alltså utrustning som fungerar självständigt frikopplade från datorn trots att en dator krävs för att exempelvis kunna ta fram bilder eller

spela musik.

Internet och bredbandsuppkoppling

Abonnemang på uppkopplingar mot t.ex. Internet kan inte hänföras till skattefri datorutrustning (nämnd prop. s. 60). Detsamma bör gälla vid bredbandsuppkoppling. Det förekommer att datautbildning sker genom självstudier på fritiden med hjälp av bl.a. interaktiva utbildningsprogram på Internet. Om utbildningen är att jämställa med fullgörande av tjänst bör enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36), även förmånen av fritt Internetabonnemang vara undantagen från beskattning så länge utbildningen pågår. Under förutsättning att Internetabonnemang respektive bredbandsuppkoppling bedöms vara av väsentlig betydelse för utförande av den anställdes arbetsuppgifter, bör, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, uppkopplingen också kunna ses som förmån av begränsat värde (arbetsredskap).

Skattefriheten avser endast *en* datorutrustning per anställd åt gången (nämnd prop. s. 60). För att en anställd som redan har en lånedator ska kunna få en ny lånedator skattefritt måste den tidigare lånedatorn återlämnas till arbetsgivaren eller köpas ut av den anställda.

Bestämmelsen om skattefrihet för förmånen att få låna eller hyra datorutrustning av arbetsgivaren riktar sig till personal på arbetsplatsen. Med arbetsplats avses i detta sammanhang en naturligt avgränsad arbetsplatsenhet, geografiskt eller verksamhetsmässigt. För dem som arbetar i en och samma byggnad är det normalt fråga om en och samma arbetsplats och så bör även anses vara fallet när arbetet visserligen bedrivs i flera byggnader men dessa ligger samlade inom ett väl avgränsat område (nämnd prop. s. 60).

Utköp av dator

Vid anställningens upphörande bör utgångspunkten vara att datorutrustningen återlämnas till arbetsgivaren. Ingenting bör dock hindra att den anställda då förvärvar utrustningen. Om detta sker till marknadspriset uppkommer inte någon skattepliktig förmån (nämnd prop. s. 54). Det kan vara lämpligt att anlita opartisk värderingsman vid värderingen av utrustningen. Det bör noteras att marknadspriset inte är detsamma som det avskrivningsmässiga restvärdet. Vad som dragits från den anställdes bruttolön tillgodoräknas inte den anställda som betalning för datorn.

Reglerna om lånedator har delvis ändrats fr.o.m. 2005 års taxering (SFS 2003:1194, prop. 2003/04:21).

17.2.6 Varor och tjänster av begränsat värde

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

Bestämmelsen har en generell utformning som gäller alla typer av varor och tjänster som arbetsgivaren tillhandahåller den anställda och som helt eller delvis har karaktär av arbetsredskap. Frågan om skattefrihet ska bedömas med hänsyn till de särskilda förhållanden som föreligger i det enskilda fallet (SkU 1994/95:25 s. 18).

En av förutsättningarna för skattefrihet är att varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter. Enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 44) till lagstiftningen bör det krävas att betydelsen är påtaglig utan att varan och tjänsten behöver vara direkt nödvändig för arbetets utförande. Av lagtexten framgår att det ska vara fråga om arbetsuppgifter som den anställda utför, inte vad han i en obestämd framtid kan tänkas komma att utföra.

Skattefriheten bör vidare begränsas till fall där arbetsgivaren direkt betalar den aktuella utrustningen eller tjänsten, eftersom arbetsgivaren redan vid denna tidpunkt bör ha klart för sig om den utrustning eller tjänst som svarar mot kostnaden har "väsentlig betydelse" för den anställdes arbetsuppgifter och därför i skatte- och avgiftshänseende inte ska behandlas som kontant lön (nämnd prop. s. 40). Bestämmelsen kan alltså inte tillämpas om arbetsgivaren utger en kostnadsersättning till den anställda. Det sagda torde vidare innebära att regeln inte är tillämplig om arbetsgivaren hyr ut utrustningen till den anställda eller låter äganderätten övergå till den anställda.

För skattefrihet krävs vidare att den förmån som den skattskyldige får av varan eller tjänsten är av begränsat värde. Någon absolut beloppsgräns för vad som är begränsat värde kan inte anges. Flera faktorer bör vägas in vid bedömningen som t.ex. förmånens faktiska värde och om den innebär en faktisk inbesparing i en anställdes normala privata levnadskostnader (nämnd prop. s. 44).

En ytterligare förutsättning är att förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Härmed avses att det är själva förmånen som sådan eller värdet därav som inte kan särskiljas. Förmånen måste vara en närmast ofrånkomlig biförmån (nämnd prop. s. 40 och 44).

Tidningar	Skatterättsnämnden fann att fri prenumeration på tidningen Dagens Medicin inte var skattepliktig för anställd sjuksköterska, där tidningen skickades hem till den anställdes bostad. På fråga om kostnaden för prenumeration på Dagens Medicin var avdragsgill om hon i stället med egna pengar bekostade prenumerationen blev svaret nej. Förhandsbeskedet överklagades till RR vad gällde avdragsfrågan och fastställdes av RR (RÅ 1998 not. 144). När det gäller allmänna dagstidningar har dock RSV i allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) angett följande krav för att skattefrihet ska föreligga. Även om förutsättningarna för skattefrihet i övrigt är uppfyllda bör en av arbetsgivaren betald prenumeration på en dagstidning av nyhets- och allmänpolitisk karaktär och som delas ut i bostaden inte anses ha ett sådant begränsat värde att skattefrihet föreligger om inte den anställda själv eller någon i hans hushåll betalar prenumerationen på eller förmånsbeskattas för minst en tidning av liknande slag.
Dator	Ett annat exempel där värdet av en förmån är svår att särskilja från varans eller tjänstens nytta i anställningen är när en av arbetsgivaren ägd persondator, som bedömts vara av väsentlig betydelse för utförandet av den anställdes arbetsuppgifter, också används privat (prop. 1994/95:182 s. 44).
Betalkort	Betalkort har ansetts vara skattefria enligt bestämmelsen om förmån av begränsat värde när de tillhandahållits anställda som på grund av tjänsteresor hade behov av att kunna göra reseutlägg för arbetsgivarens räkning (RÅ 2002 ref. 109).
Bredbandsuppkoppling	I ett inte överklagat förhandsbesked från SRN 2003-06-30 har installation av bredbandsuppkoppling i bostaden bedömts vara en sådan förmån av begränsat värde som är skattefri för de anställda, för vilka uppkopplingen är av väsentlig betydelse för deras arbete. De anställda hade bl.a. behov av att kunna ta direktkontakt med huvudkontoret i USA, vilket p.g.a. tidsskillnaden måste ske från bostaden.
Terminalglasögon	Terminalglasögon, som en arbetsgivare tillhandahåller anställd, som behöver sådana för sitt arbete vid dataterminal, bör anses en som en skattefri förmån.
Telefon	Däremot kan t.ex. privata telefonsamtal från ett telefonabonnemang som arbetsgivaren står för, särskiljas från tjänstesamtalen genom t.ex. en specificerad telefonräkning. I sistnämnda fall ska en beskattning ske på vanligt sätt för förmånen av privatsamtal (prop. 1994/95:182 s. 44).

17.2.7 Kläder

Förmån av uniform och andra arbetskläder är skattefria, om förmånen avser kläder som är avpassade för tjänsten och inte lämpligen kan användas privat (11 kap. 9 § IL).

Uniform

I RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) anges att det för skattefrihet för förmån av fri uniform bör gälla att uniformen avser sådan klädedräkt för tjänstebruk som fastställts och utformats i detalj av myndighet eller arbetsgivare. En uniforms primära syfte är att utmärka en viss befattning eller vissa befogenheter. Karaktäristiskt för en uniform är att den har en från vanliga kläder tydligt avvikande utformning.

Övriga arbetskläder

När det gäller omfattningen av skattefriheten av fria arbetskläder framgår av departementschefens uttalande i förarbetena (prop. 1987/88:52, s. 58-59) till 1988 års lagstiftning att från beskattning bör undantas "arbetskläder som på grund av arbetets beskaffenhet utsätts för starkt slitage, kraftig nedsmutsning eller annars förbrukas osedvanligt snabbt. Exempel på yrkesgrupper som kan anses ha sådana arbetskläder är betongarbetare, murare, smidesarbetare och svetsare.

Fria överdrags- och skyddskläder samt fri tvätt av sådana kläder beskattas inte. Undantagna från beskattning är också sådana fria skyddskläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme och kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimatförhållanden. Skattefriheten i sistnämnda fall motiveras med att denna typ av kläder är att jämställa med arbetsredskap.

Även kläder som är särskilt avpassade för arbetet och som inte lämpligen kan användas privat bör undantas från beskattning. Så kan vara fallet på grund av klädernas utformning, t.ex. snitt och färgsättning eller på grund av att de är särskilt utpräglade för det slags yrkesutövning det är fråga om, t.ex. kläder som ska användas av anställda i ett företag inom livsmedels-, restaurang- och hotellnäringen eller i sjukvården. Skattefrihet bör dock inte generellt gälla för kläder av enhetlig typ som av tradition bärs av anställda i vissa verksamheter. I de fallen rör det sig många gånger om kläder som med fördel också kan användas privat.

I RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) uttalas att förmån av fria arbetskläder, som utgörs av sådan klädsel som i och för sig lämpar sig för privat bruk, t.ex. kostym och dräkt, bör anses vara skattefria om arbetsgivarens namn, symbol eller logotype är varaktigt applicerat på klädseln på ett sätt som gör att den märkbart avviker från vanliga kläder och därför inte kan antas komma att användas för privat bruk.

Kontanta bidrag för inköp av uniform och arbetskläder är alltid skattepliktiga.

17.2.8 Statsministerns tjänstebostad

Statsministerns förmån av tjänstebostad ska inte tas upp, om statsministern till sin privata disposition har annan bostad som är inrättad för permanentboende (11 kap. 10 § IL).

17.2.9 Personalvårdsförmåner

Personalvårdsförmåner är skattefria. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder, vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller som lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om.

Som personalvårdsförmåner räknas inte;

1. rabatter,
2. förmåner som den anställda får byta ut mot kontant ersättning,
3. förmåner som inte riktar sig till hela personalen, eller
4. andra förmåner som den anställda får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem (11 kap. 11 § IL).

Med hela personalen avses enligt RÅ 2001 ref. 44 samtliga anställda oavsett anställningsvillkor. Det betyder att även vikarier och tillfälligt anställda ska omfattas av erbjudande av personalvårdsförmåner.

I 11 kap. 12 § IL ges två exempel på personalvårdsförmåner som under vissa förutsättningar är skattefria, nämligen förfriskningar och motion:

"Som personalvårdsförmåner räknas bland annat sådana förfriskningar och annan enklare förtäring i samband med arbetet som inte kan anses som måltid. Hit räknas också möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård som;

- utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller av en personalstiftelse som är knuten till arbetsgivaren,
- utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare,
- är av kollektiv natur, eller
- i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde."

Genom uttrycket "mindre värde" markeras att skattefriheten för personalvårdsförmåner förutsätter att de inte kostar för mycket. Skattefriheten gäller i princip alla slags personalvårdsförmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete och inte bara sådana enklare åtgärder som syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande (prop. 1993/94:90, s. 101).

Personalvårdsförmåner kännetecknas av att de tillhandahålls på arbetsplatsen. Med arbetsgivarens arbetsplats avses varje plats där arbetet utförs för arbetsgivarens räkning mer än helt tillfälligt. Undantag har gjorts för det fall förmånen av sedvänja tillhandahålls utanför arbetsplatsen, exempelvis personalutflykt. En sådan förmån är skattefri. Under vissa förutsättningar kan även motionsförmån tillhandahållas utanför arbetsplatsen, se nedan.

Om en personalvårdsförmån går att byta mot kontanter inträder skatteplikt och detta oavsett om mottagaren väljer kontanter eller förmån in natura. Själva möjligheten att byta förmånen mot kontanter utlöser beskattning. Enligt ett inte överklagat förhandsbesked från SRN 2003-06-19 går det därför inte att med bibehållen skattefrihet kombinera motionsförmån med bruttolöneavdrag. Ett system med bruttolöneavdrag för motion innebär att den som avstår från motionsförmånen får ett med bruttolöneavdraget motsvarande belopp högre lön än om han mottagit förmånen. Förmånen går då att byta mot kontant ersättning.

Motion och annan friskvård

Möjlighet till motion och annan friskvård på arbetsgivarens bekostnad är skattefri under vissa förutsättningar. Lagstiftaren har ställt upp följande kriterier för skattefrihet, nämligen;

- att den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller en till arbetsgivaren knuten personalstiftelse,
- att den utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare,
- att den är av kollektiv natur eller

- att den i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

Skattefrihet för motionsförmån gäller således (SkU 1987/88:8 s. 42, prop. 1987/88:52 s. 53-54) oavsett om motionen utövas i arbetsgivarens egna lokaler eller i förhyrda lokaler eller del av lokaler om sådana förhyrningar sker regelbundet och under förutsättning att utnyttjandet av den hyrda anläggningen eller den hyrda tiden är en kollektiv förmån för de anställda. Förmånen ska med andra ord rikta sig till och i princip vara tillgänglig för företagets hela personal. Det innebär, att förmånen blir skattepliktig, om den utformas på ett sådant sätt att den i praktiken begränsar sig till en liten grupp anställda.

Utnyttjande av lokaler ska grunda sig på avtal mellan arbetsgivaren och anläggningens innehavare och betalning ska ske direkt mellan dessa. Detta innebär i normalfallet att den anställde med bibehållen skattefrihet inte kan få belopp motsvarande avgiften direkt utbetald till sig, såvida det inte är fråga om undantagsfall. I undantagsfall kan nämligen arbetsgivaren svara för avgift för de anställdas utnyttjande av motionsanläggning för enklare motion mot kvitto ("i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde"). Detta gäller t.ex. motion under tjänsteresa, eller motion som erbjuds tillfälligt anställda.

Enklare slag av motion

Skattefriheten omfattar endast motion eller annan friskvård av enklare slag. Det kan gälla t.ex. gymnastik, vattengymnastik, tai chi, styrketräning, simning, bowling, racketsporter som bordtennis, tennis eller squash. Till det skattefria området bör också räknas vanliga lagidrotter som t.ex. volleyboll, fotboll, handboll och bandy. Subvention av exklusiva sporter eller sporter som inte innebär motion i betydelsen fysisk träning omfattas inte av skattefriheten. Undantaget från beskattning gäller inte heller sporter som kräver dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning och som oftast utövas skilt från arbetet i både tid och rum, som t.ex. golf, segling, ridning och utförsåkning på skidor.

Någon beloppsgräns för hur stor arbetsgivarens subvention får vara finns inte. Eftersom det är fråga om en personalvårdsförmån så gäller generellt enligt 11 kap 11 § IL att det ska avse förmån av mindre värde, som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet och liknande. En begränsning ligger i kravet att det ska vara fråga om motion av enklare slag. Enligt förarbetena är det självklart att subventionen måste ligga inom rimliga gränser. Om en arbetsgivare subventionerar t.ex. några anställdas tennisspel med mycket stora belopp per år kan det inte anses som sådan enklare motion som föranleder skattefrihet (SkU 1987/88:8, prop. 1987/88:52 s. 54).

**Idrottsredskap
m.m.**

Om arbetsgivaren tillhandahåller utrustning (idrottsredskap) av enklare slag är det en skattefri förmån för den anställda. Det kan t.ex. gälla bollar, klubbor och racketar eller liknande som lånas ut till anställda. Förmån av fri enklare klädustrustning, försedd med arbetsgivarens reklamtryck, som t.ex. T-shirts och träningsoveraller för den anställdes personliga bruk, är skattefria förmåner för den anställda. Tillhandahåller arbetsgivaren däremot dyrbarare utrustning avseende idrottsredskap eller kläder är förmånen skattepliktiga. Kontanta utlägg i form av entréavgifter till idrottsevenemang, personliga startavgifter i tävlingar och medlemsavgifter i föreningar av olika slag är skattepliktiga om arbetsgivaren betalar dem.

Annan friskvård

Av lagtext och förarbeten framgår att enklare slag av motion och annan friskvård är att hänföra till skattefria personalvårdsförmåner. Vad som avses med annan friskvård framgår dock inte. Annan friskvård i detta sammanhang torde enligt RSV:s uppfattning (jfr brevsvar 1999-03-12, dnr 271-99/120) vara sådana aktiviteter som personalen kollektivt kan delta i, som exempelvis kostrådgivning, information om stresshantering och avslappningsteknik, pausgympa, information och stöd vid rökavvänjning, friskvårdsdagar/temadagar med information och diskussion i olika arbetsmiljöfrågor och liknande på arbetsplatsen. Även företagsinriktade kurser om att gå ner i vikt kan vara exempel på annan friskvård under förutsättning att inslaget av individuell behandling är obetydligt. Tillgång till bastu och solarium på arbetsplatsen räknas också till sådan friskvård av enklare slag som omfattas av skattefriheten.

Massage av nacke och axlar m.m. kan, enligt SKV:s uppfattning, inte rymmas inom begreppet "annan friskvård" utan utgör en form av behandling av enskild individ. Sådan behandling kan vara rehabilitering eller förebyggande behandling och som sådan skattefri under de förutsättningar som anges i 11 kap. 18 § IL. Jfr även vad som skrivs i avsnittet Förebyggande behandling - friskvård, avsnitt 17.2.15.

Från 2005 års taxering har reglerna om motion och annan friskvård delvis ändrats (SFS 2003:745, prop. 2002/03:123).

17.2.10 Personalrabatter

Personalrabatt ska inte tas upp till beskattning om den avser inköp av en vara eller en tjänst från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern, om varan eller tjänsten ingår i säljarens ordinarie utbud (11 kap. 13 § IL).

Detta gäller dock inte om rabatten;

- är en direkt ersättning för utfört arbete,
- överstiger den största rabatt som en konsument kan få på affärsmässiga grunder,
- uppenbart överstiger den personalrabatt som är sedvanlig i branschen, eller
- får bytas mot kontant ersättning,
- inte riktar sig till hela personalen eller
- erhålls utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

Koncernbegreppet

Med koncern i detta sammanhang avses såväl svenska som utländska koncerner (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 23-24). Med svenska koncerner avses sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (nämnd prop. s. 45). I dessa lagrum anges att moderföretag och dotterföretag tillsammans utgör en koncern.

Ordinarie utbud

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

Rabatt på affärsmässiga grunder

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

Vid bedömningen av rabattens storlek bör, enligt nämnd prop. s. 35, en jämförelse göras med varans eller tjänstens marknadspris i konsumentledet. Marknadspriset på varan eller tjänsten ska således vara detsamma oberoende av om den anställda arbetar i ett tillverkningsföretag eller i detaljistledet. Genom prisinformationslagen (1991:601) underlättas informationen om marknadspriset (nämnd prop. s. 45). För att tydliggöra att jämförelse ska göras med det pris en vara eller tjänst betingar när en konsument inhandlar den på marknaden har i lagtexten förts in begreppet konsument. Med konsument i detta sammanhang avses i princip samma sak som i lagen (1994:1512) om avtalsvillkor i konsumentförhållanden, dvs. fysisk person som handlar huvudsakligen för ändamål som faller utanför näringsverksamhet.

**Sedvanlig
personalrabatt**

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

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

**Rabatter i
efterhand**

RR har slagit fast att det för skattefrihet är oväsentligt om en personalrabatt utgår vid köptillfället eller vid en senare tidpunkt. Detta innebär att personalrabatter i efterhand, som exempelvis betalas ut på basis av under en viss period gjorda inköp, numera bör anses skattefria när förutsättningarna för skattefrihet i övrigt är uppfyllda (RÅ 2001 ref. 73).

**Rabatter, bonus
och liknande
förmåner**

Rabatter, bonus och liknande förmåner som lämnas som ersättning för arbete eller av annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten är skattepliktiga (prop. 1995/96:152 s. 53-58). Ett undantag finns och gäller personalrabatter, som under vissa förutsättningar är skattefria (se ovan).

**Kundtrohets-
rabatter**

Rabatter som lämnas för visad kundtrohet och som finns bl.a. inom flyg- och hotellbranschen är skattepliktiga om de utnyttjas för privat bruk. En grundläggande förutsättning för beskattning är att mottagarens arbetsgivare eller uppdragsgivare bekostat de varor eller tjänster som ger rätt till rabatten eller att förmånen av

annat skäl kan anses som ett utflöde av tjänsten.

Det förekommer bl.a. vad gäller skattepliktiga trohetsrabatter att arbetsgivaren finansierar endast en del av de kostnader som ligger till grund för förmånen eller att det är flera arbetsgivare som har haft de kostnader som ligger till grund för bonusen eller rabatten. I sådant fall får enligt uttalande i prop. 1995/96:19, s. 77, en proportionering göras av marknadsvärdet.

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

Med rabatt eller annan bonus avses enligt prop. 1995/96:19, s. 94, alla former av rabatter, t.ex. både sådana som ges i samband med inköpet och sådana som ges i efterhand antingen i pengar eller på annat sätt.

Uppgiftsskyldighet

Uppgiftsskyldigheten regleras i 6 kap. 3 § LSK. Där anges att om en arbetstagare har utnyttjat en rabatt, bonus eller annan förmån som har getts ut på grund av kundtrohet eller liknande och som grundar sig utgifter för vilka arbetsgivaren har svarat, ska arbetsgivaren lämna kontrolluppgift om förmånen.

I ovannämnda prop. s. 94-95 anges bl.a. följande.

Ett krav som uppställs för att en person som inte kan anses som utgivare av en förmån ändå ska lämna kontrolluppgift är att förmånen utges på grund av kundtrohet eller liknande. Exempel på detta är trohetsbonussystemen inom flyg- och hotellbranschen. Liknande system kan t.ex. vara olika former av introduktionserbjudanden där en viss extra bonusförmån ges om man blir kund hos ett visst företag.

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

Om någon i sin näringsverksamhet, t.ex. en entreprenör, får rabatt på sina inköp hos en underleverantör och denne ger rabatten till en av entreprenörens anställda, och entreprenören debiterar kunden kostnaden utan avdrag för rabatten ska entreprenören ha ansetts slutligt stått för kostnaderna.

Däremot är bestämmelsen inte tillämplig om en anställd får en viss rabatt, t.ex. 15 % vid privata inköp, och rabatten inte betalas av någon annan än rabattutgivaren. De kostnader som ligger till

grund för förmånen är den anställdes egna privata inköp. I sådant fall kan rabatten ändå vara skattepliktig intäkt av tjänst och, om förmånen är att anse som ersättning för arbete, ska utgivaren av rabatten eller bonusen, i enlighet med gällande regler, lämna kontrolluppgift.

För att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter är den som har utnyttjat sådan rabatt, bonus eller annan förmån som avses i 6 kap. 3 § LSK skyldig att skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgift om att han har utnyttjat förmånen. Sådan upplysning ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK). Uppgift ska lämnas om förmånens art och omfattning och under vilken månad den utnyttjats.

**Förmån som
tillhandahålls ge-
nom kupong**

Förmån som den anställda erhåller utanför arbetsgivarens arbetsplatser mot betalning med kupong eller motsvarande betalningssystem är skattepliktig intäkt. Betalningssystem som motsvarar kupong kan enligt förarbetena (prop. 1987/88:52) vara klippkort eller listor där de anställdas inköp antecknas av dem som tillhandahåller varorna. I RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) anges, att man med kupong i detta sammanhang avser varje kupong, kort e.d. som mera allmänt kan användas för att erhålla en vara eller tjänst eller i övrigt utnyttjas på sådant sätt att förmånernas utformning i realiteten bestäms av den anställda.

Förmånen värderas till det belopp som anges på kupongen (RÅ 1992 ref. 11. Om något värde inte anges värderas förmånen till det belopp mottagaren under normala förhållanden skulle få betala för kupongen om han själv köpt den, vilket vanligtvis motsvarar arbetsgivarens inköpspris inkl. mervärdesskatt.

17.2.11 Gåvor till anställda

**Remuneratorisk
gåva**

Av 8 kap. 2 § IL framgår, att gåva inte utgör skattepliktig intäkt. För gåva ska i stället betalas gåvoskatt enligt bestämmelserna i AGL.

En gåva, som inte är benefik, utan utgör ersättning för arbete eller tjänst, som utförts av gåvotagaren, remuneratorisk gåva, utgör i princip alltid skattepliktig intäkt oavsett i vilken form den har utgått. Inte heller kan lön eller arvode undantas från beskattning genom att benämnas gåva.

Den remuneratoriska gåvan beskattas oavsett om det är arbetsgivaren, uppdragsgivaren eller annan person som är utgivare av gåvan. Anställningsförhållandet är dock den vanligaste grunden för remuneratoriska gåvor. Enligt praxis anses också penninggåva

från en arbetsgivare till en anställd som skattepliktig inkomst av tjänst hos mottagaren när gåvan bottnar i anställningsförhållandet (RÅ 1980 ref. 61, RÅ 1983 ref. 73). Har gåvan annan grund än anställningsförhållandet ska inkomstbeskattning inte ske. Det visar bl.a. en dom från 1989 (RÅ 1989 ref. 21) där målet avsåg en gåva från far till son och där fadern också var sonens arbetsgivare. I målet upplystes att sonen och hans bror, som inte var anställd hos fadern, under en följd av år hade fått penninggåvor om 2 000 kr från var och en av föräldrarna. RR ansåg övervägande skäl tala för att gåvan i detta fall inte hade sin grund i anställningsförhållandet hos fadern utan var att uppfatta som en sådan av familjegemenskapen betingad gåva till gåvoskattefritt belopp, som torde förekomma i inte ringa omfattning. Det fanns därmed inte någon förutsättning för inkomstbeskattning. I RÅ 2001 ref. 10 ansågs gåva av aktier till anställd med hänsyn till omständigheterna inte ha haft till syfte att belöna denne för hans arbetsprestationer. Det huvudsakliga syftet med gåvan, varigenom givaren avhände sig samtliga aktier som givaren hade kvar i företaget, var i stället att företaget skulle kunna fortleva även efter givarens bortgång. Gåvan ansågs förete stora likheter med ett testamentariskt förordnande. RR fann att någon inkomstbeskattning då inte skulle ske.

De nämnda domarna avser gåvor i pengar eller aktier. I princip är det ingen skillnad om gåva utgår i annan form. Dock har skattefrihet uttryckligen föreskrivits beträffande vissa gåvor i annan form än pengar.

I 11 kap. 14 § IL anges att julgåva, jubileumsgåva och minnesgåva från arbetsgivare under vissa förutsättningar är skattefria. De i IL och RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) angivna beloppen är gränsbelopp, vilket innebär att gåvan blir beskattad från första kronan om värdet överstiger beloppen.

Julgåva

Julgåva till anställd är skattefri, om den är av "mindre värde" (11 kap. 14 § 1 IL). Enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) bör en julgåva anses vara av mindre värde om värdet inte överstiger 400 kr inkl. moms.

Sedvanlig jubileumsgåva

Sedvanlig jubileumsgåva som lämnas till anställd är också skattefri. Med jubileumsgåva avses gåva till anställd vid företagsjubileum efter 25-, 50-, 75- eller 100-årsjubileum etc. Enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) bör en jubileumsgåva anses som skattefri om värdet av gåvan inte överstiger 1 200 kr inkl. mervärdesskatt. Vid bedömningen av gåvans värde bör man inte ta hänsyn till om den är försedd med inskription eller ej (prop. 1987/88:52 s. 51).

Minnesgåva

Minnesgåva till varaktigt anställa är en gåva av minneskaraktär som lämnas vid särskild högtidsdag (t.ex. den anställdes 50-årsdag), efter längre tids anställning (25 år eller mer) eller vid anställningens upphörande. Sådan gåva är skattefri under förutsättning att gåvans värde inte överstiger 10 000 kr inkl. mervärdesskatt och inte ges vid mer än ett tillfälle utöver vid anställningens upphörande. Beloppet 10 000 kr är ett gränsbelopp, vilket innebär att gåvan blir beskattad från första kronan, om värdet överstiger angivet belopp.

För att anse en gåva vara av minneskaraktär när anställningen upphör, bör den sammanhängande anställningstiden ha uppgått till minst sex år enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36).

Gåvoslag

Skattefriheten gäller alla slag av gåvor med undantag för pengar (11 kap. 14 § 2 st. IL). Enligt RSV:s information om vissa förmåner (RSV M 2002:27) ska med pengar jämföras andra betalningsmedel såsom check, postväxel, presentkort som inte avser en bestämd vara, m.m. Presentkort, som berättigar mottagaren till endast en på presentkortet bestämd vara eller tjänst, bör däremot kunna jämföras med naturaförmån och medföra skattefrihet inom ovan angivna gåvoslag och beloppsramar under förutsättning att det på presentkortet angivna värdet (hela eller del av) inte går att byta mot pengar eller mot någonting annat och att presentkortet i princip utnyttjas vid ett tillfälle, exempelvis biocheck, tårtcheck, blomstercheck.

Ett bidrag till en semesterresa kan betraktas som en skattefri gåva om arbetsgivaren betalar direkt till resebyrå eller till den som tillhandahåller biljetterna.

Om arbetsgivaren på begäran av gåvomottagaren betalar ett bidrag till en ideell förening blir gåvomottagaren beskattad (SkU 1987/88:8 s. 40).

Gratifikation

En gratifikation kan allmänt sett vara att likställa med gåva. Om en gratifikation däremot har utbetalats av en arbetsgivare till en anställd, får den anses ha utgått på grund av anställningsförhållandet. Under sådana omständigheter anses den jämföras med lön och ska beskattas som sådan. Det saknar betydelse hur ersättningen betecknas. Skattskyldighet föreligger också oavsett om gratifikationen har utbetalts i kontanter eller i annan form.

17.2.12 Förvärv av värdepapper

En anställds förvärv av värdepapper från arbetsgivaren på förmånliga villkor utgör i princip en löneförmån som ska beskattas till fulla värdet.

Förmånsbeskattning ska ske för skillnaden mellan vad den anställda har erlagt för att få teckna eller köpa ett värdepapper och dess marknadsvärde. Vid försäljning av det förvärvade värdepapperet räknas summan av det förmånsbeskattade beloppet och det pris som erlagts till arbetsgivaren som den anställdes anskaffningsutgift för värdepapperet.

Förmånerna avser vanligtvis aktier, konvertibla skuldebrev (konvertibler), köpoptioner eller teckningsoptioner avseende aktier, eller syntetiska optioner.

Förvärv av aktier kan ske genom att en nyemission riktas till de anställda (nyteckning) eller genom att de anställda erbjuds att köpa redan existerande aktier.

Ett konvertibelt skuldebrev är ett skuldebrev som går att byta (konvertera, omvandla) till aktier i enlighet med emissionsvillkoren. Det ska vanligen konverteras inom viss tid och man får ett bestämt antal aktier per konvertibel. Förvärv kan ske genom nyemission eller genom köp av redan existerande konvertibler.

Innehav av en köpoption innebär som regel en rätt att köpa redan existerande aktier vid en viss framtida tidpunkt och till ett visst pris, lösenpriset.

En teckningsoption ger en rätt att delta i en framtida nyemission av aktier i det bolag som har gett ut optionen. Enligt ABL måste en teckningsoption vara kopplad till ett skuldebrev när den ges ut. Efter emissionen kan den emellertid separeras från skuldebrevet och handel kan därefter ske med teckningsoptionen och skuldebrevet var för sig. I proposition 1999/2000:99 föreslås att svenska aktiebolag ska ges möjlighet att ge ut fristående (" nakna") teckningsoptioner.

Innebörden av en syntetisk option framgår av avsnitt 17.2.13.

Huvudregel

Av huvudregeln, som finns i 11 kap. 1 § IL, framgår att som intäkt ska tas upp kontanta ersättningar och andra förmåner som erhålls på grund av tjänst. För att förmånsbeskattning ska kunna ske när en anställd förvärvar värdepapper från sin arbetsgivare krävs alltså, förutom att betalningen från den anställda inte motsvarar värdepapperens fulla värde, att den har utgått *på grund av tjänsten*.

Så har ansetts vara fallet i RÅ 1993 ref. 56 som gällde en verk-

ställande direktör i två aktiebolag inom en koncern. Direktören hade fått köpa aktier i det ena av bolagen till underpris. Han gjorde gällande att förvärvet inte skett på grund av hans anställning i något av bolagen utan på grund av ett avtal, som träffats i samband med vissa ägarförändringar inom koncernen och vid vilket han uppträtt som en oberoende affärspart. RR fann att den skattskyldige hade fått köpa aktierna förmånligt på grund av den tilltro som sattes till honom som företagsledare i bolaget och önskemålet att han skulle kvarbli i den befattningen. RR förklarade därför att aktieförvärvet var att betrakta som en skattepliktig förmån enligt dåvarande 32 § 1 mom. KL.

Andra rättsfall, där förmån av förvärv av aktier till underpris ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst, är RÅ 1951 ref. 17, RÅ 1978 Aa 143, RÅ 1989 ref. 77 och RÅ 1994 not. 62.

I de fall då erbjudande om köp av värdepapper riktas såväl till de anställda som till allmänheten blir sambandet mellan anställningen och erbjudandet något oklart. RINK-utredningen har i betänkandet SOU 1989:33, del III, redovisat sin uppfattning om rättsläget och därvid anført (s. 28) att förmånsbeskattning kunde komma i fråga om erbjudande om aktieköp till pris under marknadsvärdet riktats till en begränsad grupp, däribland anställda, eller om de anställda haft företrädesrätt att förvärva egendomen. Storleken av de anställdas andel av de utbudna värdepapperen torde vara av betydelse i sammanhanget. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1993 ref. 58, där de anställda i ett aktiebolag i samband med bolagets OTC-registrering erbjudits att köpa aktier i bolaget till samma pris och på samma villkor som leverantörer och allmänheten. De anställda och leverantörerna avsågs förvärva 15 000 aktier av ett totalt utbud på 90 000 aktier. Förmånsbeskattning ansågs inte kunna äga rum.

Undantag

Av 11 kap. 15 § IL framgår att en anställd under vissa förutsättningar kan undgå förmånsbeskattning vid förvärv av aktier i det bolag denne är anställd i eller ett bolag i samma koncern. Förutom aktieförvärv gäller undantagsregeln även förvärv av konvertibla skuldebrev, vinstandelsbevis, skuldebrev förenade med optionsrätt och liknande värdepapper som ger innehavaren en rätt att förvärva aktier. Förmånsbeskattning ska inte komma i fråga om:

1. aktier enligt ett samtidigt erbjudande förvärfvas på samma villkor som för den anställde av andra än dels bolagets anställda och aktieägare, dels anställda och aktieägare i andra bolag i samma koncern,
2. bolagets anställda och aktieägare samt anställda och aktie-

ägare i andra bolag i samma koncern inte sammanlagt förvärvar mer än 20 procent av det totala antalet utbudna aktier (här inbegrips även sådana aktier för vilka aktieägaren avyttrar sin företrädesrätt att förvärva aktier till andra än de anställda och aktieägarna), och

3. den anställda på grund av anställningen inte förvärvar aktier för ett belopp som överstiger 30 000 kr.

Med anställd jämställs i detta sammanhang styrelseledamot och styrelsesuppleant.

Syftet med undantagsbestämmelsen är att ge en ram för en anställds aktieförvärv inom vilken förmånsbeskattning är utesluten. Härav följer inte med någon automatik att förmånsbeskattning alltid ska ske så snart ramen överskrids. Hur förvärv som inte omfattas av undantagsbestämmelsen ska behandlas skattemässigt bör - på samma sätt som gällde före tillkomsten av undantagsbestämmelsen - vara en fråga för praxis att avgöra (se prop. 1984/85:80 s. 14). Frågan måste med andra ord bedömas enligt huvudregeln i 11 kap 1 § IL om vad som ska hänföras till intäkt av tjänst (jfr RÅ 1993 ref. 58).

Beskattningstidpunkt

Enligt tidigare praxis (den s.k. Skåne-Gripendomen, RÅ 1986 ref. 36) fanns möjlighet att skjuta upp beskattningstidpunkten genom att förena förvärv av värdepapper med villkor som under viss tid inskränkte förfoganderätten till de förvärvade värdepapperen. Beskattning redan vid förvärvet (avtalstidpunkten) ansågs i dessa fall strida mot kontantprincipen.

Som en reaktion mot effekterna av detta avgörande infördes den s.k. värdepappersregeln (10 kap. 11 § 1 st. IL). Regeln trädde i kraft den 1 januari 1990 och innebär att förmån i form av värdepapper ska tas upp till beskattning det år då förvärvet sker, dvs. vid avtalstidpunkten. Lagändringen kan sägas innebära att kontantprincipen har försatts ur spel när det gäller anställdas förvärv av värdepapper på förmånliga villkor.

Om någon före 1990 har förvärvat värdepapper med sådana restriktioner, som enligt äldre rätt innebär att beskattningstidpunkten är en annan än förvärvstidpunkten, gäller äldre regler. Beskattning ska då i analogi med Skåne-Gripendomen, ske när restriktionerna upphör.

Värdepappersregeln har i praxis (den s.k. skuggsparandedomen, RÅ 1996 ref. 92) begränsats på så sätt att, även om inskränkningar i förfoganderätten inte anses påverka beskattningstidpunkten, beskattning inte kan ske förrän ett förvärv verkligen har skett. Är rätten till värdepappret förenat med inskränkningar i sådan omfattning att det egentligen inte kan anses vara förvärvat

Värdering

ännu, bör beskattning inte kunna ske redan vid avtalstidpunkten, utan först när den anställda faktiskt blir ägare till värdepappret.

Förmånen ska enligt de i avsnitt 18.2 återgivna principerna, värderas med ledning av marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten. Såsom framgår av det ovan anförda sammanfaller förvärvstidpunkten numera med beskattningstidpunkten.

I KL fanns en särskild bestämmelse med innebörden att vid värdering av en skattpliktig förmån att få förvärva värdepapper även ska beaktas värdet av en rätt att till ett i förväg bestämt pris få förvärva egendom vid en senare tidpunkt (förväntningsvärdet). Sådana rättigheter erhålls bl.a. vid förvärv av konvertibla skuldebrev och köp- eller teckningsoptioner avseende aktier. Bestämmelsen har inte tagits med i IL. I förarbetena till denna lag (prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 660) anföras att anledningen till detta är att bestämmelsen inte ger uttryck för någonting annat än huvudprincipen, dvs. värdering till marknadsvärdet.

På kapitalmarknaden finns olika modeller för beräkning av teoretiska värden för olika slag av värdepapper. Om tillförlitlig marknadsmässig notering för ett värdepapper saknas kan en beräkning enligt sådan modell användas vid förmånsvärderingen. För att ett belopp framräknat på detta sätt ska kunna läggas till grund för en värdering förutsätts naturligtvis att beräkningen görs med beaktande av parametrar med rimliga värden.

17.2.13 Personaloptioner

Det har under senare år blivit allt vanligare att anställda erhåller s.k. personaloptioner från arbetsgivaren eller något denne närstående företag, ofta ett utländskt moderbolag. Optionerna ger rätt till förvärv av aktier i arbetsgivarföretaget eller annat företag inom koncernen, på förmånliga villkor. Optionsplanernas utformning varierar från företag till företag men utmärkande drag är vanligtvis att;

- de anställda förvärvar optionerna utan kostnad,
- optionerna har lång löptid (tio år är inte ovanligt),
- optionen förfaller om anställningen upphör,
- optionerna inte får överlåtas och
- optionerna inte kan utnyttjas omedelbart utan måste intjänas under en viss bestämd kvalifikationstid. Intjänandet sker ofta etappvis med rätt till att utnyttja exempelvis 20 procent per år under fem års tid.

Beskattningstidpunkt

Personaloptioner är vanligt förekommande i internationella koncerner. Där kallas de "stock options".

Optionsvillkoren uppställer normalt inte någon skyldighet att utnyttja optionerna. När kvalifikationstiden har gått till ända är det upp till innehavaren om och när han vill utnyttja optionerna eller om han vill låta dem gå till förfall vid löptidens slut eller anställningens upphörande.

RR har i två avgöranden 1994 prövat den skatterättsliga behandlingen av sådana personaloptioner (RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733). RR fann att de aktuella optionerna inte utgjorde rättigheter med karaktär av värdepapper, med följd att den s.k. värdepappersregeln (se avsnitt 17.2.12) inte var tillämplig. I enlighet med kontantprincipen ansågs skatteplikt inträda först när kvalifikationstiden hade löpt ut, dvs. vid den tidpunkt den skattskyldige kunde utnyttja optionen (den s.k. kan-tidpunkten) för förvärv av aktier. Detta gällde oavsett om den skattskyldige faktiskt utnyttjade optionen vid denna tidpunkt eller inte.

Mot denna bakgrund har fr.o.m. 1999 års taxering införts nya bestämmelser som tar sikte på denna typ av förmåner (SFS 1998:337, SkU 1997/98:26, prop. 1997/98:133). De nya reglerna har trätt i kraft den 1 juli 1998. För förmåner som har kunnat utnyttjas före denna tidpunkt tillämpas fortfarande tidigare gällande praxis med beskattning vid kan-tidpunkten.

Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts (10 kap. 11 § 2 st. IL).

Anställd som förvärvar optioner med karaktär av värdepapper, förmånsbeskattas alltså omedelbart vid förvärvstidpunkten i inkomstslaget tjänst med beaktande av det s.k. förväntningsvärdet. Värdeförändring som uppkommer därefter beskattas i inkomstslaget kapital. Anses optionen däremot inte utgöra värdepapper inträder skattskyldigheten först när den anställde faktiskt utnyttjar den för förvärv av värdepapper och beskattning av eventuell förmån sker då i inkomstslaget tjänst. Även i detta fall ska avyttringen av de med stöd av optionen förvärvade aktierna redovisas i inkomstslaget kapital.

När det gäller förmåner av detta slag är det alltså av avgörande betydelse för beskattningstidpunkten och värderingen om rättigheten att förvärva värdepapper *i sig* är ett värdepapper eller inte. Det finns dock ingen skatterättslig definition av begreppet värdepapper. I förarbetena anförs att begreppet värdepapper visserligen inte är helt klart, men att det ändå ger en relativt god bild av vad

som avses (prop. 1997/98:133 s. 32).

Enligt förarbetena till lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument avses med värdepapper en handling som tillförsäkrar innehavaren en viss rättighet som vanligen kan omvandlas i pengar (prop. 1990/91:142 s. 85). Med värdepapper avses alltså vanligen aktier, obligationer, konvertibla skuldebrev, standardiserade optioner m.m. Det väsentliga vid bedömningen av om viss rättighet är att anse som värdepapper torde dock vara vad rätten konkret innebär för innehavaren. En rättighet som innebär en ovillkorlig rätt till betalning eller leverans och som kan överlåtas bör normalt anses utgöra värdepapper (jfr RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1997 ref. 71).

SRN har i ett inte överklagat förhandsbesked tagit ställning till anställdas förvärv av teckningsoptioner som belagts med hembudsskyldighet dels vid överlåtelse, dels om optionsinnehavarens anställning skulle upphöra. I övrigt förelåg inte några inskränkningar av förfoganderätten. SRN fann att teckningsoptionerna, trots hembudsskyldigheten, skulle anses utgöra värdepapper.

I ett nyligen avgjort förhandsbesked har SRN haft att ta ställning till en anställds beskattning vid förvärv av teckningsoptioner som hade belagts med inskränkningar i förfoganderätten (bl.a. överlåtelseförbud fram till teckningsperiodens början och skyldighet att lämna tillbaka optionsrätterna om anställningen skulle upphöra). SRN fann att den anställdes förmån skulle beskattas enligt personaloptionsregeln, dvs. när teckningsoptionerna utnyttjades eller överläts. Genom förfoganderättsinskränkningarna ansågs teckningsoptionerna alltså ha förlorat sin karaktär av värdepapper. SKV:s uppfattning i frågan är emellertid att teckningsoptioner utgivna enligt ABL, eller motsvarande utländska regelverk, till sin natur måste anses utgöra värdepapper och att beskattning följaktligen ska ske vid förvärvet. Däremot skulle förvärvet kunna tänkas framskjutet till dess förfoganderättsinskränkningarna upphör (jfr vad som sägs om skuggsparandedomen, RÅ 1996 ref. 92, i avsnitt 17.2.12). RSV har överklagat förhandsbeskedet till RR och yrkat ändring i enlighet med denna uppfattning.

Villkorsändringar

SRN har vidare i två nyligen avgjorda förhandsbesked tagit ställning till frågan om ändringar i villkoren för personaloptioner skall anses innebära att personaloptionerna är överlåtna och att nya optioner med nya villkor förvärvats i stället. SRN har funnit att så inte är fallet. Det ena fallet gällde en förlängning av utnyttjandetiden för det fall optionsinnehavarens anställning inom koncernen skulle upphöra. Det andra fallet gällde en fusion mellan två bolag, som ledde till att ansvaret för optionsprogrammet flyttades över på det övertagande bolaget, och att rätten till aktie-

	förvärv i stället kom att gälla aktier i detta bolag. SRN ansåg alltså inte att villkorsförändringarna i sig skulle medföra att förmånsbeskattning aktualiserades. För att få klarhet i rättsläget har RSV överklagat förhandsbeskedet avseende fusionen till RR för fastställelse.
Avdrag för erlagd premie	Eventuellt erlagd premie får dras av under det år då förmånen tas upp som intäkt. Avdraget får dock inte överstiga förmånens värde. Om rätten inte utnyttjas, ska utgiften dras av som kostnad det första beskattningsår då rätten att förvärva värdepapper inte längre kan göras gällande (10 kap. 15 § IL).
Utflyttning från Sverige	Upphör den skattskyldige att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här, ska personaloptionsförmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas (10 kap. 11 § 2 st. IL). Till den del kan-tidpunkterna för optionerna har inträffat vid utflyttning från Sverige ska alltså den skattskyldige "skatta av" dessa. I dessa situationer lever således den tidigare gällande beskattningstidpunkten (kan-tidpunkten) kvar. Blir den skattskyldige åter obegränsat skattskyldig ska en förmån som beskattats inte tas upp i den delen om förmånen därefter utnyttjas eller överlåts (11 kap. 16 § 2 st. IL).
Inflyttning till Sverige	Omvänt gäller att om personaloptionen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands, ska förmånen inte tas upp till den del som den hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här. En förmån som utnyttjas här ska i första hand anses ha tjänats in genom verksamhet utomlands (11 kap. 16 § st. 1 IL).
Syntetiska optioner	En annan typ av optioner förekommer i RÅ 1997 ref. 71. Villkoren var där utformade på så sätt att optionen förvärvades mot en viss avgift (premie), att vissa överlåtelsemöjligheter förelåg och att utnyttjande inte förutsatte fortsatt anställning. Optionen var vidare "syntetisk", dvs. den ledde inte fram till något aktieköp utan berättigade endast till viss kontant ersättning, beräknad med ledning av värdeutvecklingen för aktierna i arbetsgivarföretaget. RR kom här fram till att realiserad värdet förändring av optionen skulle beskattas i inkomstslaget kapital, vilket får tydas så att den anställde vid erläggande av den s.k. premien ansetts förvärva egendom med karaktär av värdepapper. Någon förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst vid förvärvet blev dock inte aktuell, eftersom premien enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet skulle motsvara optionens marknadsvärde. Vilka överväganden som lett fram till det gjorda ställningstagandet går inte att utläsa av RR:s dom. Ett rimligt antagande torde dock vara att det inte varit optionens "syntetiska" karaktär som

varit avgörande. Detta är ju en omständighet som snarast talar för att optionen inte är något värdepapper, eftersom en optionsplan, som inte leder fram till något aktieköp utan endast berättigar till kontant ersättning, närmast för tanken till ett resultatbaserat bonussystem. Mera sannolikt är att de avgörande faktorerna varit skyldigheten att erlagga premie, överlåtbarheten och att optionen inte förutsatte fortsatt anställning.

SAR:s

Syntetiska optioner förekommer i program till anställda parallellt med erbjudanden att förvärva värdepapper. Sådana optioner brukar benämnas Stock Appreciation Rights (SAR:s) och kan då närmast betraktas som ”syntetiska personaloptioner”. Optionerna är till sin utformning och karaktär snarlika personaloptioner, men de berättigar normalt inte till förvärv av aktier.

Det förekommer flera olika typer av SAR:s. En variant utgör ett komplement till vanliga personaloptioner, och det kan då framgå av villkoren vem som har rätt att bestämma om optionerna ska föranleda leverans av underliggande aktier eller resultera i en kontantavräkning. En annan variant förekommer självständigt. För det fall valmöjlighet föreligger beror bedömningen av om optionen ska anses som en personaloption på om valmöjligheten ligger på den anställda eller på arbetsgivaren. En personaloption ska ju utgöra en *rätt* för den anställda att i framtiden förvärva värdepapper.

Reglerna om beskattning av personaloptioner torde inte vara tillämpliga på SAR:s, eftersom de inte ger någon rätt att förvärva värdepapper.

Uppgiftsskyldighet

För att arbetsgivaren ska kunna fullgöra sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter är innehavaren av en personaloption skyldig att skriftligen eller på liknande sätt lämna uppgift om att han har utnyttjat optionen. Sådan upplysning ska lämnas senast månaden efter det att förmånen utnyttjades, dock inte senare än den 15 januari påföljande år (15 kap. 4 och 5 §§ LSK).

17.2.14 Utbildning vid omstrukturering m.m.

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

En förutsättning för att förmånen ska vara skattefria är att åtgärden ska vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att arbeta. Åtgärden ska på ett påtagligt sätt öka den

skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder när förmånen åtnjuts.

För det andra krävs att arbetsgivaren har vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda. Skattefriheten omfattar även de situationer då arbetsgivaren vidtar en åtgärd som medför att arbetstagaren känner sig tvingad att säga upp sig själv (prop. 1995/96:152 s. 40).

Med "annan åtgärd" avses enligt förarbetena (nämnd prop. s. 87) insatser som syftar till att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå den anställde på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell, exempelvis s.k. outplacementåtgärder. Outplacementverksamhet innehåller moment som samhället ofta erbjuder medborgarna, t.ex. kurser som motsvarar arbetsförmedlingarnas jobbsökarkurser.

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

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

Åtgärden bör omfattas av undantagsregeln även om den avslutas, eller som kan vara fallet i vissa situationer t.ex. om den anställde har varit barnledig, både påbörjas och avslutas efter anställningens upphörande (nämnd prop. s. 39).

Fåmansföretag omfattas inte

Skattefriheten gäller inte för förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till sådan person. Om arbetsgivaren är en fysisk person gäller skattefriheten inte i fråga om förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

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

Skattebefrielsen omfattar inte kurser som kan vara utvecklande för den skattskyldige men som inte ökar möjligheten att få arbete. Datakurser och språkkurser av allmän karaktär som underlättar för den enskilde att studera vidare bör däremot omfattas av skattefrihetsregelns tillämpningsområde. Vidare bör grund- och yrkesutbildning anses vara av väsentlig betydelse för den skatt-

skyldiges möjligheter att få arbete om han eller hon tidigare saknar sådan utbildning.

Av RÅ 2002 not. 96 framgår att bestämmelsen också är tillämplig när en anställd, som riskerar att bli arbetslös, genomgår utbildning i syfte att få ett nytt arbete hos sin ”gamla” arbetsgivare.. Målet gällde en undersköterska som under 1995-96 utbildade sig till sjuksköterska för att därefter fortsätta att arbeta hos sin tidigare arbetsgivare landstinget.

Hon fick endast en mindre ersättning från landstinget under utbildningstiden, vilket fick till följd att utbildningen inte ansågs kunna jämföras med fullgörande av tjänst.

RR ansåg emellertid att bestämmelsen om utbildning i samband med omstrukturering var tillämplig på undersköterskan. Hennes utbildning ingick i en omstrukturering inom landstinget som innebar en förskjutning mot fler sjuksköterskor. Utbildningen var av väsentlig betydelse för att hon skulle kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Lagtexten säger inget om att det nya arbetet som utbildningen syftar till inte får vara hos den ”gamla” arbetsgivaren.

Avdragsrätt

Av bestämmelserna i 12 kap. 31 § IL framgår att skattskyldig som åtnjuter skattefri förmån av utbildning och andra åtgärder som anges i detta avsnitt även har rätt till avdrag för resor till och från den plats där utbildningen eller åtgärden tillhandahålls. Sådana resor och ökade levnadskostnader behandlas i RSV:s information om avdrag för ökade levnadskostnader m.m. (RSV M 2002:33)

17.2.15 Utbildning under pågående anställning

Särskilda skatteregler som gäller utbildning under pågående anställning finns inte. Området regleras i stället genom praxis.

Enligt stadgad praxis jämföras en av arbetsgivaren bekostad utbildning, som betingas av verksamheten, med fullgörande av tjänsten. Det avgörande i det sammanhanget är inte om utbildningen är att anse som fortbildning eller grundutbildning. I de rättsfall som återges nedan har RR ansett att utbildningarna varit att jämföras med tjänst även om utbildningen i fråga varit ägnad att medföra högre kompetens. Avgörande är i stället utbildningen i sig och vilken nytta utbildningen har för företaget. Arbetsgivarens kostnad för utbildningen ska då inte tas upp till beskattning hos den anställde (se prop. 1995/96:152 s.41).

När det gäller frågan om rätten till avdrag för ökade levnadskostnader i samband med deltagande i utbildning finns det ett stort

antal rättsfall. En sammanställning av rättsfallen har gjorts i samband med att det har utretts om området bör lagregleras (SOU 1995:94 s.46-54 och SOU 1999:94 s. 85-87). Rättsfallen visar att det haft betydelse för avdragsrätten om och i vilken mån den anställde uppburit lön eller därmed jämställd ersättning under utbildningstiden. Enligt tidigare praxis krävdes ”bibehållna löneförmåner” för att utbildningen skulle jämföras med fullgörande av tjänst. Utbildning som gav rätt till ”lön med B-avdrag” ansågs däremot inte kunna jämföras med fullgörande av tjänst.

I och med RÅ 1970 ref. 58 inträdde en viss uppluckring av kravet på att lönen skulle vara oavkortad. Målet gällde en yrkeslärare, som genomgått en kurs för pedagogisk utbildning. Han var under utbildningen tjänstledig och hade lön med B-avdrag. RR fäste avseende vid att den skattskyldige – om han i stället varit tjänstledig utan lön – hade haft rätt att uppbära ”särskild ersättning motsvarande avlöningsförmåner som om han haft läraranställning med full tjänstgöring i viss angiven löneklass”. Sådan ersättning skulle ha uppgått till ungefär samma storlek som hans lön med B-avdrag. Med hänsyn till detta och omständigheterna i övrigt fann RR att genomgången av kursen var att jämföras med fullgörande av tjänst och han var berättigad till avdrag för de med kursen förenade merkostnaderna.

Ett liknande fall är RÅ 1975 Aa 618 som gällde en skattskyldig, som genomgick utbildningskurs för lärare och uppbär lön med B-avdrag. Han hade haft rätt att uppbära ”särskild ersättning motsvarande avlöningsförmåner som om han innehaft anställning med full tjänstgöring”. Med hänsyn därtill och oaktat att han i stället haft tjänstledigt med B-avdrag, ansåg RR att genomgången kurs var att jämföras med fullgörande av tjänst. Den skattskyldige fick därmed avdrag för de med kursen förenade merkostnaderna.

I RÅ 1994 not. 55 genomgick den skattskyldige utbildning till talpedagog vid universitetet och fick utbildningsarvode enligt förordningen om förmåner vid genomgång av utbildning till speciallärarlinje. Arvodet utgick med belopp motsvarande lön enligt lönegrad L 1:0, vilket i och för sig var ”betydligt lägre än hans ordinarie lön”. RR konstaterade att arvodet utgjorde skattepliktig intäkt och att genomgången av utbildningen var att jämföras med fullgörande av tjänst. Avdrag för merkostnader föranledda av utbildningen medgavs.

I RÅ 2000 not. 87 genomgick den skattskyldiga utbildning till sjuksköterska och erhöll under utbildningstiden ersättning från landstinget med 9.500 kr. Ersättningen motsvarade en lägstlön för sjukvårdsbiträden. Före utbildningen hade hon arbetat som undersköterska 75 % av heltid med en grundlön på 9.393 kr per

månad samt ersättning för obekvämt arbetstid med 1.137 kr per månad. RR, som i sina förhållandevis kortfattade domskäl återger vad den skattskyldige haft som lön såväl under utbildningen som under sin tidigare tjänstgöring, fann att utbildningen i fråga var att jämställa med fullgörande av tjänst. Avdrag för kostnader för resor till och från studieorten medgavs.

Enligt nu gällande praxis ska utbildning - som är betingad av verksamheten - jämnställas med tjänst när den anställda under studietiden, från arbetsgivaren eller någon inrättning som lämnar utbildningsbidrag eller motsvarande, erhåller en ersättning som uppgår till ett så stort belopp att det motsvarar "en lön". Kravet att lönen ska utgå med oavkortat belopp upprätthålls inte längre. Begynnelselön eller lägslön, som tycks vara vanligt förekommande under utbildningstiden, har i flera fall godtagits av RR. Skillnaden mellan den vanliga lönen och ersättningen under studietiden bör dock inte vara för stor för att utbildningen ska kunna jämnställas med fullgörande av tjänst.

Detta gäller även om den ersättning som uppbärs är beskattas som intäkt av tjänst (jfr RÅ 2000 not. 87).

17.2.16 Hälso- och sjukvård

Hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel

Om arbetsgivaren har utgett ersättning för en anställds utgifter för offentligt finansierad hälso- och sjukvård eller tandvård ska ersättningen tas upp som intäkt. Den anställdes utgift motsvaras normalt av patientavgiften. Detsamma gäller läkemedelskostnader som arbetsgivaren har ersatt den anställda för. Förmån av fria läkemedel är, oavsett hur de finansieras, med ett undantag en skattepliktig förmån. Se vidare nedanstående avsnitt om läkemedel. Om arbetsgivaren ersätter kostnader för offentligt finansierad vård eller läkemedel till anhöriga till den anställda uppkommer en indirekt förmån som är skattepliktig för den anställda.

Den anställda ska beskattas oavsett om han fått ersättning för patientavgift m.m. direkt av arbetsgivaren eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat.

I de fall ersättning för sjukvårds- och läkarkostnader för offentligt finansierad vård utgår från en sjuk- och olycksfallsförsäkring som tagits i samband med tjänst ska den anställda beskattas för ersättningen (prop. 1994/95:182 s. 26-27). För att en sådan försäkring ska anses ha tagits i samband med tjänst krävs att premierna för försäkringen betalas av arbetsgivaren samt att anmälan görs till försäkringsanstalten om att försäkringen har tagits i samband med tjänst.

Ersättning för kostnader vid olycksfall och akut sjukdom som vid

tjänsteresa utbetalas från reseförsäkring är undantagen från beskattning. Se även avsnitt 17.2.1 om fri försäkring under tjänsteresa.

Har arbetsgivaren ersatt den anställde för kostnader vid sidan av själva vården (s.k. kringkostnader), t.ex. för resor och andra levnadskostnader bedöms skatteplikts- respektive avdragsfrågan enligt de bestämmelser som gäller för dessa inkomster respektive utgifter. Jfr nämnd prop. s. 27. När den anställdes levnadskostnader ersätts av arbetsgivaren är det en förmån som i normalfallet ska beskattas.

Förmånen uppkommer när arbetsgivaren ersätter den anställde för utgiften (nämnd prop. s. 22).

Läkemedel

Förmån av fria läkemedel är en skattepliktig förmån. Med läkemedel avses enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) läkemedel enligt läkemedelslagen (1992:859). Skatteplikt för fria läkemedel föreligger oberoende av om vården kan anses offentligt finansierad eller inte och oavsett om den anställde erhåller ersättning för läkemedlen direkt från arbetsgivaren eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat.

Det finns dock ett undantag. Förmån av fria läkemedel i samband med vård utomlands har - oavsett hur de finansieras - undantagits från beskattning. Se vidare under rubriken Hälso- och sjukvård, tandvård samt läkemedel vid vård utomlands.

Se även avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedelskostnader.

Förmån av fri offentligt finansierad hälso- och sjukvård, tandvård samt läkemedel (oavsett hur de finansieras) är skattepliktig. Undantagna från beskattning är en anställds förmån av fri sjuk- och hälsovård, fri tandvård och fria läkemedel om den avser

- hälso- och sjukvård som inte är offentligt finansierad,
- tandvård som inte är offentligt finansierad,
- hälso- och sjukvård eller tandvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands,
- företagshälsovård, förebyggande behandling eller rehabilitering,
- vaccination som betingas av tjänsten, eller
- tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för försvarsmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden.

**Hälso- och
sjukvård samt
tandvård**

Vad som menas med hälso- och sjukvård framgår av hälso- och sjukvårdslagen (1982:763), HSL. Med hälso- och sjukvård avses i HSL åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador. Av tandvårdslagen (1985:125) framgår vad som avses med begreppet tandvård.

Begreppet hälso- och sjukvård är enligt förarbetena till HSL (prop. 1981/82:97 s. 44) begränsat till att omfatta sådana vårdbehov som bedöms kräva insatser av medicinskt utbildad personal eller sådan personal i samarbete med annan personal.

I 3 kap. lagen (1998:531) om yrkesverksamhet på hälso- och sjukvårdens område finns bestämmelser om behörighets- och legitimationsregler för bl.a. följande yrkesutövare;

- barnmorska,
- kiropraktor,
- logoped,
- läkare,
- naprapat,
- optiker,
- psykolog,
- psykoterapeut,
- sjukgymnast,
- sjuksköterska,
- tandhygienist, och
- tandläkare

Exempel på verksamhet som inte kan anses som hälso- och sjukvård är bl.a. alternativmedicinska metoder, enskilt verksamma terapeuter, optiker utan legitimation, dietister, fotvårdsspecialister och annan liknande personal (prop. 1995/96:176 s. 62-63).

När det gäller hälso- och sjukvård samt tandvård skiljer man i skattesammanhang mellan offentligt och icke offentligt finansierad vård.

**Offentligt
finansierad vård**

Någon formell definition av begreppet offentligt finansierad vård ges inte i den nya lagstiftningen om beskattning av förmåner av fri hälso- och sjukvård, tandvård, företagshälsovård och rehabilitering. I förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 20) till nämnda lagstiftning sägs emellertid att den offentligt finansierade vården

bekostas av det allmänna genom bl.a. den allmänna försäkringen och andra offentliga finansieringssystem. Den icke offentligt finansierade vården ligger alltså utanför det offentliga finansieringssystemet och bekostas ofta genom privata sjukvårdsförsäkringar. Det förekommer emellertid att patienter betalar för sådan vård utan att ha någon försäkring.

Reglerna innebär att anställda i allmänhet ska beskattas för ersättningar från arbetsgivaren för patientavgifter som tagits ut inom den offentligt finansierade hälso- och sjukvården och tandvården. Den anställda ska också beskattas för förmånen av fria läkemedel om arbetsgivaren har stått för kostnaden.

Icke offentligt finansierad vård

En anställds förmån av fri hälso- och sjukvård eller tandvård som inte är offentligt finansierad är skattefri (11 kap. 18 § IL). Skattefriheten gäller även privata sjukvårdsförsäkringar som finansierar sådan vård. Ersättning på grund av sjuk- och olycksfallsförsäkring, tagen i samband med tjänst, som avser sjukvårds- och läkar-kostnader för vård som inte är offentligt finansierad, är också undantagen från beskattning. Om den anställda förutom vårdkostnaden även får resor m.m. betalda genom den av arbetsgivaren tecknade försäkringen är dock sådan förmån skattepliktig.

Den icke offentligt finansierade vården är av begränsad omfattning eftersom flertalet privatpraktiserande läkare och sjukgymnaster omfattas av det offentliga finansieringssystemet. RR har i RÅ 2002 ref. 2 funnit att fri tandvård som en arbetsgivare erbjuder en anställd, inte är offentligt finansierad tandvård, under förutsättning att någon ersättning för den tandvård som omfattas av förmånen inte har lämnats enligt lagen om allmän försäkring (tandvårdsförsäkringen).

I de fall anhörig till den anställda erhåller motsvarande förmåner från den anställdes arbetsgivare - antingen direkt eller genom en försäkring som arbetsgivaren har tecknat - är alla förmåner skattepliktiga, oavsett förmån och finansieringsform. Förmånen, värderad till arbetsgivarens kostnad, beskattas hos den anställda som indirekt förmån.

Ersättning för kostnader vid olycksfall och akut sjukdom som vid tjänsteresa utbetalas från reseförsäkring är undantagen från beskattning. Se avsnitt 17.2.1.

Se även nedanstående avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel.

Tandbehandling för flygare m.fl.

Förmån av tandbehandling som har bedömts som nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för Försvarmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden är skattefri för den anställda. Det kan även före-

komma att en enskild näringsidkare tillhör den aktuella yrkeskategorin. Denne får i sådant fall göra avdrag för sådana kostnader. Se även nedanstående avsnitt om dels arbetsgivares avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel, dels enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag.

**Vård utomlands
och läkemedel vid
vård utomlands**

Fri hälso- och sjukvård eller tandvård och fria läkemedel i samband med vård utomlands (oberoende om vården är offentligt finansierad eller inte) är en skattefri förmån för den anställda när arbetsgivaren står för kostnaden. Däremot är arbetsgivarens avdragsrätt för motsvarande kostnader inskränkt. Se vidare nedanstående avsnitt om arbetsgivares avdragsrätt för bl.a. kostnader för hälso- och sjukvård eller tandvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands.

Med läkemedel avses enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) läkemedel enligt läkemedelslagen.

Vaccinationer

Förmån av fri vaccination som betingas av tjänsten är skattefri. Det gäller t.ex. influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa (prop. 1994/95:182 s. 44). Gäller däremot förmånen exempelvis en vaccination inför en semesterresa är förmånen skattepliktig för mottagaren.

Företagshälsovård

Förmån av fri företagshälsovård beskattas inte. Företagshälsovårdens huvuduppgift är enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 28) att bedriva förebyggande arbetsmiljöarbete och arbetslivsinriktad rehabilitering. I lagstiftning och avtal ställs i vissa fall krav på tillgång till företagshälsovård. Arbetsgivaren är enligt arbetsmiljölagen (1977:1160, AML) skyldig att systematiskt planera, leda och kontrollera arbetsmiljöarbetet. Vidare har arbetsgivaren enligt AFL och AML ett ansvar för rehabilitering. Både när det gäller arbetsmiljöarbetet och rehabiliteringsansvaret är företagshälsovården ett viktigt instrument.

Företagshälsovården är organisations- och gruppinriktad. Inslaget av individuellt inriktad vård är begränsat och ingår endast som ett led i arbetet med att kartlägga och förbättra arbetsmiljön. För den anställda kan därför förmånen av fri företagshälsovård knappast innebära några inbesparade levnadskostnader eller på annat sätt utgöra grund för förmånsbeskattning. Förmånen av fri företagshälsovård har därför undantagits från förmånsbeskattning.

Definitionen på företagshälsovård bör enligt propositionen styras av arbetsmiljö- och rehabiliteringslagstiftningen. Med ledning av arbetsmiljölagen (AML), AFL och dess förarbeten kan företags-hälsovård beskrivas på följande sätt;

- Företagshälsovården är en professionell och oberoende rådgivare

för såväl arbetsgivare som arbetstagare.

- Företagshälsovården har till uppgift att arbeta på ett sådant sätt att ändamålet med arbetsmiljölagen uppfylls.
- Företagshälsovården arbetar med det förebyggande arbetsmiljöarbetet (jfr Arbetsmiljöverkets föreskrifter om Systematiskt arbetsmiljöarbete, AFS 2001:1) och arbetslivsinriktad rehabilitering (jfr Arbetsmiljöverkets föreskrifter om Arbetsanpassning och rehabilitering, AFS 1994:1).
- Företagshälsovårdens verksamhet är baserad på en bred kompetens inom ämnesområden som medicin, teknik, beteendevetenskap, arbetsorganisation och rehabiliteringsmetodik.
- Företagshälsovården identifierar och beskriver sambanden mellan arbetsmiljö, organisation, produktivitet och hälsa samt lämnar förslag till åtgärder och verkar aktivt för att dessa genomförs (nämnd prop. s. 28).

Det förekommer att företagshälsovårdsorganisationer i sin verksamhet tillhandahåller hälso- och sjukvårdstjänster samt friskvård. Det bör observeras att offentligt finansierade hälso- och sjukvårdstjänster, som tillhandahålls av företagshälsovårdsorganisationerna, ska hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård. I vilka lokaler eller i vilken organisationsform behandlingen sker saknar intresse.

Enklare slag av motion och annan friskvård är under vissa förutsättningar en skattefri personalvårdsförmån (se avsnitt 17.2.9). Skatteplikten för sådana förmåner, ska - oavsett om de tillhandahålls av arbetsgivaren eller företagshälsovården - bedömas enligt reglerna för personalvårdsförmåner och inte enligt reglerna för företagshälsovård.

Rehabilitering - förebyggande behandling

Förmån av fri rehabilitering och förebyggande behandling är, oberoende hur finansieringen sker, skattefri. Skattefrihet för den anställda föreligger även om arbetsgivaren inte skulle få göra avdrag för sådana kostnader, se nedan om arbetsgivarens avdragsrätt. Förutsättningen för att förmånsbeskattning inte ska komma i fråga är givetvis att åtgärderna kan anses som förebyggande behandling eller rehabilitering.

Rehabiliteringsåtgärder och förebyggande behandlingsåtgärder är åtgärder som är arbetslivsinriktade och som det antingen åligger arbetsgivaren att stå för eller som arbetsgivaren ändå åtar sig i det enskilda fallet. Se vidare nedanstående avsnitt om avdragsrätt för arbetsgivarens kostnader för bl.a. rehabilitering och förebyggande behandling.

**Arbetsgivarens
avdragsrätt**

Bestämmelserna om arbetsgivarens avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård, läkemedel, vaccinationer, företagshälsovård, rehabilitering och förebyggande behandling finns i 16 kap. 22-24 §§ IL

Offentligt finansierad hälso- och sjukvård samt tandvård

När det gäller hälso- och sjukvård samt tandvård har arbetsgivaren rätt till avdrag för kostnader för offentligt finansierad hälso- och sjukvård enligt HSL samt offentligt finansierad tandvård enligt tandvårdslagen.

Ikke offentligt finansierad hälso- och sjukvård samt tandvård

För icke offentligt finansierad hälso- och sjukvård eller tandvård får arbetsgivaren i normalfallet inte göra något avdrag. Det finns dock undantag från avdragsförbudet. Avdrag får nämligen göras enligt nedan om det är fråga om vård utomlands, anställda som inte omfattas av den offentligt finansierade vården eller nödvändig tandbehandling för flygare m.fl.

När det gäller vård utomlands har arbetsgivaren en begränsad avdragsrätt för kostnader för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel. Avdrag medges endast när kostnaderna uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands. Om arbetsgivaren ersätter den anställda för vård under den anställdes utlandssemester får avdrag alltså inte göras (prop. 1994/95:182 s. 25).

Eftersom avdrag får göras för kostnader för vård i samband med insjuknande under tjänstgöring utomlands får avdrag också göras för försäkringar som enbart tar sikte på sjukdomsfall under tjänstgöring utomlands. Sådana försäkringar är inte ovanliga när det gäller reseskyddsförsäkringar. Reseförsäkringar är avdragsgilla i näringsverksamheten.

Det andra undantaget från avdragsförbudet innebär att avdrag medges om kostnaderna avser en anställd som inte omfattas av den offentligt finansierade vården enligt lagen om allmän försäkring (AFL) eller annan författning. Det gäller personer som inte är bosatta i Sverige och andra som inte har rätt till vårdförmåner i Sverige vid sjukdom och moderskap enligt vad som följer av förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpning av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen (nämnd prop. s. 24).

Ytterligare ett undantag från avdragsförbudet gäller viss icke offentligt finansierad tandbehandling. Bestämmelsen innebär att arbetsgivaren har avdragsrätt för sådan tandbehandling som har bedömts nödvändig med hänsyn till tjänstens krav för Försvarmaktens submarina och flygande personal och för andra med i huvudsak likartade arbetsförhållanden.

Betalning via försäkring	Avdragsförbudet vad gäller icke offentligt finansierad vård är detsamma oavsett om arbetsgivaren betalar vårdkostnaden direkt eller betalar premier för en privat sjukvårdsförsäkring. Det förekommer att privata försäkringar ger rätt till såväl icke offentligt finansierad vård som offentligt finansierad vård samt annat som kan vara avdragsgillt för arbetsgivaren. Arbetsgivaren bör i sådant fall kunna visa hur fördelningen av premien på en avdragsgill och en icke avdragsgill del har skett.
Läkemedel	Avdrag medges vidare för kostnader för läkemedel (oberoende av om vården är offentligt finansierad eller ej). För kostnader för läkemedel i samband med vård utomlands har arbetsgivaren en begränsad avdragsrätt. Se ovan angående vård utomlands.
Vaccinationer	Arbetsgivaren har avdragsrätt för kostnader för vaccinationer som betingas av verksamheten, t.ex. influensavaccinationer eller vaccinationer inför en tjänsteresa (16 kap. 23 § IL). Om arbetsgivaren bekostar vaccinationer för exempelvis anställdas privata resor uppkommer en avdragsgill lönekostnad.
Företagshälsovård	Kostnader för företagshälsovård är avdragsgilla. Se ovanstående avsnitt vad som avses med företagshälsovård. Om företagshälsovårdsorganisationerna även tillhandahåller offentligt finansierade hälso- och sjukvårdstjänster ska dessa tjänster hanteras enligt de regler som gäller för sådan vård.
Rehabilitering och förebyggande behandling	Arbetsgivaren får vidare göra avdrag för kostnader för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder, om han ska svara för dem enligt 22 kap. AFL eller om han kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Avdrag får även göras för kostnader för förebyggande behandling, om arbetsgivaren kan visa att behandlingen syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Bestämmelserna om avdrag för förebyggande behandling och rehabilitering har enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 46-47) samma innebörd som i AFL 3 kap. 7 b § och 22 kap. Behandlingen ska avse åtgärder som syftar till att den anställda ska kunna fortsätta förvärvsarbeta, dvs. arbetslivsinriktade åtgärder. I 22 kap. 2 § AFL föreskrivs att rehabilitering ska syfta till att återge den som drabbats av sjukdom sin arbetsförmåga och förutsättningar att försörja sig själv genom förvärvsarbete. Rehabilitering kan t.ex. komma i fråga efter ett långvarigt sjukdomstillstånd, en trafikolycka, uppföljning av en kronisk sjukdom t.ex. återkommande ryggskott eller akut sjukdom som exempelvis hjärnblödning eller hjärtinfarkt där patienten bl.a. måste ha en målmedveten fysisk träning hos sjukgymnast. Andra vanliga rehabiliteringsåtgärder är vård av missbru-

kare på behandlingshem och ryggt träning på rygginstitut.

Med förebyggande behandling enligt 3 kap. 7 b § AFL avses medicinsk behandling eller medicinsk rehabilitering som syftar till att förebygga eller häva nedsättning av arbetsförmågan. Vad som här avses är enligt förarbetena (nämnd prop. s. 31) anställda som har en förhöjd sjukdomsrisk. Den sjukdom som kan befaras uppkomma ska vara av sådan art att den kan förväntas leda till nedsättning av arbetsförmågan. Som exempel kan nämnas sjuklig övervikt. Det kan också gälla funktionsträning, t.ex. hörselträning, talträning och rörelseträning i bassäng. I dessa fall har en sjukdom orsakat en bestående funktionsnedsättning. Behandlingen avser inte att bota sjukdomen utan att förbättra eller motverka en försämring av sjukdomen i syfte att förhindra att arbetsoförmåga uppstår eller ökar.

Enligt 22 kap. 3 § AFL ska arbetsgivaren i samråd med den anställde svara för att dennes behov av rehabilitering snarast klarläggs och att de åtgärder vidtas som behövs för en effektiv rehabilitering. Arbetsgivaren ska göra en rehabiliteringsutredning och försäkringskassan samordnar och utövar tillsyn över rehabiliteringsinsatserna. Såväl förebyggande medicinsk behandling som arbetslivsinriktad rehabilitering sker enligt AFL under försäkringskassans överinseende, men det förekommer också rehabilitering utanför försäkringskassans kontroll.

På grund av lagstiftningen om arbetsgivarens rehabiliteringsansvar förekommer försäkringar som bl.a. täcker kostnaderna för arbetsgivarens rehabiliteringsutredningar. En annan försäkring inom rehabiliteringsområdet är krisförsäkring som bekostar bl.a. psykologstöd när personalen blivit utsatt för rån e.d. Sådana försäkringar som bekostar åtgärder inom ramen för 22 kap. AFL eller som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta bör också vara avdragsgilla (nämnd prop. s. 31).

Som ovan nämnts kan arbetsgivaren - utöver de åtgärder som det åligger denne att stå för - åta sig att i det enskilda fallet svara för kostnaderna för rehabiliteringen eller den förebyggande behandlingen.

I nämnd prop. s. 30-31 sägs att det är på arbetsplatsen som man lättast upptäcker tecken på skador och ohälsa. Det är därför angeläget att arbetsgivaren uppmuntras till att ta ett större rehabiliteringsansvar än vad som åligger honom enligt lag. Avdrag bör därför medges för åtgärder som syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Den anställdes problem ska inte behöva vara så långt gångna att den anställde löper stor risk att inte kunna fortsätta att arbeta. Åtgärderna ska ske i ett lång-

siktigt perspektiv och de ska syfta till att upprätthålla arbetsförmågan.

Valet av behandlingsmetod är inte avgörande för avdragsrätten. En arbetsgivare bör kunna vända sig såväl till den traditionella medicinska hälso- och sjukvården som till alternativmedicinsk och andra liknande verksamheter. En förutsättning är givetvis att åtgärden kan anses som rehabilitering eller förebyggande behandling och att arbetsgivaren kan visa att åtgärden syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. RSV har i ett brevsvar (dnr 553-96/901) ansett att naprapatvården kan inrymmas i begreppet rehabilitering under förutsättning att arbetsgivaren kan visa att rehabiliteringen syftar till att den anställda ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Även behandling hos sjukgymnast och massör kan rymmas i nämnda begrepp. Arbetsgivaren måste dock i varje enskilt fall kunna visa att det föreligger en förhöjd risk för en sjukdom som kan leda till en nedsättning av arbetsförmågan och att den åtgärd som vidtas syftar till att förhindra nedsättning av arbetsförmågan. Om så inte är fallet, dvs. om en arbetsgivare t.ex. erbjuder alla anställda behandling hos sjukgymnast eller massör på arbetsgivarens bekostnad föreligger inte någon avdragsrätt enligt 16 kap. 24 § IL. Däremot torde förmanen kunna bli skattepliktig för dem som utnyttjar erbjudandet, vilket innebär en avdragsgill lönekostnad för arbetsgivaren. När uppkommer då en rehabiliteringssituation eller en förebyggande behandling? Det första sjukbesöket och ev. uppföljningsbesök i exempelvis ett akut, kortvarigt sjukdomstillstånd eller sjukdom som kräver kontroller med jämna mellanrum, får i regel anses vara hänförligt till sjukvård med beskattning och avdragsrätt enligt de regler som gäller för sådan vård. Rehabilitering och förebyggande behandling följer ofta någon form av behandlingsplan.

Exempel

Den anställda drabbas av nackspärr. Leg. läkare undersöker den anställda och remitterar den anställda till leg. sjukgymnast samt ger den anställda något smärtstillande preparat. Den anställda går hos sjukgymnasten ett antal gånger varefter "spärren" ger sig. Sjukgymnasten konstaterar dock att den anställda har en tendens att få problem liknande nackspärr och rekommenderar den anställda viss behandling i förebyggande syfte trots att den anställda för tillfället inte har några besvär. Den anställda diskuterar detta med sin arbetsgivare som efter konsultation av sjukgymnasten åtar sig att svara för kostnaderna för sjukgymnastens behandling av den anställda i förebyggande syfte enligt en överenskommen "plan". Den anställdes konsultation av läkaren och akuta behandling hos sjuk-

gymnasten är sjukvård och ersättning för den anställdes patientavgifter är liksom läkemedelskostnaden skattepliktig. Vi förutsätter att läkarens och sjukgymnastens verksamhet är offentligt finansierade. Den fortsatta behandlingen av den anställda hos sjukgymnasten är en förebyggande behandling mot återfall syftande till att den anställda ska vara fortsatt arbetsför. Denna senare behandling föranleder inte skatteplikt för den anställda.

Förebyggande behandling - friskvård

Gränsen mellan förebyggande behandling och friskvård kan ibland vara svår att dra. Friskvård är renodlat förebyggande arbete för eget välbefinnande. Om en frisk person får träning, behandling e.d. hos sjukgymnast, massör, hälsohem m.m. eller individuell rådgivning för att gå ner i vikt är detta åtgärder för eget välbefinnande och har ingenting med rehabilitering och förebyggande behandling att göra. Om arbetsgivaren bekostar åtgärder för den anställdes eget välbefinnande, får han göra avdrag för kostnaden som lönekostnad. För den anställda uppkommer en skattepliktig förmån motsvarande arbetsgivarens kostnad. Jämför arbetsgivarens avdragsrätt för enkel friskvård som en personavårdskostnad, när förmånen är tillgänglig för hela personalen (se avsnitt 17.2.9).

För att bestämmelserna inte ska missbrukas bör enligt förarbetena (prop. 1994/95:182 s. 31) vissa krav ställas för att avdrag ska medges. Några formella beviskrav med läkarintyg bör inte finnas. Flertalet fall torde vara tämligen klara och inte kräva någon närmare utredning. Det bör räcka med att hänvisa till t.ex. försäkringskassans behandlingsplan. I andra fall kan intyg krävas av behandlande personal.

17.2.17 Grupplivförsäkringar m.m.

Förmån av fri grupplivförsäkring är enligt 11 kap. 19 § IL skattefri för den anställda. Har sådan förmån erhållits i enskild tjänst och utgått efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller för statligt anställda, uppkommer emellertid en skattepliktig förmån. Livförsäkringsskyddet för statsanställda (tjänstegruppliv – TGL) uppgår som högst till sex basbelopp och är bl.a. beroende av den avlidnes ålder och vilka efterlevande som finns. Om försäkringsskyddet för en privatanställd väsentligen överstiger vad som gäller för statsanställd uppkommer således en skattepliktig förmån för denne. Det skattepliktiga förmånsvärdet beräknas i sådant fall till den del av förmånens värde – försäkringspremien – som överstiger den premie som betalats för en statsanställds tjänstegruppliv.

Vid reglernas tillkomst (prop. 1963:24 s.13) underströks att be-

stämmelsen inte borde föranleda en detaljbetonad jämförelse mellan förmåner i enskild och statlig tjänst och att bestämmelsens ändamål fick anses vara att möjliggöra ingripande i mera uppenbara fall av onormalt höga försäkringar.

Enligt lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring finns numera en skyldighet för försäkringsföretag att betala en särskild premieskatt till staten för sådan grupplivförsäkring som inte väsentligt skiljer sig från vad som gäller för statligt anställda. I den mån försäkringsskyddet är väsentligt förmånligare än vad som gäller för statsanställda föreligger inte skatteplikt för försäkringsföretaget för premien motsvarande den del som är förmånligare. I dessa fall är emellertid den ”överskjutande” förmånen skattepliktig intäkt för den anställde enligt 11 kap. 19 § IL (prop. 1990/91:54 s. 321).

17.2.18 Gruppsjukförsäkringar

Förmån av fri gruppsjukförsäkring är skattefri om den utformats efter grunder som fastställts i kollektivavtal mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer (avtalsgruppsjukförsäkring eller AGS). Däremot ska ersättning som faller ut på grund av sådan försäkring tas upp till beskattning (11 kap. 20 § IL). Utfallande belopp på grund av AGS kan vara inkomstförlust eller pension. AGS ersätter inte utgifter för sjukvårdskostnader. Om försäkringsfallet (sjukdomen) inträffat före år 1991 är dock ersättningen skattefri (2 kap. 19 § ILP).

17.2.19 Ersättningar till statligt anställda stationerade utomlands m.m.

UD- och SIDA-personal

Undantag från skatteplikt gäller vissa kostnadsersättningar till sådan personal inom utrikesförvaltningen eller i svensk biståndsverksamhet som är stationerad utomlands. Ersättningar som undantas från beskattning är utlandstillägg och liknande ersättningar och förmåner, såsom bostadskostnadsersättning och fri bostad (11 kap. 21 § 1 st. IL).

SIPRI-anställda

Undantag från skatteplikt gäller även vissa kostnadsersättningar som utges av Styrelsen för Stockholms internationella fredsforskningsinstitut (SIPRI). Enligt 11 kap. 21 § 2 st. IL tas som intäkt inte upp ersättning som avser ökade levnadskostnader och skolaavgifter för barn och förmån av fri bostad. Skattebefrielse gäller sådana på bestämd tid kontraktsanställda forskare vid SIPRI som är utländska medborgare och som vid tidpunkten för anställningen hos SIPRI inte är bosatta i Sverige.

Annan statlig personal

Ersättningar och förmåner till annan utomlands stationerad personal vid statlig myndighet än UD- och SIDA-personal är enligt

11 kap. 21 a § IL inte skattepliktiga om ersättningen eller förmånen avser

1. bostad på stationeringsorten
2. avgifter för barns skolgång i grundskola och gymnasieskola eller liknande,
3. egna och familjemedlemmars resor till och från tjänstgöringsorten, dock högst två resor per person och kalenderår
4. medföljandetillägg för make, maka eller sambo som går miste om förvärvsinkomster till den del det inte överstiger en tolfte del av ett och ett halvt prisbasbelopp per månad, och
5. grundtillägg till den del det inte överstiger ett belopp som kan antas motsvara den normala ökningen av utgifter för livsmedel, transporter, hushållshjälp och speciella merutgifter.

17.2.20 Ersättningar till utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner

Vissa förmåner och ersättningar till utländska experter, forskare och andra nyckelpersoner kan undantas från beskattning (11 kap. 22-23 §§ IL). För skattefrihet krävs beslut av Forskarskatte-nämnden. 25 procent av lönen undantas från beskattning. Vissa ersättningar för utgifter är också undantagna från skatteplikt. Det gäller utgifter för flyttning till och från Sverige, utgifter för barns skolgång i fråga om grundskola och gymnasieskola, utgifter för två hemresor per år till tidigare hemland för såväl den anställda som för dennes familj.

För sådana utgifter som är avsedda att täckas av skattefria ersättningar ska avdrag inte göras.

Se vidare SKV:s Handledning för internationell beskattning.

17.2.21 Ersättningar för tjänstgöring hos det svenska totalförsvaret

Dagpenning vid utbildning och tjänstgöring inom det svenska totalförsvaret är skattepliktig (11 kap. 24 § IL).

Totalförsvarspliktigas dagersättningar och tillägg till sådana ersättningar, naturaförmåner, fälttraktamenten, befattningspenningar, utbildningspremier, utryckningsbidrag samt avgångsvederlag ska däremot inte tas upp (11 kap. 25 § 1 st. IL). Familjebidrag till totalförsvarspliktiga är skattepliktigt bara om bidraget betalas ut i form av näringsbidrag. Familjebidrag anses, enligt 11 kap. 25 § 2 st. IL, tillfalla den totalförsvarspliktige, även om bidraget betalas ut till någon annan. Familjebidrag i form av näringsbidrag ska tas

upp i inkomstslaget tjänst, om näringen bedrivs av en juridisk person eller av ett svenskt handelsbolag som den värnpliktige inte är delägare i, och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vad ovan sagts tillämpas också för annan personal vid det svenska totalförsvaret som avlönas enligt de grunder som gäller för totalförsvarspliktiga (11 kap. 25 § 3 st. IL).

17.2.22 Resa vid anställningsintervju

Förmån av fri resa inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet till eller från anställningsintervju är skattefri (11 kap. 26 § IL). Bestämmelsen gäller bara när resor företas mellan två platser inom EES-området. Har resan företagits till eller från någon plats som inte är belägen inom detta område är förmånen eller ersättningen i sin helhet skattepliktig.

Skattefriheten gäller också kostnadsersättning för sådan resa till den del ersättningen inte överstiger de faktiska utgifterna för resan och, när det gäller resa med egen bil, inte överstiger avdragsbeloppet enligt 12 kap. 27 § IL – 16 kr per mil. Någon särskild avdragsrätt för kostnader för sådana resor föreligger inte.

Med anställningsintervju avses sådan intervju som förs vid personlig inställelse och som företas innan ett eventuellt anställnings- eller uppdragstagarförhållande föreligger mellan utgivaren av förmånen och mottagaren. I begreppet anställningsintervju ligger också att det ska vara fråga om en intervju som ska ha till syfte att bedöma om den skattskyldige ska erbjudas en viss anställning eller ett visst uppdrag.

17.2.23 Flyttningsersättningar

Ersättning för utgifter för flyttning när en skattskyldig på grund av byte av verksamhetsort flyttar till en ny bostadsort ska inte tas upp, om ersättningen betalas av allmänna medel - t.ex. av en arbetsmarknadsmyndighet - eller av arbetsgivaren (11 kap. 27 § IL). Ersättning vid flyttning inom den vanliga verksamhetsorten är däremot en skattepliktig förmån, då sådan flyttning torde ske av privata skäl och inte på grund av arbetet. Skattefri flyttningserättning kan utges vid byte av verksamhetsort i en pågående anställning, eller av en ny arbetsgivare i samband med tillträddande av tjänst.

Om ersättningen för utgifter för flyttning också omfattar ersättning för körning med egen bil, ska dock denna tas upp som intäkt till den del den överstiger 16 kr per mil ökat med eventuella utgifter för väg-, bro och färjeavgifter.

Som utgift för flyttning räknas utgifter för emballering, packning,

transport och uppackning av den anställdes och hans familjs bo-
hag och övriga lösa saker och transport av den anställda och hans
familj från den gamla till den nya bostadsorten samt liknande
utgifter för flyttningen. Till personligt lösöre räknas exempelvis
cykel, moped, motorcykel, bil, båt, mindre redskap o.d.

Andra utgifter i samband med flyttningen såsom utgifter för resor
till och från arbetsplatsen, hemresor, dubbel bosättning eller för-
lust vid försäljning av bostad eller andra tillgångar räknas där-
emot inte som utgift för flyttning.

Av det ovan sagda följer att i den mån den anställda fått andra
förmåner i samband med flyttning än de ovan uppräknade eller
fått ersättning för andra utgifter än för utgift för flyttning upp-
kommer en skattepliktig förmån i denna del. Sådana förmåner
och ersättningar omfattas inte av skattefriheten. Förmåner värde-
ras till marknadsvärde.

Om ersättning utgår med belopp som inte motsvaras av faktiska
utgifter för flyttning är det fråga om förtäckt lön som ska be-
skattas.

I RÅ 1986 ref. 172 hade en arbetsgivare betalat ett s.k. utrust-
ningsbidrag till en anställd då denne skulle börja en treårsanställ-
ning hos arbetsgivarens dotterbolag i Holland. Eftersom bidraget
hade samband med den nya tjänsten och bidraget hade betalats av
den tidigare arbetsgivaren fick regeln om skattefrihet för flytt-
ningsersättningar m.m. inte tillämpas.

Flyttningskostnad

Det kan nämnas att avdrag för flyttningskostnader i regel inte är
medgivet. Endast om den anställda enligt sina anställningsvillkor
varit skyldig att underkasta sig flyttning i tjänsten bör avdrag
kunna medges.

17.2.24 Ersättningar till företrädare i Europaparlamentet

De fasta resekostnads- och traktamentsersättningar som Europa-
parlamentet betalar till sina företrädare, EU-parlamentarikerna,
ska bara tas upp till den del ersättningen kan antas väsentligen
antas överstiga de utgifter som den är avsedd att täcka (11 kap.
28 § IL).

17.2.25 Ersättningar vid arbetskonflikt

Ersättningar vid arbetskonflikt, t.ex. "strejkersättning", till en
arbetstagare från den organisation som han tillhör ska inte tas upp
till beskattning (11 kap. 29 § IL).

17.2.26 Sjukpenning m.m.

Följande ersättningar i samband med sjukdom m.m. är enligt 11 kap. 30 § IL skattepliktiga om de grunder sig på förvärvsinkomst på grund av tjänst:

1. sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring,
2. sjukpenning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän,
3. ersättning enligt 20 § lagen (1991:1047) om sjuklön,
4. smittbärrarpenning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare, och
5. ersättningar enligt andra lagar eller författningar vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller i samband med militärtjänstgöring.

Även sjukersättning och aktivitetsersättning enligt lagen om allmän försäkring ska tas upp.

TFA

Trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) är en av arbetsgivaren tecknad försäkring som kan ge ersättning under sjukdomstid och vid invaliditet.

Ersättningar från TFA är skattepliktiga utan undantag oavsett tidpunkt för skadan om ersättningarna avser förlorad inkomst av skattepliktig natur eller livränta. Ersättning för faktisk inkomstförlust och ersättning i form av periodiserad livränta jämföras med lön. Beträffande engångsbelopp för förlorad framtida inkomst, se tabell i avsnitt 17.2.28 Livräntor.

Från TFA utbetalas även vissa skattefria ersättningar, t.ex. avseende kostnader vid omskolning, som inte ersätts från annat håll. Avdrag medges inte för kostnader som täcks av skattefria ersättning från TFA.

17.2.27 Föräldrapenning och vårdbidrag

Föräldrapenningförmåner enligt lagen om allmän försäkring (AFL) utgör skattepliktig intäkt av tjänst oavsett vilken inkomst som ligger till grund för ersättningen. Skatteplikt föreligger även för ersättningar enligt lagen (1988:1465) om ersättning och ledighet för närståendevård och vårdbidrag enligt lagen (1998:703) om handikappersättning och vårdbidrag (11 kap. 31 § 1 st. IL).

Vårdbidrag för vård av sjukt eller handikappat barn är skatte-

pliktigt. Om viss del bestäms som ersättning för merutgifter är denna del dock skattefri (11 kap. 31 § 2 st. IL).

Särskilt pensionstillägg enligt lagen (1990:773) om särskilt pensionstillägg till ålderspension för långvarig vård av sjukt och handikappat barn är skattefritt (11 kap. 32 § IL).

Vissa andra ersättningar och bidrag

Vissa andra ersättningar och bidrag är inte skattepliktiga, t.ex. hemsjukvårdsbidrag och hemvårdsbidrag som utgår till vårdbehövande från kommun och landsting.

17.2.28 Ersättningar vid utbildning och arbetslöshet

17.2.28.1 Utvecklingsersättningar till ungdomar

Utvecklingsersättningar enligt lagen (2000:625) om arbetsmarknadspolitiska program är skattefria (11 kap. 33 § IL).

17.2.28.2 Studiestöd

Följande ersättningar i samband med studier är enligt 11 kap. 34 § IL skattepliktiga:

1. utbildningsbidrag för doktorander, och
2. ersättning till deltagare i teckenspråksutbildning för vissa föräldrar (TUFF).

Studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) och rekryteringsbidrag enligt lagen (2002:624) om rekryteringsbidrag till vuxen-studerande är skattefria. Detta gäller också bidrag till studerande vid korttidsstudier som får fördelas av LO eller TCO med stöd av lagen (1976:1046) om överlämnande av förvaltningsuppgifter inom Utbildningsdepartementets verksamhetsområde eller av Statens institut för särskilt utbildningsstöd.

Denna lydelse av 11 kap. 34 § IL trädde i kraft den 1 januari 2003(SFS 2002:627). Äldre bestämmelser gäller fortfarande för särskilt utbildningsbidrag som avser tid före ikraftträdandet. Den lydelse av 11 kap. 34 § som gällde före den 1 juli 2001 gäller fortfarande i fråga om studiestöd som beviljats enligt den upphävda studiestödslagen (1973:349) eller enligt övergångsbestämmelserna till studiestödslagen (1999:1395), SFS 2001:359.

Start- och studiebidrag från Trygghetsrådet

RR har i RÅ 1988 ref. 127 ansett att start- och studiebidrag som uppburits från Stiftelsen Tjänstemännens Trygghetsfond (Trygghetsrådet) utgör skattepliktig intäkt av tjänst.

17.2.28.3 Bidrag till deltagare i arbetsmarknadsutbildning - m.fl.

Stöd som avser ersättning för utgifter för nattlogi eller resor m.m. ska inte tas upp om det lämnas till deltagare i arbetslivsinriktad rehabilitering. Detsamma gäller enligt 11 kap. 35 § 1 st. IL sådant stöd om det lämnas till deltagare i de arbetsmarknadspolitiska programmen

- arbetsmarknadsutbildning,
- arbetspraktik,
- aktivitetsgarantin, om insatsen består i annat än stöd till start av näringsverksamhet,
- ungdomsinsatser,
- förberedande insatser, eller
- projekt med arbetsmarknadspolitisk inriktning.

Detta gäller enligt andra stycket även sådant stöd som lämnas till deltagarens ledsagare eller till elever med funktionshinder vid utbildning i grundskola, gymnasieskola eller motsvarande utbildning.

Statliga bidrag för resor, kost eller logi eller merutgifter på grund av funktionshinder som lämnas till elever i utbildning för döva eller hörselskadade eller i utbildning som är speciellt anpassad för svårt rörelsehindrade ungdomar (RH-anpassad utbildning) ska inte tas upp (11 kap. 35 § 3 st. IL).

RR har i RÅ 1986 not. 888 funnit att kommunalt utbildningsbidrag för arbete i s.k. ungdomscentrum utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst.

17.2.28.4 Ersättningar vid arbetslöshet

Följande ersättningar i samband med arbetslöshet är enligt 11 kap. 36 § IL skattepliktiga:

1. dagpenning från svensk arbetslöshetskassa,
2. aktivitetsstöd som betalas ut enligt bestämmelser som beslutats av regeringen eller av statlig myndighet till den som tar del av arbetsmarknadspolitiskt program och till andra som är likställda med dem när det gäller rätt till sådant stöd.

17.2.29 Livräntor

Begreppet livränta är inte definierat i författningarna men det kan karaktäriseras såsom ett periodiskt belopp som från viss bestämd

tidpunkt utgår antingen under en persons återstående livstid eller under viss på förhand bestämd tidsperiod. Livränta p.g.a. livförsäkring kan antingen vara skattefri (K-försäkring) eller skattepliktig (P-försäkring). I sistnämnda fall är livräntan skattemässigt sett pension. Ordet livränta förekommer också i pensionsavtal på arbetsmarknaden. Det är då fråga om tjänstepension.

Vissa livräntor beskattas endast till ett med hänsyn till livräntetagarens levnadsålder reducerat belopp. Bestämmelser härom med anvisning bl.a. om med vilken procentsats det utbetalade livräntebeloppet ska reduceras är intagna i 11 kap. 37 § IL. Höjning av eller tillägg till livränta som ska utgå under livräntans fortsatta bestånd räknas också som livränta.

Egendomslivränta

De regler i fråga om beskattningen av egendomslivräntor som gäller beträffande överlåtelseavtal som har ingåtts fr.o.m. den 1 juli 1984 innebär att vederlag i livränteform normalt beskattas enligt reglerna för inkomst av kapital och att avdrag inte får ske såsom för allmänt avdrag.

Tidigare var det vanligt att säljare av egendom, t.ex. fastighet eller rörelse, delade upp ersättningen, på så vis att en del utgjorde köpeskilling i vedertagen bemärkelse och en del rätt till livränta. De belopp som utföll på grund av en sådan rättighet kallas egendomslivränta. En sådan konstruktion accepterades även om det klart och tydligt framgick av avtal eller annat att livräntan framstod som en ersättning vid försäljning. Livräntan beskattades som inkomst av tjänst. Utbetalaren fick göra allmänt avdrag enligt 46 § anv. p. 5 KL (periodiskt understöd). För överlåtelseavtal som har ingåtts före den 1 juli 1984 gäller dessa tidigare regler.

Beskattning hos mottagaren ska ske endast om det är fråga om livränta och inte om en kapitalavbetalning på skuld.

Vad som är livränta eller kapitalavbetalning i fråga om överlåtelseavtal före den 1 juli 1984 får avgöras från fall till fall med utgångspunkt i försäljningsavtalet eller motsvarande. Se RÅ 1970 Fi 1750, där RR inte godtog avdragsrätt när ett skuldebrev avlöstes av en förbindelse om att ge ut livränta. Se även RN 1963 serie I nr 7:12, där betalning under 12 år för aktier inte ansågs utgöra periodiskt understöd eller därmed jämförlig utbetalning.

Egendomslivränta eller undantagsförmån

RR har i en dom RÅ 1994 not. 121 uttalat att en viss förmån ansetts böra upptas till beskattning som egendomslivränta och inte som undantagsförmån. Den skattskyldige hade i samband med försäljning av fastigheter av annan fastighets natur förbehållit sig rätt att till reducerad hyra disponera rätten till en lägenhet i den hotellbyggnad, som köparen av fastigheterna avsåg att uppföra på den ifrågavarande tomtmarken. Förmånens värde

ansåg RR skulle upptas till beskattning i inkomstslaget tjänst som egendomslivränta och inte som undantagsförmån. Eftersom försäljningen ägt rum före den 1 juli 1984 skulle de bestämmelser tillämpas som gällde intill nämnda dag.

Avlösning av egendomslivränta

Ibland förekommer att livränta avlöses mot engångsbelopp, dvs. i stället för att få resterande del av en livränta, erhåller mottagaren i förtid ett belopp en gång för alla. Det kan ske när som helst under livränteperioden och det står i princip parterna fritt att komma överens om detta. Åtgärden kan vara motiverad av en önskan att reglera skuldförhållandet så snart som möjligt.

Avlösning av egendomslivränta innebär inte ändring av det ursprungliga avtalet, varigenom egendomen tidigare avyttrades, utan avlösningen utgör endast en reglering av livräntan. Därav följer att avlösningsbeloppet inte kan anses ingå i ingångsvärdet för egendomen vid en realisationsvinstberäkning.

Om avlösning sker av egendomslivränta som utgår enligt överlåtelseavtal före den 1 juli 1984 gäller nedanstående.

Avlösningsbeloppet utgör inte sådan periodisk utbetalning som medger avdragsrätt enligt 62 kap. 7 § IL. Likväl ska beloppet beskattas enligt 11 kap. 1 § IL. Se RÅ 1970 Fi 1275 där en testamenterisk livränta skulle avlösas av ett engångsbelopp, samt RSV/FB Dt 1980:8 där avlösning av egendomslivränta beskattades hos mottagaren utan att avdragsrätt förelåg.

Avlösning av livränta medför således att reciprocitet inte föreligger. Den omständigheten att mottagaren avlider och att rätten till egendomslivräntan övergår till arvtagaren innan livräntan förfallit till betalning före utgången av en bestämd period innebär inte att avlösning skett och saknar betydelse vid en bedömning av livräntans karaktär.

Personskada

Livränta och engångsbelopp, som utgår p.g.a. personskada, kan ibland bestå av en skattepliktig och en inte skattepliktig del. Beträffande löpande livränta som fastställts 1976 eller senare görs i sådana fall en uppdelning av beloppet vid dess fastställelse.

RR har i RÅ 1986 ref. 97 slagit fast att den maximering av det skattefria beloppet som finns i lagtexten (4 kap. 13 § ILP) ska anses gälla för varje beskattningsår för sig som livräntan avser. I kontrolluppgift avseende yrkesskadelivränta förutsätts att livräntetagaren inte har någon annan personskadelivränta.

Hur livräntor och engångsbelopp beskattas framgår vidare av nedanstående tabell (se även Skattenytt 1977 s. 213-221).

17.2.30 Engångsbelopp

Om engångsbelopp på grund av personskada avser ersättning för framtida förlust av inkomst som skulle ha tagits upp som intäkt, ska 60 procent av beloppet tas upp. Om någon får två eller flera sådana belopp till följd av samma personskada, gäller detta för varje belopp. För samma personskada får dock den del som inte tas upp som intäkt inte överstiga 15 prisbasbelopp för det år som engångsbeloppet kunde disponeras (11 kap. 38 § IL).

Om en livränta eller del av en livränta som betalas till följd av personskada och som ska tas upp som intäkt byts ut mot ett engångsbelopp, tillämpas ovannämnda bestämmelser i 38 §. Vid utbyte av annan livränta eller del av en livränta som ska tas upp som intäkt ska hela engångsbeloppet tas upp (11 kap. 39 § 1 st. IL).

Engångsbelopp vid andra utbyten av en livränta eller del av en livränta än sådana som nyss sagts (11 kap. 39 § 2 st. IL) ska inte tas upp. Detta gäller också engångsbelopp vid utbyte av sådan livränta som avses i 11 kap. 37 § 1 st. IL.

Beskattning av livränta och engångsbelopp

Slag av utbetalning	Form för beskattning	
	Vid löpande utbetalning	Vid utbyte av skattepliktig livränta mot engångsbelopp (40/ 60 %-regeln)
Livränta på grund av <i>personskada</i> och som fastställs fr.o.m. den 1 januari 1976 eller som fastställts på grund av <i>arbetskada</i> som inträffat fr.o.m. den 1 juli 1977.	Beskattas om livräntan avser ersättning för <i>förlorad inkomst av skattepliktig natur</i> eller ersättning för <i>förlorat underhåll</i> (11 kap. 37 § 3 st. IL).	60 % av engångsbeloppet är skattepliktigt och 40 % skattefritt. Den skattefria delen p.g.a. samma skada får dock inte överstiga 15 prisbasbelopp enl. AFL* för det år beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Vid sådan beräkning ska även beaktas tidigare utbetalningar av engångsbelopp (11 kap. 38 § och 39 § 1 st. IL)
Livränta enl. 4 kap. 13 § 1 st. ILP på grund av personskada, och som fastställts före den 1 januari 1976; livräntan får inte avse ersättning för förlorat underhåll. Livränta, som utgår enligt lagen om yrkesskadeförsäkring m.fl. författningar även om den fastställts den 1 januari 1976 eller senare om skadan inträffat för den 1 juli 1977 **	Hälften av livräntebeloppet för året anses hänförligt till skattefri del. Genom en spärregel får den skattefria delen dock aldrig överstiga ett halvt prisbasbelopp enl. AFL* för det år livräntan avser. Vid flera livräntor gäller schablonregeln det sammanlagda beloppet. Högsta skattefria del för livränta avseende 2003 blir alltså om livräntan är minst 38 600 kr ett belopp på 19 300 kr (4 kap. 13 § 2 st. ILP).	Så stor del av engångsbeloppet vid utbyte av hel livränta hänförs till den inte skattepliktiga intäkten, som motsvarar förhållandet mellan den enligt schablon skattefria delen av det till året för utbytet hänförliga livräntebeloppet och hela livräntebeloppet, beräknat som om livräntan utgått under hela året. Om således en ”äldre” personskadelivränta på 77 200 kr/ år under 2003 utbytes mot ett engångsbelopp, blir $19\,300 / 77\,200 = 25\%$ av engångsbeloppet skattefritt; på 75 % tillämpas 40/60 %-regeln (se ovan) (4 kap. 13 § 3 st. ILP och 11 kap. 38 § och 39 § 1 st. IL).
Annan årlig livränta än personskadelivräntor.	Beskattas i sin helhet (10 kap. 2 § och 11 kap. 1 § IL).	Hela beloppet skattepliktigt (11 kap. 39 § 1 st. andra meningen, IL).
Livränta enl. 11 kap. 37 § 1 st. IL.	Beskattas till reducerat belopp. Storleken av den skattepliktiga andelen är enligt en fallande skala beroende på den försäkrades levnadsålder. (11 kap. 37 § 2 st. IL).	Hela beloppet skattefritt (11 kap. 39 § 2 st. IL).
Ersättning i form av direktutbetalt engångsbelopp avseende framtida förlust av skattepliktig inkomst till följd av <i>personskada</i> .		60 % av engångsbeloppet skattepliktigt och 40 % är skattefritt (se ovan). Den skattefria delen p.g.a. samma skada får dock inte överstiga 15 prisbasbelopp enl. AFL* för det år beloppet blivit tillgängligt för lyftning. Vid sådan beräkning ska även beaktas tidigare utbetalning av engångsbelopp (11 kap. 38 § IL).
* AFL = Lagen om allmän försäkring. Prisbasbeloppet för 2003 är 38 600 kr. ** Livränta som utgår på grund av trafik- och ansvarighetsförsäkring och där för såringsfallet inträffat före 1962 beskattas till reducerat belopp enligt tabellen i 11 kap. 37 § 2 st. IL. Detsamma gäller yrkesskadelifvränta om skadan inträffat före 1955. Engångsbeloppet i dessa fall är skattefria (11 kap. 39 § 2 st. IL)		

17.2.31 Barnpension

Barnpension enligt lagen (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn är skattepliktig bara till den del pensionen för varje månad överstiger en tolfedel av 40 procent av prisbasbeloppet. Om barnet har pension efter båda föräldrarna blir den skattefria nivån per månad en tolfedel av 80 procent av prisbasbeloppet. Efterlevandelivränta ska inte heller tas upp till den del livräntan enligt 7 kap. 10 och 11 §§ lagen om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn medfört minskning av efterlevandestöd till barn och sådan del av barnpensionen som inte är skattepliktig (11 kap. 40 § IL).

17.2.32 Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk

Ersättning som betalas ut på annat sätt än i form av pension eller livränta från arbetsgivare när denne står självrisk enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring eller lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring behandlas på samma sätt som försäkringsersättningar enligt sistnämnda lag (11 kap. 41 § IL).

17.2.33 Ersättningar för sjukvårdsutgifter

Ersättning för utgifter för sjukvård utomlands eller inom den icke offentligt finansierade vården i Sverige är skattepliktig bara om ersättningen betalas i form av livränta på grund av sjuk- eller olycksfallsförsäkringar som tecknats i samband med tjänst (11 kap. 42 § IL).

17.2.34 Utländska pensionsförsäkringar

Pension från en sådan försäkring som enligt 58 kap. 5 § IL anses som pensionsförsäkring ska enligt 11 kap. 43 § 1 st. IL, inte tas upp till den del den skattskyldige;

1. inte fått göra avdrag för premier som han betalat för försäkringen, eller
2. förmånsbeskattats för försäkringen utan att ha fått göra ett motsvarande avdrag.

Ovanstående gäller dock inte till den del avdrag inte fått göras på grund av bestämmelserna i 59 kap. 3-11 och 17 §§ IL, som sätter maxgränser för hur höga premier som är avdragsgilla (11 kap. 43 § 2 st. IL).

Vid tillämpning av ovanstående beaktas avdrag och beskattning både i Sverige och utomlands. Med avdrag likställs skattereduktion eller liknande skattelättnad utomlands (11 kap. 43 § 3 st. IL).

17.2.35 Egenavgifter

Enligt 12 kap. 36 § IL ska debiterade egenavgifter dras av till den del de avser inkomstslaget tjänst. Vidare gäller, enligt samma bestämmelse, att ett schablonmässigt beräknat avdrag får göras för egenavgifter för beskattningsåret. Om de avdragna debiterade avgifterna senare sätts ned, ska ett motsvarande belopp tas upp som inkomst av tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras (11 kap. 44 § IL). Vidare gäller att avdraget för beräknade egenavgifter ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret.

Enligt 62 kap. 5 § IL ska allmänt avdrag göras för debiterade egenavgifter som inte ska dras av i något av inkomstslagen. Om sådana avgifter sätts ned, ska motsvarande belopp tas upp i inkomstslaget tjänst det beskattningsår då debiteringen ändras (11 kap. 44 § IL).

I 11 kap. 44 § IL finns också en hänvisning till 62 kap. 6 § med bestämmelser om ändrad debitering av utländska socialförsäkringsavgifter.

17.2.36 Förbjudna lån

Om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., ska lånebeloppet enligt 11 kap. 45 § IL tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en fysisk som är delägare i ett svenskt handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta (se vidare del 3 avsnitt 5.1).

17.2.37 Periodiska understöd

Periodiska understöd eller liknande periodiska inkomster är skattefria till den del givaren enligt 9 kap. 3 § eller 62 kap. 7 § IL inte får dra av det utbetalade beloppet (11 kap. 47 § IL). I 9 kap. 3 § IL sägs att periodiska understöd och liknande periodiska utbetalningar till personer i den skattskyldiges hushåll inte får dras av. I 62 kap. 7 § IL stadgas när allmänt avdrag ska göras för periodiska understöd. Om allmänt avdrag för periodiska understöd, se avsnitt 10.3.

Ett periodiskt understöd kan utgå även i form av naturaförmån. Sålunda har en make beskattats för periodiskt understöd avseende rätt att för all framtid kostnadsfritt bebo fastighet som tillskiftats andra maken genom bodelning (RÅ80 1:2).

I rättsfallet RÅ85 1:41 hade mannen betalat underhållsbidrag till maka och barn med sammanlagt för lågt belopp. Han hade inte angivit hur stor del av bidraget som avsåg maken eller barnen. Bidraget proportionerades med hänsyn till hur stor del som rätteligen skulle ha tillfallit maken resp. barnen.

17.2.38 Marie Curie-stipendier

Forskarstipendium (Marie Curie-stipendium) som ges ut direkt eller indirekt av Europeiska gemenskaperna är skattepliktiga (11 kap. 46 § IL). Detta gäller om stipendiet beviljats efter den 1 januari 1998. Dessa stipendiernas huvudmål är att ge unga forskare, helst med doktorsexamen, möjlighet att genomföra ett forskningsprojekt i ett annat gemenskapsland. Gemenskapsstipendierna består av ett bruttobelopp, som ska täcka levnadskostnader samt skatter och avgifter, en rörlighetsersättning samt ett engångsbelopp i ersättning för resor. Stipendierna är i sin helhet skattepliktiga, och är därmed även pensionsgrundande och avgiftspliktiga. Stipendier som betalas ut till stipendiaten av en svensk värdinrättning betraktas som inkomst av anställning och stipendier som betalas ut av utländska organ betraktas som inkomst av annat förvärvsarbete. I den förstnämnda situationen är värdinrättningen skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter medan i sistnämnda situationen mottagaren av stipendiet själv ska betala sociala avgifter (1996/97:173 s.48-49).

17.2.39 Utbildningsstipendier och andra stipendier m.m.

Stipendier avsedda för mottagarens utbildning, är enligt 8 kap. 5 § IL skattefria. Detsamma gäller stipendier för andra ändamål om de inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning och inte betalas ut periodiskt. Se dock ovan om undantag beträffande s.k. Marie Curie-stipendier.

Vad som utgör ett stipendium är inte definierat i lagtexten. Det finns ett stort antal rättsfall där frågan om skatteplikt för bidrag med olika beteckningar har prövats. Enligt allmänt språkbruk är ett stipendium ett till en fysisk person utgivet bidrag som har benefik karaktär, dvs. är vederlagsfritt i den meningen att det inte utgör ersättning för arbete eller prestation som mottagaren har utfört för utgivarens räkning eller en prestation som är till direkt nytta för denne.

Utbildningsstipendier

Stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning är som ovan sagts skattefria. I fråga om utbildningsstipendier uppställs inte, såsom i fråga om övriga stipendier, såsom krav för skattefrihet att de inte får betalas ut periodiskt eller vara ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens räkning. Ett utbildningsstipendium som anses som arbetsersättning är dock skattepliktigt (se RÅ 1979 Aa 26). Ett stipendium från den egna arbetsgivaren anses ”smittat” av anställningen oavsett syftet med stipendiet.

Med utbildning i detta sammanhang har i praxis omfattats inte bara grundutbildning utan även forskarutbildning och doktorandutbildning. I ett inte överklagat förhandsbesked 1995-12-29 fann SRN att ett stipendium för studier som tilldelats en doktorand som antagits till forskarutbildningen vid ett universitet var ett skattefritt stipendium. Stipendiet finansierades med externa medel från en privat stiftelse.

En särskild fråga i ärendet var om det förhållandet att doktoranden utförde en del avlönat arbete vid institutionen skulle medföra att stipendiet blev skattepliktigt. Denna fråga besvarades nekande eftersom doktoranden först erhöll stipendiet, och därefter fick möjlighet att mot arvode utföra visst arbete i mindre omfattning vid institutionen. Stipendiet ansågs därför inte vara ett utflöde av arbetet vid institutionen.

Stipendier från arbetsgivare

Stipendier är i princip alltid skattepliktiga om det utgått från arbetsgivare, uppdragsgivare eller förutsätter någon form av motprestation. Stipendier kan, oavsett hur de betecknats, utges under sådana omständigheter att de i själva verket utgör ersättning för lön (RÅ81 1:22).

Även i de fall det föreligger någon form av avtalsförhållande mellan utgivaren och mottagaren har beskattning skett. Det gäller t.ex. när ett bokförlag betalat ut stipendium till författare, vars verk ges ut eller har getts ut av förlaget (RÅ 1962 ref. 24 och RÅ 1968 Fi 978). Detsamma gällde ett stipendium som en skådespelare fått från Sveriges Radio. Det hade utgått enligt ett mellan Sveriges Radio och Svenska Teaterförbundet slutet avtal, vari reglerades ekonomiska förhållanden mellan företaget och skådespelare för deras medverkan i TV-program. Beloppet betraktades som avlöningsförmån och blev följaktligen beskattat (RÅ 1968 Fi 979).

I ett 2003-01-17 meddelat förhandsbesked har SRN ansett att ett som stipendium betecknat bidrag från ett idrottsförbund i realiteten inneburit ersättning för prestationer för förbundet. Stipendiet har därmed ansetts som inkomst av tjänst för stipendiaten. Förhandsbeskedet har överklagats till RR.

Om någon får ett stipendium för att delta i en kurs torde det för skatteplikt vara tillräckligt att han går kursen och att utgivaren någon gång i framtiden kan förväntas få nytta av detta. Om någon däremot skriver en artikel i anslutning till ett resestipendium, bör denna inte anses utgöra motprestation som medför skatteplikt.

När det gäller att avgöra om motprestation förelegat har många svårbedömbara situationer uppstått. RN har tagit ställning till frågan om s.k. flitpengar till yrkesskoleelever, lärlingar m.fl. (RN 1969 2:4). Nämnden konstaterade att flitpengarna utbetalades som uppmuntran för "...utfört, i regel produktivt arbete..." och att de enligt skatterättslig praxis utgjorde inkomst av tjänst. De ansågs sålunda inte jämställda med ej skattepliktiga studiemedel.

Periodicitet

Ett stipendium, som är avsett för annat ändamål än utbildning kan vara skattepliktigt därför att det utgår periodiskt. Sådana stipendier är alltid skattepliktiga om de betalas ut under tre år eller längre tid, eftersom de då anses periodiskt utbetalade. Treårsgränsen är bestämd genom rättspraxis (RÅ 1974 A 529, RÅ 1972 Fi 905).

Stipendium från stiftelse som är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3-6 §§ IL är aldrig skattepliktigt som periodiskt understöd (11 kap. 47 § 2 st. IL). Detsamma gäller, under vissa förutsättningar, stipendium från ideell förening som har till uppgift att främja de ändamål som anges i 7 kap. 4 § IL. Sådana stipendier är således skattefria även om de betalas ut periodiskt.

Resestipendier

Vissa stipendier är avsedda för ett speciellt ändamål, t.ex. en resa. Dessa är inte skattepliktiga om de inte har samband med mottagarens tjänst. En förutsättning för skattefrihet är dock att det i princip inte föreligger krav på motprestation. Sålunda föreligger inte skattefrihet för bidrag till en reportageresa, men väl för ett resestipendium om mottagaren endast förbundit sig att skriva en rese-rapport om hur resan har förlöpt. Mottagaren är i det senare fallet inte heller berättigad till avdrag för kostnader i samband med resan, oavsett om resan som sådan varit till nytta för inkomster-nas förvärvande eller ej.

Konstnärsbidrag m.m.

Konstnär kan erhålla bidrag av statsmedel i form av konstnärsbi-drag, projektbidrag och långtidsstipendium enligt förordningen (1976:528) om bidrag till konstnärer. De utbetalas av Sveriges författarfond och Konstnärsnämnden. Sveriges bildkonstnärsfond delar ut bidrag till bild- och formkonstnärer enligt förordningen (1982:600) om Sveriges bildkonstnärsfond.

Sådana bidrag är skattefria i den mån de saknar krav på motpres-tation och inte utbetalas periodiskt. Syftet med bidraget kan vara att ge konstnären ekonomisk trygghet under en kortare tid. Däre-

mot är ett projektbidrag som utgår till ett mer målinriktat konstnärligt utvecklingsarbete av mer kostnadskrävande natur skattepliktigt i näringsverksamheten i den ordning som gäller för näringsbidrag (se del 2 avsnitt 17).

Bidrag för att ge aktiv konstnär ekonomisk trygghet och som utgår under tre år eller längre tid är alltid skattepliktiga, eftersom de då anses utgöra periodisk intäkt. Detsamma gäller sådana konstnärsbidrag som är av pensionskaraktär. Detta innebär generellt sett att sådana stipendier som här är i fråga är skattepliktiga endast om de utgår under tre år eller längre tid. Se även förordning (1983:190) om pensionsgrundande konstnärsbidrag m.m.

Basår inom kommunal vuxenutbildning

Skatteplikt föreligger inte för stipendium som lämnas enligt förordningen (1998:52) om stipendium efter genomfört basår inom kommunal vuxenutbildning.

Priser och liknande belöningar

Inom området för skattefria stipendier faller sådana priser och liknande belöningar som är vanligt förekommande inom kulturlivet, exempelvis litteraturpriser, musikpriser etc. Vanligtvis utses pristagaren av en oberoende jury. Priser och belöningar av detta slag är enligt gammal praxis skattefria. Se bl.a. RÅ 1956 Fi 1134 (Svenska Dagbladets litteraturpris), RÅ 1964 Fi 351 (författarpris), RÅ 1984 1:63 (författarpris). I samband med skattereformen uttalades att stipendier och "liknande bidrag" även fortsättningsvis skulle vara skattefria (prop. 1990/91:54 s. 181-182). Skattefriheten förutsätter att priserna inte utgör ersättning för arbete för utgivarens räkning utan är ett uttryck för uppmuntran och erkänsla. Om pristagaren utses enbart bland utgivarens anställda anses ersättningen skattepliktig.

Fackliga stipendier

Synen på s.k. fackliga stipendier har ändrats några gånger under årens lopp. Under taxeringsåren 1984 – 1993 ansågs stipendier för att delta i fackliga kurser, s.k. fackliga stipendier, skattefria.

Under 1992 ändrades lagtexten i syfte att i fråga om fackliga stipendier återgå till det rättsläge som rådde till och med 1983 års taxering. Vägledande för hur gränsen mellan skattepliktiga och inte skattepliktiga stipendier skulle dras, bör enligt förarbetena (SkU 1992/93:14 s. 28-29, prop. 1992/93:127 s. 46-48, 58) vara en serie avgöranden av RR från 1981 (RÅ 1981 1:31 I-VI).

Enligt dessa rättsfall drogs gränsen på så sätt att om mottagaren hade ett fackligt förtroendeuppdrag och kursen var inriktad på den fackliga verksamheten bedömdes stipendiet som skattepliktigt. Om kursen däremot hade mera allmänbildande karaktär ansågs skatteplikt inte föreligga. Beträffande den som enbart är medlem i facklig organisation torde ett stipendium kunna tas emot för deltagande även i fackligt orienterande kurser utan att

det medför några skattekonsekvenser.

Av intresse i sammanhanget är också följande rättsfall.

I RÅ82 1:26 ansågs stipendium som fackförbund tilldelat medlem för deltagande i kurs med fackligt innehåll skattefritt, när medlemmen vid tiden för stipendiets uppbärande inte hade något förtroendeuppdrag eller annat uppdrag för förbundet.

I RÅ82 1:35 ansågs stipendium som fackförbund tilldelat medlem, som innehade förtroendeuppdrag hos förbundet skattefritt, när stipendiet avsett deltagande i kurs vars innehåll bedömts vara en allmän komplettering av 7-årig folkskoleutbildning.

I RÅ 1994 not. 424 ansågs stipendium som fackförbund utbetalat till facklig förtroendeman för deltagande i kurser avseende allmänfacklig vidareutbildning skattepliktigt.

Rättsfall m.m.

Skattepliktiga stipendier;

- bidrag till semester- och rekreationsresor (RÅ 1934 ref. 9, 1955 Fi 1278-1279, 1963 ref. 32 I och II),
- semesterstipendium (RN Serie I 1962 nr 6:11)
- subventionerad semesterresa (RN Serie I 1964 2:12 och 1968 3:3),
- resebidrag från arbetsgivare för studier i USA (RÅ 1961 ref. 19),
- individuellt utformade resestipendier oavsett om de utgått i form av biljetter eller kontanter (RN Serie I 1967 5:2),
- forskningsbidrag (RÅ 1960 Fi 552, 1962 Fi 258 och 1391, 1966 ref. 23 I, RN Serie I 1968 7:3),
- av förlag utbetalt s.k. arbetsstipendium till skönlitterär författare hos förlaget (RÅ 1962 ref. 24),
- barnboksstipendium från förlag (RÅ 1968 Fi 978),
- anslag från stiftelse för vetenskaplig forskning till författare (RÅ 1964 ref. 12),
- författarpenning och periodiska utbetalningar från Sveriges Författarfond (RN Serie I 1964 3:4) och
- stipendium från Sveriges Radio till skådespelare (RÅ 1968 Fi 979).

Ej skattepliktiga stipendier;

- stipendier till skönlitterära författare – ej periodiskt utgående

(RÅ 1952 ref. 50, 1953 Fi 1047, 1955 Fi 1346, 1956 Fi 1134),

- engångsbelopp från Sveriges Författarfond (RN Serie I 1964 3:4),
- premie i form av studieresa i grupp utöver värdet av inbesparade levnadskostnader (RN Serie I 1967 5:2),
- stipendium från marinförvaltningen till mariningenjör för studier i USA (RÅ 1955 Fi 1285) och
- stipendium från Statens Råd för Byggnadsforskning för vistelse vid forsknings- och undervisningsanstalt i USA (RSV Dt 1976:24).

I betänkandet SOU 1990:47 föreslogs att i princip alla stipendier utom stipendier för grundutbildning skulle utgöra skattepliktig inkomst. Förslaget har inte föranlett någon lagstiftning. I betänkandet redovisas utförligt vid denna tidpunkt gällande praxis om beskattning av stipendier.

Vidare finns en redogörelse om beskattning av stipendier och liknande bidrag i Skattenytt 1992 nr 4 s. 141 - 162.

17.2.40 Vinster i pristävlingar

Vinst i svenskt lotteri är enligt 8 kap. 3 § IL skattefri.

Till tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § IL anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur om den inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Om ett arrangemang betraktas som en pristävling är värdet på vinsten skattepliktig inkomst för vinnaren enligt nämnda lagrum, i inkomstslaget tjänst. Skatteplikten förutsätter att vinsten kan anses utgöra ersättning för en utförd - om än obetydlig - prestation. Det saknar betydelse om vinsten utgår i pengar eller in natura.

Får vinnaren ta med make, sambo eller annan anhörig på vinstresa som bekostas av tävlingsarrangören uppkommer en indirekt förmån. Denna förmån, dvs. värdet av den medföljandes resa, beskattas hos vinnaren.

Begreppet lotteri definieras i 3 § lotterilagen (1994:1000). Med lotteri avses i nämnda lag en verksamhet där en eller flera deltagare, med eller utan insats, kan få en vinst till ett högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få genom:

1. lotteri, gissning, vadhållning eller liknande förfaranden,
2. marknads- och tivolinöjen
3. bingospel, automatspel, roulettspel, tärningsspel, kortspel,

kedjebrevsspel och liknande spel.

Vid bedömning av om en verksamhet är ett lotteri ska hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet.

Fråga om verksamhet ska betraktas som lotteri behandlas närmare i förarbetena (prop. 1993/94:182 s. 52-53).

Gränsdragningen mellan lotterivinst och inkomst av tjänst har behandlats i ett antal avgöranden av RR. I de fall spelet anordnats av ett företag och endast varit tillgängligt för de anställda har vinsterna ansetts utgöra tjänsteinkomst, oavsett slumpmomentet i spelet (jfr RÅ 1967 ref. 45 och RÅ 1986 ref. 44). När ett TV-bolag har arrangerat och sänt ett spelprogram har vinster eller gager som betalats av TV-bolaget till deltagare i programmet ansetts utgöra ersättning för medverkan i ett underhållsprogram och följaktligen bedömts vara inkomst av tjänst (jfr RÅ 1961 not. Fi 1279, RÅ 1989 not. 198 och RÅ 1991 not. 163). Däremot har vinsten i en tävling, som var anordnad av en tidning och bestod i att lösa en i tidningen införd ordgåta, ansetts som lotterivinst och inte som skattepliktig tjänsteinkomst. I det fallet tilldelades vinsttagaren vinsten efter lotteridragning bland en mängd rätta lösningar (RÅ 1961 not. Fi 1280).

I praxis har frågan om en vinst i en pristävling ska anses som skattepliktig inkomst av tjänst eller som lotterivinst ofta ansetts bero på om tävlingen avslutats med ett slumpmoment eller ett prestationsmoment. Har tävlingen avslutats med ett prestationsmoment har vinsten beskattats under inkomst av tjänst. Om den slutlige vinnaren däremot valts med slumpens hjälp har ett lotteri ansetts föreligga oavsett om viss prestation föregåtts av ett slumpmoment.

RR har i ett överklagat förhandsbesked (RÅ 1995 ref. 100) ansett att vinst i spelet Bonuschansen, som sändes i TV 4:s program Stora Famnen, utgjorde vinst i svenskt lotteri och därmed inte skulle inkomstbeskattas.

I det aktuella fallet var det fråga om ett av Röda Korset anordnat lotteri där ett av fyra spel på lottsedeln slumpvis kunde leda till medverkan i spelet Bonuschansen som sändes i TV. Det var Röda Korset som erbjöd TV 4 sändningen av Bonuschansen. Deltagarna engagerades således inte av TV 4 och erhöll inte heller någon ersättning från det företaget. Vinst i Bonuschansen utgjorde vid sådant förhållande inte ersättning för deltagande i det av TV 4 direktsända underhållsprogrammet. Med hänsyn till den allmänna karaktären hos det av Röda Korset anordnade lotteriet och den helt övervägande graden av slump som utmärkte detta ansåg RR

att vinst i lotteriet inte kunde ses som en ersättning för den förhållandevis ringa minnesprestationen som kunde ha betydelse i det första delspelet i Bonuschansen.

Poängbevis

I samband med försäljningspristävlingar och liknande förekommer bl.a. premieringssystem, som innebär att deltagare (försäljare m.fl.) erhåller poängbevis, som varierar efter uppnått resultat. Bevisen berättigar innehavaren till uttag av varor.

Poängbevisets värde är skattepliktig intäkt för mottagaren. Skatteplikten får anses inträda, när mottagaren erhåller bevisen. Förmånens värde för mottagaren bör enligt RSV:s allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2002:36) motsvara det erhållna bevisets marknadsvärde.

Tävlingsvinst som undantas från beskattning

Tävlingsvinster som inte hänför sig till anställning eller uppdrag, och som inte består av kontanter eller liknande, är skattefria om de avser minnesföremål (medaljer, plaketter o.d.) eller har ett värde som inte överstiger tre procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor, för närvarande 1 200 kr (8 kap. 4 § IL).

Med tävlingsvinst i detta sammanhang anses t.ex. vinst i idrottstävlingar och andra tävlingar som avser någon form av prestation. Beloppsgränsen ska enligt förarbetena (SkU 1989/90:30 s. 78) bedömas för sig vid varje enskilt tillfälle och inte med hänsyn till sammanlagda värdet under året. Beloppet är ett gränobelopp, vilket innebär att vinster med ett värde som överstiger 1 200 kr blir beskattade i sin helhet.

17.2.41 Avgångsersättningar

Avgångsvederlag

Avgångsvederlag, dvs. ersättning i annan ordning än AGB och AGE eller motsvarande, i samband med anställnings upphörande jämföras med lön. Avgångsvederlag är således både skattepliktigt och till skillnad från AGB och AGE o.d. - även pensionsgrundande.

AGB

Avgångsbidrag (AGB) på grund av kollektiv avgångsbidragsförsäkring i Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag (AFA) utgår till arbetstagare som avskedas utan egen förskyllan till följd av driftinskränkningar eller driftnedläggelse. Ersättning på grund av sådan försäkring utgår dels med ett s.k. A-belopp, som bestäms med hänsyn till den försäkrades levnadsålder och anställningstid, dels med ett s.k. B-belopp, som bestäms med hänsyn till övriga omständigheter i det enskilda fallet. Såväl A-belopp som B-belopp är helt skattepliktiga som intäkt av tjänst om anställningen i fråga upphört den 1 januari 1991 eller senare.

Om avgångsbidraget avser anställning som upphört före den 1 januari 1991 gäller äldre bestämmelser (ILP). I sådana fall räknas som intäkt av tjänst hela A-beloppet och den del av B-beloppet som överstiger ett belopp motsvarande två gånger det prisbasbelopp som fastställts för taxeringsåret enligt lagen om allmän försäkring. De äldre bestämmelserna gäller också, om anställningen upphört före den 1 januari 1991, i fråga om ersättning på grund av sådan kollektiv avgångsbidragsförsäkring i annan försäkringsanstalt, som beträffande ersättningens storlek och övriga villkor motsvarar kollektiv avgångsbidragsförsäkring hos AFA samt beträffande sådan avgångsersättning som staten utbetalar till arbetstagare om det sker enligt motsvarande grunder.

AGE

Avgångsersättning (AGE), som utgår till arbetstagare enligt trygghetsavtal mellan Privattjänstemannakartellen (PTK) och arbetsgivarorganisation är, i likhet med avgångsersättning enligt kollektiv avgångsbidragsförsäkring, helt skattepliktig om anställningen upphört den 1 januari 1991 eller senare.

Ersättning utgår dels med ett belopp som utbetalas månaden efter det att anställningen upphört (rat 1), dels med ytterligare ett belopp (rat 2) som utbetalas när arbetstagaren har varit arbetslös i minst sex månader.

Om anställningen upphört före den 1 januari 1991 gäller de förutvarande bestämmelserna, som innebär att hela rat 1 och den del av rat 2, som överstiger två gånger det prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring som fastställts för taxeringsåret, utgör skattepliktig intäkt.

17.2.42 Dagbarnvård, behandlingshem m.m.

Ersättning för vård i familjehem, familjedaghem m.m. utgår i regel i form av en arvodesdel och en omkostnadsdel. Båda dessa ersättningar är skattepliktiga intäkter. Avdrag medges i regel för belopp motsvarande erhållen omkostnadsersättning med den begränsning om 1 000 kr som följer av 12 kap. 2 § IL. RSV har utfärdat allmänna råd om avdrag för kostnader för dagbarnvård i familjedaghem när kostnadsersättning har erhållits (RSV 2002:40), se närmare avsnitt 19.15.

Om arbetsgivaren betalar ut särskild ersättning för lekmaterial utgör även den ersättningen skattepliktig intäkt av tjänst.

Dagbarnvårdares egna barn

Beträffande dagbarnvårdare i familjedaghem förekommer det att dagbarnvårdarens egna barn är inskrivna i kommunens barnomsorg och placerade i det egna hemmet med någon av föräldrarna som dagbarnvårdare. Omkostnadsersättning utgår då även för de egna barnen. Denna ersättning behandlas på samma sätt som

	ersättningen för övriga barn.
Privat dagbarnvårdare	Om en privat dagbarnvårdare erhåller omkostnadsersättning av sin uppdragsgivare utgör ersättningen skattepliktig intäkt av tjänst om den inte ska hänföras till intäkt av näringsverksamhet. För att näringsverksamhet ska anses föreligga ska dagbarnvården bedrivas varaktigt, självständigt och med vinstsyfte. Antalet föräldrar (uppdragsgivare) som anlitar dagmamman samt antalet barn är naturligtvis av betydelse vid bedömningen av om näringsverksamhet ska anses föreligga eller inte.
S.k. trefamiljesystem	Inom barnomsorgen tillämpar en del kommuner s.k. trefamiljesystem som innebär att kommunen anställer en dagbarnvårdare för att ta hand om barnen i tre familjer. Familjerna delar lika på uppgiften att upplåta sitt hem för barnomsorgsverksamheten. Kommunen betalar omkostnadsersättning till "värdfamiljen" för att täcka familjens kostnader för mat, slitage av möbler och annan inredning samt smärre förbrukningsartiklar. Om inget anställnings- eller uppdragsförhållande råder mellan kommunen och "värdfamiljen" blir den s.k. omkostnadsersättningen närmast att betrakta dels som hyra för lokalerna dels som ersättning för gjorda utlägg för mathållning och förbrukningsartiklar. Är däremot någon av föräldrarna kommunalt anställd eller uppdragstagare hos kommunen kan bedömningen bli att ersättningen ses som ett utflöde av tjänsten och därmed skattepliktig intäkt av tjänst. Har inte hyresersättningen specificerats och kan inte den skattskyldige visa annat bör, vid en jämförelse med Svenska Kommunförbundets rekommendationer angående ersättning till dagbarnvårdare i familjedaghem, 25 % av beloppet anses utgöra ersättning för hyra. Hyresersättningen utgör i regel skattepliktig intäkt av kapital. Den del som avser gjorda utlägg är inte skattepliktig.
Föräldrakooperativa daghem	Daghemsverksamhet som bedrivs av s.k. föräldrakooperativ bör vanligen hänföras till näringsverksamhet. Daghemsverksamhet bör i sig hänföras till näringsverksamhet oberoende av om verksamheten bedrivs i form av enskild verksamhet, inom ramen för en ekonomisk förening eller ideell förening. För att näringsverksamhet ska föreligga måste dock verksamheten innefatta någon form av ekonomiska transaktioner i organiserad form. Enligt ett ej överklagat förhandsbesked har bestämmelserna om skattebefrielse för ideella föreningar (numera 7 kap. 7 § IL) inte ansetts tillämpliga på ett föräldrakooperativt daghem. Den skattemässiga behandlingen bör alltså normalt ske i enlighet med reglerna för näringsverksamhet. (RSV:s skrivelse 1992-10-28, dnr 38920-92/900).

Familjehem som bolag

Det förekommer att familjehemsföräldrarna bildar bolag och begär av arbets-/uppdragsgivaren att arvode och omkostnadsersättning ska betalas ut brutto till bolaget. Enligt SKV bör det civilrättsliga avtalet om familjehemsvård vara vägledande vid bedömningen av vem som ska anses ha uppburit den ekonomiska ersättningen. De faktiska förhållandena avgör vilket inkomstslag ersättningen ska hänföras till.

Har det civilrättsliga avtalet om vården slutits mellan en kommun och familjehemsföräldrarna bör beskattningen ske hos de fysiska personerna. Vård i familjehem jämföras i regel med anställning varför beskattningen ska ske i inkomstslaget tjänst. I undantagsfall kan dock vården bedrivas på ett sådant sätt att ersättningen bör hänföras till intäkt av näringsverksamhet.

Har däremot avtalet om familjehemsvård ingåtts med en juridisk person och avtalet medger att bolaget anställer personal efter eget gottfinnande och avgör vilka lokaler m.m. som ska användas torde ersättningen också beskattas hos den juridiska personen. En helhetsbedömning får göras av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Det kan därvid finnas anledning att göra den bedömningen att uppdraget är av så personlig natur att en genomsyn av bolaget bör ske, jfr RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1973 Fi 85, RÅ 1974 A 2069, RÅ80 1:26 och RÅ81 1:17. I ett sådant fall bör ersättningen anses tillkomma familjehemsföräldrarna personligen. Huruvida ersättningen ska anses utgöra intäkt av tjänst eller näringsverksamhet får avgöras utifrån de faktiska förhållandena. (Se RSV:s skrivelse 1991-09-16, dnr 22079-91/D19).

HVB-hem

Den ekonomiska ersättningen till hem för vård eller boende (HVB-hem) bör i regel hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Med HVB-hem avses, förutom socialtjänstens institutioner, ett hem som tar emot enskilda för vård, behandling, omvårdnad eller tillsyn i förening med ett boende eller som inrättats för vård under en begränsad del av dygnet och som drivs av enskild person eller sammanslutning. Verksamheten anses som ett HVB-hem om hemmet har minst fem platser eller, om hemmet har färre antal platser, verksamheten bedrivs yrkesmässigt och är av avgörande betydelse för hemmets tillkomst eller bestånd. Yrkesmässighet anses föreligga bl.a. om huvudmannens (familjens) huvudsakliga försörjning härrör från verksamheten. Till HVB-hem räknas t.ex. de s.k. storfosterhemmen och privata s.k. behandlingsenheter för missbrukare samt familjehem som uppfyller kraven på yrkesmässighet samt att verksamheten är av avgörande betydelse för hemmets tillkomst eller bestånd.

17.2.43 Drickspengar

Drickspengar till taxiförare

Alla taxibilar ska sedan den 1 januari 1991 vara utrustade med kvittoskrivande och registrerande taxametrar av godkänd typ. Systemet med taxidricks ska därmed i princip vara helt avskaffat. I den mån drickspengar alltjämt uppbärs av anställda taxiförare utgör drickspengar intäkt av tjänst. I självdeklarationen ska redovisas den intäkt av drickspengar som faktiskt har uppburits.

Drickspengar till servitörer

Med dricks menas i allmänhet sådan ersättning som gästen betalar utöver det som är angivet på restaurang- eller gästnotan. Någon skyldighet för gästen att betala utöver det som står på restaurang- eller gästnotan finns inte. Betalning av dricks är därför helt frivillig. Även om dricksen numera är avtalsmässigt avskaffad förekommer den alltjämt i vissa fall. I de fall servitören mottagit dricks är den skattepliktig och ska tas upp som inkomst av tjänst i deklarationen.

17.2.44 Fri hemresa m.m.

Hemresa, som den anställda företar över t.ex. en helg i samband med en tjänsteförrättning, tillfälligt arbete eller dubbel bosättning, är normalt en privat resa. Om arbetsgivaren betalar resan direkt till reseföretaget får den anställda en skatte- och avgiftspliktig förmån. Förmånen värderas till marknadsvärde, vilket i regel är det pris som arbetsgivaren har betalat för resan. I ovan nämnda situationer föreligger under vissa förutsättningar avdragsrätt för hemresor. För att skapa neutralitet vid beskattningen då en anställd under motsvarande förhållanden redovisar förmån av fri hemresa, bör avdrag medges enligt gällande regler (se avsnitt 19.8).

Vad som ovan sägs om beskattning av förmån av fri hemresa gäller även förmån av fri resa mellan bostad och arbetsplats, dock med den ändringen att avdrag beräknat enligt gällande regler endast medges för belopp som överstiger 7 000 kr.

Det förekommer att anställd av sin arbetsgivare beordras att med en arbetsgivaren tillhörig bil transportera andra anställda exempelvis från arbetsplatsen till hemmet eller vice versa. Om den anställda i en sådan situation beordras att mot ersättning eller på betald arbetstid fungera som chaufför, är sådan resa att se som en tjänsteresa för denne. Någon skattepliktig förmån av fri resa uppkommer således inte. Passagerarna i bilen beskattas för resans marknadsvärde, vilket torde kunna beräknas till kostnaden för hyrd bil, fördelad mellan passagerarna. Om passagerarna inte kan påverka när och hur resan företas eller om arbetsgivaren tillhandahåller en buss för att hämta de anställda vid bostaden eller särskild uppsamlingsplats för transport till arbetsplatsen, torde

värdering kunna ske med utgångspunkt i priset för resa med allmänna kommunikationsmedel.

Om chauffören däremot använder bilen för privata resor uppkommer en skattepliktig bilförmån. Det bör observeras att man aldrig kan beordras att "köra hem sig själv" i samband med en privat resa. Om bilförmån skulle uppkomma, värderas del av månad som hel månad.

17.2.45 Fri parkering, garageplats m.m.

Fritt garage eller fri uppställningsplats vid arbetsplatsen avseende förmånsbil föranleder inte förmånsbeskattning.

Förmån av fri parkering i anslutning till arbetsplatsen för anställd med egen bil är i princip en skattepliktig förmån. Under förutsättning att bilen används i tjänsten i betydande omfattning kan dock en sådan förmån vara helt eller delvis skattefri.

Vägledning torde i detta sammanhang kunna hämtas från reglerna om bilavdrag vid resor mellan bostad och arbetsplats när kravet om tidsvinst inte är uppfyllt (12 kap. 27 § IL). I korthet innebär dessa regler följande. Om en anställd använder egen bil i tjänsten minst 300 mil och mer än 160 dagar på ett år medges avdrag för kostnaderna för resa med egen bil för alla dagar bilen använts för resa med bil mellan bostad och arbetsplats. Har bilen använts för resa i tjänsten minst 300 mil under minst 60 dagar per år medges avdrag för bilkostnaderna för resa mellan bostad och arbetsplats de dagar som bilen använts i tjänsten. Tillämpat på förmånen av fri parkeringsplats vid arbetsplatsen skulle förmånen bli skattefri om den anställda använt den egna bilen i tjänsten minst 300 mil och mer än 160 dagar för år räknat. För anställd, som kör färre dagar än 160 men minst 60 på ett år och använt bilen i tjänsten minst 300 mil, skulle förmånen av fri parkering kunna beräknas till ett värde som motsvarar det antal dagar som bilen inte använts i tjänsten.

Skatte- och avgiftspliktig är även förmånen av fritt garage eller biluppställningsplats vid den anställdes bostad, såvida inte arbetsgivaren visar att arbetsgivaren har behov av garaget e.d. Har han inte behov av garage eller uppställningsplats uppkommer en skattepliktig förmån för den anställda om arbetsgivaren hyr garage- eller uppställningsplats direkt av ägaren av hyresfastigheten (beträffande hyresrätt) eller bostadsrättsföreningen (beträffande bostadsrätt) och garaget eller uppställningsplatsen inte ingår i hyran för den anställdes bostad.

Om arbetsgivare hyr garage- eller biluppställningsplats som ingår i eller tillhör den anställdes privatbostad gäller särskilda regler, se

vidare under avsnitt 17.2.46. Vad som sägs där om att ersättningen är intäkt av kapital gäller även när uthyrning görs till arbetsgivaren, om denne har behov av det hyrda utrymmet och hyran är marknadsmässig. Till den del dessa förutsättningar inte är uppfyllda utgör ersättningen intäkt av tjänst.

17.2.46 Hyresersättning från arbetsgivare

Det förekommer att arbetsgivaren betalar ut hyresersättning för kontor, garage eller annat utrymme som den anställde upplåter i den egna bostaden. Sådan ersättning är skattepliktig, antingen som intäkt av tjänst (eller näringsverksamhet) eller som intäkt av kapital.

Om den anställde - som förutsättes sakna intressegemenskap med arbetsgivaren - hyr ut en privatbostad till arbetsgivaren, är den ersättning han erhåller intäkt av kapital för honom om (1) arbetsgivaren har behov av att hyra utrymmet och (2) ersättningen är marknadsmässig. Se vidare avsnitt 24.1.3.2, där bl.a. arbetstagarens avdragsrätt behandlas, och avsnitt 24.1.2, som redogör för vad som menas med privatbostad. Det sagda gäller även vid uthyrning av utrymme i bostadslägenhet som arbetstagaren innehar med hyresrätt.

I samtliga fall är ersättning som överstiger marknadsmässig hyra lön, dvs. intäkt av tjänst (som ska beläggas med sociala avgifter). Detsamma gäller oavsett ersättningens storlek om arbetsgivaren inte kan anses ha något behov av att hyra utrymmet. Några avdragsgilla kostnader, hänförliga till sådan tjänsteintäkt, torde inte föreligga.

Även i de fall ersättningen till den anställde ska beskattas som inkomst av kapital är arbetsgivaren skyldig att lämna uppgift om ersättningsbeloppet (hyran) i kontrolluppgiften (11 kap. 3 § LSK).

17.2.47 Ersättningar till idrottsutövare

Allmänna råd har utfärdats beträffande beskattning av idrottsutövare för ersättningar och tävlingspriser samt rätt till avdrag för kostnader i samband med idrottsverksamheten (RSV 2003:3 och RSV M 2003:1). De allmänna råden gäller sådana utövare av idrottslig verksamhet, som ska redovisa dessa intäkter i inkomstslaget tjänst. Med idrottslig verksamhet avses normalt sådan verksamhet som anordnas av organisation ansluten till Sveriges Riksidrottsförbund eller annan jämförlig organisation.

Enligt en dom av RR är Friluftsförbundet en sådan ideell förening som har till syfte att främja idrottslig verksamhet och omfattas därmed av bestämmelsen i 2 kap. 19 § socialavgiftslagen

(2000:980) om att ersättning till idrottsutövare är avgiftsfri om ersättningen under året inte uppgår till ett halvt basbelopp (RÅ 1999 ref. 25).

Med idrottsutövare avses i detta sammanhang även tränare inbegripet gymnastikinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer, t.ex. ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen.

Av allmänna råden framgår bl.a. att idrottsutövares ersättningar i normalfallet beskattas som inkomst av tjänst och i undantagsfall som inkomst av näringsverksamhet.

Det saknar i princip betydelse vem som har utgett ersättningen för den idrottsliga verksamheten. De flesta slag av ersättningar är skattepliktiga till fulla värdet. Hit hör vad som erhållits kontanter eller som presentkort eller i form av nyttoföremål. Nyttföremål värderas enligt marknadsvärdet. Tävlingsvinster som inte utgår i kontanter eller liknande är dock skattefria om värdet inte överstiger tre procent av prisbasbeloppet avrundat till närmaste hundratal kronor (f.n. 1 200 kr). Minnesföremål såsom medaljer, plaketter, pokaler etc. är också skattefria (8 kap. 4 § IL).

17.2.48 Riksdagsledamöter

Riksdagsledamot som uppbär arvode för att fullgöra riksdagsmannauppgiften, är skattskyldig för detta arvode som inkomst av tjänst. Skattskyldighet föreligger även för riksdagsledamots kostnadsersättning. Detsamma gäller uppburit traktamente.

17.2.49 Skadestånd

Arbetsrättsliga skadestånd

Skadestånd på grund av uppsägning av anställningsavtal har ansetts utgöra skattepliktig ersättning och har därför upptagits till beskattning som intäkt av tjänst (1955 Fi 874, RÅ 1966 Fi 219, RÅ 1971 ref. 6).

RR har i ett antal domar fäst stort avseende vid om ersättningen ifråga utgått från arbetsgivare eller f.d. arbetsgivare. Skatteplikt har ansetts föreligga om det inte står klart att ersättningen inte är av skattepliktig natur (Jfr RÅ80 1:10 (plenimål) och RÅ81 Aa 97 angående skatteplikt för ideellt skadestånd).

Även skadestånd som inte är av ekonomisk natur, s.k. ideellt skadestånd, är skattepliktigt om det utges av arbetsgivaren eller på annat sätt har ett samband med en anställning.

I RÅ 1987 ref. 10 hade en person uppburit skadestånd från sitt

fackförbund på grund av en konflikt med sin arbetsgivare. RR fann att skadeståndet utgjorde ersättning för skada av annan natur än ekonomisk. Ersättningen hade dock sådant samband med anställningen att den var att betrakta som skattepliktig inkomst av tjänst.

Skadestånd, som p.g.a. missgynnande vid tillsättning av tjänst tillerkänts arbetssökande enligt 8 § 2 st. lagen (1979:1118) om jämställdhet mellan kvinnor och män i arbetslivet, har däremot inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt (RÅ84 1:35). RR ansåg att skadeståndet inte kunde hänföras till vare sig inkomst av tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet. Mottagaren var inte och hade inte varit anställd hos utgivaren. Sådant skadestånd torde vara skattefritt även enligt de regler som gäller fr.o.m. 1991.

Ersättning (skadestånd) avseende förlorad arbetsförtjänst är skattepliktig även om den inte utgår som livränta eller på grund av tjänst och oavsett om ersättningen utbetalas från försäkring eller direkt från den ersättningskyldige.

Ideellt skadestånd

Om ett skadestånd utgör gottgörelse för själsligt lidande (t.ex. ärekränkning, sveda och värk eller lyte och men) är det att anse som ideellt skadestånd. Sådana engångsbelopp är undantagna från beskattning om de inte har ett sådant samband med en anställning att beloppen ändå är skattepliktiga.

17.2.50 Vinstandelsstiftelse

Avsättningar till en vinstandelsstiftelse beskattas inte hos den anställde vid avsättningen och är heller inte pensionsgrundande. Arbetsgivaravgifter ska inte betalas vid avsättningen. Vid avsättningen till en vinstandelsstiftelse ska dock särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster betalas på beloppet. Detta gäller bidrag som arbetsgivaren lämnar fr.o.m. den 1 januari 1997.

Utbetalning från en vinstandelsstiftelse är skattepliktig inkomst av tjänst för mottagaren. Utbetalningen utgör emellertid inte underlag för arbetsgivaravgifter och är inte pensionsgrundande om de avsatta medlen

- varit avsedda att vara bundna i stiftelsen i minst tre kalenderår
- tillkommit en "betydande del" (minst en tredjedel) av de anställda på likartade villkor och
- inte lämnats till företagsledare, delägare eller närstående i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag.

Om arbetsgivaren enligt de regler som gällde under åren 1988-1991 har betalat arbetsgivaravgifter på medel som avsatts till vinstandelsstiftelsen, ska avgifter dock aldrig betalas på motsvarande utbetalning.

Om utbetalningen avser ersättning för arbete som utförts för stiftelsens räkning, är beloppet avgiftspliktigt enligt allmänna regler.

17.2.51 Övrigt

17.2.51.1 Traktamenten m.m.

Resekostnads-, traktaments- och representationsersättningar är skattepliktiga intäkter och ska av arbetsgivaren anges på kontrolluppgiften.

Endagsförrättning

Avdrag medges inte för ökade levnadskostnader vid förrättning som inte varit förenad med övernattning (endagsförrättning). Om den skattskyldige erhåller ersättning för sådan förrättning ska ersättningen behandlas som lön.

Kontrolluppgiftsskyldighet

Undantag från arbetsgivarens uppgiftsskyldighet för vissa kostnadsersättningar kan enligt 6 kap. 9 § LSK förekomma under förutsättning att det har angetts (med kryss) i kontrolluppgiften att ersättning har getts ut. Efter föreläggande av SKV föreligger dock alltid uppgiftsskyldighet. Följande kostnadsersättningar behöver inte redovisas med belopp.

1. Kostnadsersättning för resa i tjänsten med allmänt kommunikationsmedel, hyrbil eller taxi som motsvarar gjorda utlägg.
2. Kostnadsersättning för logi vid resa i tjänsten som motsvarar gjorda utlägg.
3. Traktamentsersättning och ersättning för resa med egen bil eller förmånsbil i tjänsten som motsvarar avdragsgilla schablonbelopp. Överstiger ersättningen schablonbeloppet ska det överskjutande beloppet redovisas som lön.

Ersättningar, som enligt punkterna 1-3 ovan inte behöver uppges med belopp på kontrolluppgift, behöver inte heller tas upp i deklarationen som intäkt. Något avdrag medges i så fall inte.

Vill den skattskyldige yrka högre avdrag för ökade levnadskostnader vid inrikes tjänsteresa än med avdragsgilla schablonbelopp, måste han visa att den sammanlagda utgiftsökningen vid tjänsteresor i anställningen under beskattningsåret varit större än summan av schablonavdragen. I sådana fall måste de erhållna ersättningarna redovisas i deklarationen.

Om traktamentet är lägre än det avdragsgilla schablonbeloppet

kan den skattskyldige yrka avdrag med schablonbeloppet. Även i detta fall måste traktamentet redovisas i deklarationen.

Vid tjänsteresa utomlands får utgiftsökningen beräknas för varje tjänsteresa för sig.

Om ersättning för utgifter som är förenade med tjänsten utbetalas med större belopp än vad som är avdragsgillt, är överskjutande belopp lön som ska ingå i underlaget för beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Innebörden av uttrycket förenade med tjänsten är att kostnaderna ska ha uppkommit i tjänsten. Utgifter för t.ex. hemresor är inte utgifter i tjänsten. Eventuell ersättning för sådana utgifter ska alltså anges med hela beloppet i självdeklarationen och redovisas som lön på kontrolluppgiften, trots att den anställde kan ha rätt till avdrag för utgifterna.

17.2.51.2 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter m.m.

För traktamenten, bilkostnadsersättning och annan kostnadsersättning gäller särskilda bestämmelser om skatteavdrag och betalning av arbetsgivaravgifter.

För utgivna traktamenten gäller följande;

Traktamenten

- Traktamente på den vanliga verksamhetsorten och annat traktamente som utgår utan samband med övernattnings;

Traktamentet är att jämställa med kontant lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på det utbetalda beloppet.

Inrikes resa

- Traktamente som utgår vid inrikes resa som är förenad med övernattnings och där förrättningen inte överstigit 3 månader;

Om dagtraktamentet överstiger 190 kr för hel dag ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet som jämföras med lön. Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgivet natttraktamente till den del det överstigit 95 kr om mottagaren inte visat att utgiften för logi varit högre.

- Traktamente som utgår vid inrikes tjänsteresa som överstigit 3 månader men inte 2 år;

Förutom att det är fråga om en tjänsteresa, måste förutsättningarna för tillfälligt arbete vara uppfyllda. Om så är fallet, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del av traktamentet som överstiger 133 kr (70 % av helt maximitbelopp) per hel dag. Beträffande natttraktamente gäller samma regler som för tjänsteresa som inte överstiger 3 månader.

- Traktamente som utgår vid inrikes tjänsteresa som överstiger 2 år; Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del som överstiger 95 kr (50 % av helt maximibelopp) per hel dag. Beträffande natttraktamente gäller samma regler som för tjänsteresa som inte överstiger 3 månader.

Utrikes resa

- Traktamente vid förrättning som varit förenad med övernattnings på utrikes ort och där förrättningen inte överstiger 3 månader;

Om dagtraktamentet överstiger de normalbelopp för ökade levnadskostnader, som SKV för varje kalenderår beräknar för olika länder, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på det överskjutande beloppet.

- Traktamente vid förrättning som varit förenad med övernattnings på utrikes ort och där förrättningen överstiger 3 månader;

I likhet med reglerna vid inrikes tjänsteresa, måste förutsättningarna för tillfälligt arbete vara uppfyllda för att inte traktamentet i sin helhet ska ses som lön. Om förutsättningarna är uppfyllda, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas endast på den del av dagtraktamentet som överstiger 70 % av normalbeloppet.

För tid efter två år ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på den del som överstiger 50 % av normalbeloppet.

Skatteavdrag ska göras och arbetsgivaravgifter betalas på utgivet natttraktamente till den del det överstiger ett halvt normalbelopp om mottagaren inte kan visa att utgiften för logi varit högre.

Om kostförmån har erhållits ska traktamentsavdraget reduceras. Se avsnitt 19.3.

Bilkostnadsersättning

Utger arbetsgivaren milersättning till anställd som använder egen bil i tjänsten, ska skatteavdrag göras och arbetsgivaravgifter betalas på den del av ersättningen som överstiger 16 kr per mil.

Om den anställda använder förmånsbil i tjänsten, kan arbetsgivaren utan att skyldighet uppkommer att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter, betala ersättning om högst 6 kr per mil för kostnad för dieselolja och högst 9 kr per mil för annat drivmedel. Förutsättningen är att den anställda betalat samtliga drivmedelskostnader för tjänsteresan.

258 *Vad som ska tas upp i inkomstslaget tjänst*

Annan kostnadsersättning

Beträffande annan skattepliktig kostnadsersättning som är för-
enad med tjänsten gäller att skatteavdrag endast ska göras om det
är uppenbart att ersättningen inte är avdragsgill för mottagaren
vid inkomsttaxeringen eller överstiger avdragsgillt belopp. I så
fall ska skatteavdrag göras på hela ersättningen respektive den
del av ersättningen som överstiger det avdragsgilla beloppet.